



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 14 Aprile 2025

CONTABILITÀ

Per una corretta valutazione delle rimanenze di una azienda vitivinicola

di **Emanuele Arrighetti, Luigi Scappini**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Domicilio digitale speciale per i cittadini

di **Alessandro Bonuzzi**

IMPOSTE SUL REDDITO

Possibili limiti all'onnicomprendività del reddito di lavoro autonomo

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

IVA

Prezzi di trasferimento rilevanti ai fini Iva se hanno natura di corrispettivo

di **Marco Peirolo**

CONTROLLO

L'analisi comparativa (ISA 520) e la sua rilevanza come procedura di revisione

di **Fabio Landuzzi, Stefania Grazia**

Per una corretta valutazione delle rimanenze di una azienda vitivinicola

di **Emanuele Arrighetti, Luigi Scappini**

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**BILANCIO, VIGILANZA
E CONTROLLI**

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4% anziché € 180 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%



Abbonati ora

Il settore primario, che rappresenta una delle eccellenze del made in Italy, non è ancora stato dotato di uno specifico Principio contabile che possa guidare il redattore del bilancio in una corretta rappresentazione della realtà.

Tale necessità rappresenta un passaggio necessario per rendere il settore maggiormente competitivo e performante, in un'ottica di prosecuzione di quel percorso iniziato dal Legislatore nel lontano 2001, da cui è derivata l'introduzione delle c.d. società agricole, soggetti che sono, nella maggior parte dei casi, dotati di bilanci ma carenti di una bussola che li possa guidare.

In assenza di una guida certa, cosa che al contrario è prevista a livello internazionale con lo IAS 41 dedicato espressamente all'agricoltura, non è nemmeno possibile procedere con certezza a un'analisi comparativa nonché complessiva del settore.

Da tale situazione non è escluso nemmeno un settore trainante come quello della viticoltura.

Qualche spunto dallo IAS 41

Come accennato, il principio internazionale IAS 41 si applica specificamente al settore agricolo e in particolare alla valutazione delle attività biologiche e dei prodotti agricoli al momento del raccolto.

Tuttavia, come specificato nello stesso IAS 41, dal momento successivo al raccolto [\[1\]](#) trova applicazione lo IAS 2 "Rimanenze", trasversale ai diversi settori di attività.

Lo IAS 41 specifica che un prodotto agricolo (uva) raccolto dalle attività biologiche (viti) deve essere valutato al suo *fair value* al netto dei costi di vendita al momento del raccolto. Tale valutazione rappresenta il costo alla data in cui viene applicato lo IAS 2 "Rimanenze".

Considerate le tempistiche della vendemmia e della vinificazione, le rimanenze di magazzino di fine anno si riferiscono generalmente al vino sfuso (feccioso o sfecciato), alla bottigliera “nuda” (non ancora etichettata e confezionata) e ai prodotti imbottigliati e confezionati (prodotti finiti) pronti per la vendita.

Per quanto sopra, la valutazione delle rimanenze di magazzino per il bilancio d’esercizio non avverrà generalmente sulla base dello IAS 41^[2], in quanto è remota l’ipotesi che l’uva si trovi ancora sulla pianta al momento di chiusura dell’esercizio.

Lo IAS 2, inoltre, non trova applicazione (fra gli altri) per la valutazione delle rimanenze possedute da produttori agricoli di prodotti agricoli (dopo il raccolto) nella misura in cui il valore di tali rimanenze è determinato al valore netto di realizzo secondo quanto previsto da consolidate prassi di settore. Il valore netto di realizzo è specifico per ogni entità e rappresenta il prezzo di vendita stimato nel normale svolgimento dell’attività al netto dei costi stimati di completamento nonché di quelli stimati necessari per realizzare la vendita.

Nel settore vitivinicolo è prassi comune fare riferimento al costo di produzione per la valorizzazione delle rimanenze di magazzino; tuttavia, i Principi contabili internazionali e nazionali impongono un confronto di tali costi con i possibili valori di vendita^[3], controllo che pare rilevante per la valorizzazione delle eventuali masse di vino sfuso destinate a essere vendute come tali. In tale scenario, infatti, i prezzi ottenibili dalla vendita a terzi sono generalmente influenzati dai valori di mercato.

Infine, considerato l’invecchiamento a cui sono sottoposti certi vini (per disciplinare e/o per scelta aziendale) gli oneri finanziari possono essere considerati nella valorizzazione delle rimanenze.

Metodologia di valorizzazione del magazzino

Ai fini di una corretta valorizzazione delle giacenze di magazzino di un’azienda vitivinicola, è necessario procedere a una determinazione del costo della produzione, suddividendo il processo in fasi distinte che ripercorrono il ciclo biologico della vigna e le lavorazioni che si susseguono durante l’anno.

Di seguito si offre un possibile criterio di individuazione e determinazione dei costi diretti e indiretti rilevanti per poter approdare a una corretta determinazione del costo di produzione del vino sfuso e dei prodotti finiti.

Sicuramente di aiuto ai fini dell’individuazione del quantitativo presente in cantina sono le c.d. dichiarazioni di vendemmia e di produzione vinicola, infatti, in ottemperanza alle disposizioni europee e nazionali, i produttori ogni anno devono procedere alla presentazione di:

- una dichiarazione di vendemmia, per la campagna viticola in cui è avvenuta la raccolta delle uve e, contestualmente, ai fini della certificazione della produzione, la rivendicazione delle uve e dei vini DOP e IGP;
- una dichiarazione di produzione relativa alla produzione di vino per la campagna viticola di riferimento.

Entrambe nel termine ordinario del 30 novembre.

Determinazione dei costi di produzione del vino sfuso

I costi di produzione di un vino sono strettamente legati a 2 fattori: da un lato la zona geografica in cui lo stesso viene prodotto e, dall'altro le scelte di coltivazione che vengono effettuate dall'imprenditore.

Nel primo caso, ad esempio, è indubbio e noto come produrre un vino in un vigneto c.d. storico sia sicuramente più costoso che farlo in una zona pianeggiante, dal che ne deriva che sicuramente un fattore rilevante è dato dalle caratteristiche geografiche e organiche di ogni vigneto.

A questo si deve aggiungere la scelta della politica produttiva praticata in tenuta. Ottenere un vino di qualità richiede una gestione sapiente del vigneto, la piena consapevolezza delle peculiarità organiche e inorganiche del terreno e la conoscenza delle tecniche per mantenerne quanto più possibile costanti nel tempo le qualità. Il riferimento va non solo a quei caratteri che emergono in maniera nitida quali la scelta, ad esempio, tra una produzione biodinamica, biologica od "*ordinaria*", ma anche alla modalità stessa dell'esercizio dell'attività viticola, che può essere differente in ragione al tipo di coltivazione, alla potatura, al diradamento, tutte scelte che andranno a ripercuotersi sulla quantità e qualità del vino che verrà prodotto e di conseguenza sul costo dello stesso.

Pertanto, pare evidente come il redattore del bilancio dovrà confrontarsi con l'agronomo per delineare un modello di individuazione dei costi e quantificazione degli stessi che tenga conto delle differenze di cura e manutenzione dei vari vigneti in ordine di tempo e risorse impiegate^[4].

A questo deve aggiungersi la possibile multiattività dell'azienda vitivinicola che potrebbe, ad esempio, affiancare la produzione olivicola a quella vitivinicola.

In tale circostanza, è necessario predisporre un sistema gestionale per distinguere la natura e la finalità dei costi sostenuti durante l'anno, di modo che si possano correttamente imputare le ore lavorate ai differenti settori produttivi. Inoltre, tale modello dovrà essere in grado di intercettare e quantificare le diverse lavorazioni svolte fra i vigneti^[5], in funzione delle varietà coltivate^[6] e dell'ampiezza della gamma di prodotti finiti. Infine, è consigliabile che tali

diversificazioni trovino un riscontro non solo nel modello di valorizzazione, ma anche nell'impianto contabile adottato, attraverso, ad esempio, una diversificazione per centri di costo.

Ai fini della costruzione di un corretto modello di valorizzazione della produzione vitivinicola è necessario aver presente che la vendemmia rappresenta la linea di demarcazione fra una annata vitivinicola e la successiva.

Lo schema permette in questo modo di differenziare tra costi agrari (in rosso) e costi di cantina (in blu). I costi agrari sono presenti non solo nell'annata in corso, ma anche sulle attività preparatorie per l'annata vitivinicola successiva (le c.d. "*anticipazioni colturali*").

Al contrario, i costi di cantina hanno un riferimento temporale che guarda al passato, rappresentando la conclusione dei cicli di affinamento e imbottigliamento di annate precedenti oltre che di vinificazione dell'annata in corso^[7].

In base al ciclo biologico di produzione, quindi, i costi sostenuti per la produzione dell'uva dell'annata in corso sono sostenuti in un arco temporale che inizia dalla fine della vendemmia dell'anno precedente e termina con la vendemmia dell'anno in corso.

Ne deriva che la prima componente del costo di produzione dell'annata in corso è rappresentata dalle c.d. "*anticipazioni colturali*" sostenute l'anno precedente^[8]. La principale componente di costo di questa voce è la manodopera impiegata per le attività tipiche degli ultimi mesi dell'anno, quali concimazioni, potature, semine per sovesci, manutenzioni ordinarie sul vigneto, oltre che naturalmente da tutto il materiale impiegato e dalle manutenzioni operate sugli attrezzi agricoli in preparazione al loro utilizzo più intenso nei mesi successivi, fino a nuova vendemmia^[9].

Naturalmente, la manodopera impiegata nella cura del vigneto è la principale componente di costo da considerare anche per le attività agricole svolte sul vigneto da inizio anno fino alla vendemmia (ad esempio, per diradamenti, spollonature, trattamenti fitosanitari, cimatura, raccolta).

Al fine della quantificazione del costo del personale è necessario tenere traccia del tempo effettivamente trascorso sul vigneto da ogni operaio, in modo da poter determinare complessivamente le ore annue impiegate. Come anticipato, il dettaglio del tempo impiegato dagli operai agricoli è importante soprattutto nei casi in cui questi siano occupati non solo nella gestione dei vigneti ma anche, ad esempio, nella manutenzione di altre colture. Risulta inoltre molto importante non confondere il costo della manodopera da ripartire sulla produzione con il costo della manodopera attinente a opere di realizzazione/manutenzione straordinaria dei vigneti: quest'ultima quota, infatti, sarà generalmente oggetto di capitalizzazione e di ammortamento negli esercizi successivi. Successivamente, suddividendo il costo totale sostenuto per la manodopera interna (comprensivo di contributi, Tfr, etc.) per le ore effettivamente impiegate sul vigneto si può agevolmente ottenere il costo medio orario

che potrà essere suddiviso sui quintali di uva raccolti. Generalmente questa procedura consente di ripartire con un buon margine di affidabilità il costo del personale sulla produzione ottenuta. Si possono tuttavia ipotizzare casi in cui siano necessari ulteriori livelli di scomposizione del costo del personale, ad esempio, quando fra un varietale e l'altro ci siano sensibili differenze di ricorso a manodopera specializzata rispetto a quella generica, oppure, quando le ore trascorse sui diversi vigneti siano apprezzabilmente diverse (ad esempio, per l'esigenza di una più accurata gestione manuale del vigneto e selezione manuale dell'uva già in fase di raccolta)[\[10\]](#).

Oltre alla manodopera si dovrà procedere al riparto dei costi operativi (concimi, lavorazioni esterne, materiale per manutenzione, acqua per irrigare, gasolio, etc.) e degli ammortamenti (vigneti e macchine agricole principalmente). Eventuali contributi in conto esercizio ricevuti dovranno naturalmente essere sottratti dal computo dei costi operativi, mentre eventuali contributi in conto capitale concorrono direttamente o indirettamente a ridurre il costo dell'ammortamento. Con riferimento agli ammortamenti, è inoltre ipotizzabile una scomposizione degli stessi in base ai tempi di utilizzo, al fine di distinguerne la quota *post* vendemmia, che potrebbe essere quindi fatta confluire fra le anticipazioni colturali.

L'insieme dei costi agrari così ottenuti dovrà poi essere ripartito sui quintali di uva raccolta, così come risultante dalla prima denuncia di produzione presentata.

Anticipazioni colturali dell'anno
precedente

+

Costo di produzione dei
quintali di uva venduta[\[11\]](#)

Costo di produzione
agrari per uva propria

Costi di produzione agrari
sull'annata in corso

In aggiunta al costo dell'uva di propria produzione occorre considerare anche il costo per eventuali acquisti di uve da terzi, comprensivo delle spese di trasporto e di intermediazione e altri oneri accessori.

Al termine di questa prima fase di quantificazione del costo di produzione dell'uva propria e acquistata, si dovrà procedere con l'analisi dei costi sostenuti in cantina per il processo di svinatura e sfeccatura.

Anche per i costi di cantina è possibile ipotizzare un approccio simile a quello adottato per i costi agrari, andando di conseguenza a scomporre temporalmente tali costi al fine di attribuirli alla corretta annata vitivinicola.

Similarmente ai costi agrari, la manodopera rappresenta un elemento fondamentale anche per i costi di cantina sostenuti per la vinificazione e la sfeccatura: in questo caso il costo medio orario dovrà essere moltiplicato per le ore impiegate su tali attività e successivamente ripartito sugli ettolitri ottenuti[\[12\]](#).

Fra i costi operativi da ripartire si evidenziano quelli per gli esami di laboratorio, i materiali enologici, le spese di smaltimento, le manutenzioni, le utenze^[13] e gli ammortamenti^[14]. A tal proposito, si può osservare che alla produzione dell'annata in corso sono sicuramente attribuibili gli ammortamenti delle vasche e dei serbatoi per la svinatura, delle diverse attrezzature e macchinari impiegati dopo la vendemmia e, infine, dei locali in cui tale attività è svolta.

Per quanto riguarda l'ammortamento della cantina, in particolare, si può evidenziare come in epoca moderna la stessa molto spesso non risponde più alle sole esigenze produttive, ma rappresenti anche un vero e proprio punto di forza per la promozione dell'immagine aziendale all'interno di un percorso di turismo eno-gastronomico sempre più apprezzato dalla clientela. Ciò considerato, è opportuno attribuire alla produzione solo una quota del costo complessivo, operando, ad esempio, una ripartizione percentuale in base ai metri quadri destinati alle varie attività (produttiva, ricettiva, uffici, etc.).

Al termine di questa seconda fase di valorizzazione dei costi di produzione dell'annata vitivinicola in corso si perviene alla determinazione del costo medio di produzione per ettolitro.

Costi di produzione agrari per uva propria		Costo di produzione a ettolitro da uve proprie
	+	Costi per vinificazione e sfecciatura
Costi di acquisto per uva di terzi		Costo di produzione a ettolitro da uve di terzi

La valorizzazione dei costi di produzione del prodotto finito

Continuando a percorrere il ciclo di produzione, una volta definito il costo del vino sfecciato occorre procedere alla determinazione del costo di produzione del vino pronto all'imbottigliamento.

Come visto, l'attività di affinamento e imbottigliamento sono generalmente effettuate in un esercizio successivo rispetto a quello di vendemmia: per i bianchi e i rosati generalmente si tratta dell'esercizio immediatamente successivo a quello di vendemmia, per i rossi invece l'affinamento può durare anche diversi anni. Anche per la costruzione di questi costi può quindi essere ipotizzabile una individuazione puntuale per i costi operativi (manodopera, materiali enologici, utenze) mentre per gli ammortamenti^[15] si potrebbe procedere a una ripartizione su base mensile degli stessi. In questo modo il costo complessivo per gli ammortamenti gravante sul vino sfuso pronto all'imbottigliamento sarebbe sempre relativo a 12 mesi, ma calcolato come sommatoria dei costi su 2 esercizi diversi.

Particolare attenzione merita tuttavia l'ammortamento delle *barriques*, in quanto il processo di invecchiamento generalmente non riguarda tutto il vino prodotto/acquistato e quindi il

relativo costo potrebbe essere ripartito solo sugli ettolitri che effettivamente ne saranno oggetto e per il periodo che contraddistingue ciascuna produzione. La ripartizione dei costi di ammortamento delle *barriques*, pertanto, non sarà sempre effettuata su 12 mesi per ciascun prodotto, in quanto alcune categorie di vino sfuso non saranno gravate da tale componente di costo mentre altre lo saranno per gli effettivi tempi di affinamento.

Ai fini della determinazione del costo finale del vino sfuso è, infine, necessario ricostruire le percentuali dell'eventuale taglio che andrà a definire le caratteristiche del vino sfuso destinato a essere imbottigliato. Infatti, il costo di produzione del vino da uve proprie è sicuramente diverso da quello di acquisto delle uve di terzi. Il taglio del vino ne sancisce la destinazione a una certa linea di prodotto finito e pertanto è necessario ponderare i 2 costi di produzione per calcolare il costo del vino contenuto in ciascuna bottiglia finita che verrà prodotta.

Costo di produzione a ettolitro da uve proprie	+	Costo di affinamento	Costo del vino da imbottigliare
Costo di produzione a ettolitro da uve di terzi			

Il costo del vino sfuso è solamente la prima componente per la determinazione del costo complessivo di ciascun prodotto finito. Oltre a esso, la distinta base evidenzierà anche il costo per le bottiglie, i tappi, le capsule, i faldi e i cartoni, oltre a eventuali confezioni speciali (ad esempio, in legno).

Anche per tali componenti non è possibile utilizzare un unico costo medio di acquisto che possa essere applicato per tutte le linee di prodotto finito ottenuto: ciascuna componente, infatti, rappresenta tipicità tali che possono richiedere una classificazione per linee di prodotto e per formati.

La peculiarità di ogni vino si accompagna, infatti, alla ricerca costante di una distinguibilità del prodotto anche grazie alle altre componenti della bottiglia finita. Ecco, quindi, che le bottiglie si possono classificare in base al loro peso, al centilitraggio, alla forma, le etichette in base a ricerche tecnologiche e/o di *design*[\[16\]](#) oltre che per il materiale/tecnica utilizzati per la stampa, i tappi in base al materiale di costruzione, e così via. Il costo di produzione di ogni prodotto finito di una azienda vitivinicola, quindi, sarà tipicamente formato dalla sommatoria dei singoli costi medi di acquisto/produzione di ciascun articolo che va a comporre la bottiglia finita[\[17\]](#).

Infine, oltre ai costi diretti sul prodotto (bottiglia, tappo, etichetta, confezione) che tipicamente formano la distinta base, per la definizione del costo complessivo di produzione andrebbero ripartiti tutti quei costi indiretti collegati al ciclo di imbottigliamento e alla logistica di magazzino. In questo caso, occorre nuovamente tener conto del costo della manodopera

impiegata per l'attività di imbottigliamento e di stoccaggio, le utenze, i costi di trasporto e gli ammortamenti. Anche in questo caso, è importante stabilire per ciascuna di queste voci la contribuzione al costo di produzione, mediante l'individuazione di *driver* specifici in base ai quali effettuare la relativa allocazione. Tutti questi costi indiretti, qualificati come produttivi e quantificati in base alle percentuali sopra menzionate, potranno essere suddivisi in base agli ettolitri imbottigliati e/o ai pezzi lavorati, consentendo infine di giungere alla quantificazione del costo di produzione di ogni bottiglia finita.

Costo del vino da imbottigliare			
+		+ Ripartizione costi indiretti	Costo finale per bottiglia
Costo altre componenti distinta base			

Dal costo di produzione alla valorizzazione delle rimanenze

La valorizzazione delle rimanenze di magazzino rappresenta sicuramente una delle aree di maggior criticità per le chiusure di fine anno.

È in primo luogo importante sottolineare che in dottrina sono state formulate diverse possibili configurazioni del costo da prendere a base per la valorizzazione del magazzino. In particolare, è frequente una distinzione tra costo pieno e costo variabile, oppure tra costo *standard* e costo effettivo. I criteri di riparto delineati nei paragrafi precedenti hanno ripercorso la costruzione di un modello basato su un costo effettivo pieno, ma è naturalmente ipotizzabile una diversa scelta ai fini del controllo di gestione e/o per la redazione del bilancio.

Sulla base di quanto sopra descritto, la scelta per la valorizzazione del magazzino ricadrà su una valutazione puntuale del costo di produzione di ogni singola annata (vino sfuso) e di ogni linea di prodotti imbottigliati (prodotto finito). La composizione del magazzino dovrebbe, quindi, evidenziare categorie di vino sfuso relative all'ultima vendemmia e ad annate recenti, a seconda dei cicli di invecchiamento richiesti da ciascun prodotto. In questo caso, il costo di produzione calcolato nell'anno sarà la base per la valorizzazione degli ettolitri in giacenza relativi all'annata corrente, mentre le annate precedenti, se presenti, saranno valutate al relativo costo di produzione. Analogamente, anche il valore dei prodotti finiti e/o della bottiglieria nuda in giacenza a fine anno sarà stratificato in base al costo di produzione di ogni annata. Come visto, fra le rimanenze di magazzino sono da considerare anche le anticipazioni colturali, così come evidenziate nei precedenti paragrafi.

Una volta determinato il costo di produzione, per la valorizzazione delle rimanenze di magazzino, si applicherà la regola generale prevista dall'articolo 2426, cod. civ. e dal § 40 del Principio contabile 13, in base ai quali le rimanenze sono valutate in bilancio al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato^{[\[18\]](#)}.

Occorre, infine, evidenziare che nella prassi contabile alcune società agricole adottano il costo

medio ponderato, il Fifo o il Lifo quali metodi di valutazione alternativi al costo specifico. L'adozione di tali criteri può comportare anche sensibili divergenze di valore rispetto al costo di produzione: si pensi al caso di adozione del metodo del Lifo a scatti annuali, tramite il quale la quantità in giacenza può essere valutata sulla base dei costi di produzione di anni precedenti. Ciò comporta generalmente una sottostima del valore del magazzino e una più sfumata raffigurazione delle peculiarità di ogni annata vitivinicola^[19], il cui costo di produzione può variare anche sensibilmente da un anno all'altro.

Tali metodi sono riconosciuti anche dall'articolo 92, Tuir e pertanto, nella generalità dei casi, si avrà una coincidenza fra il valore civilistico e il valore fiscalmente riconosciuto del magazzino.

Conclusioni

Ogni realtà vitivinicola è contraddistinta da peculiarità geografiche, vitigni coltivati e scelte strategiche che influenzano direttamente i costi di produzione del vino. Il modello di determinazione del costo della produzione vitivinicola deve tener conto di tutti questi elementi, oltre a considerare il ciclo biologico e le diverse fasi di lavorazione che si susseguono durante l'anno, andando ad attribuire a ciascuna di queste fasi una quota di costi direttamente e indirettamente imputabili.

Di fondamentale importanza è pertanto la definizione di un articolato sistema contabile/gestionale in grado di riflettere le specificità di ogni singola tenuta, bilanciando i benefici connessi a informazioni quanto più di dettaglio possibile e i relativi costi.

A fronte di questa eterogeneità che a ben vedere rappresenta uno degli elementi vincenti del sistema vino italiano, è ormai ineludibile l'introduzione di un Principio contabile nazionale che consenta una omogeneità nelle scelte operate dai produttori.

In questo modo si rende il settore più performante, si pensi alla corretta applicazione del controllo di gestione, e pronto ad affrontare le sfide future.

^[1] Il raccolto è la separazione fisica del prodotto dall'attività biologica (nel nostro caso le viti).

^[2] Questo principio contabile potrebbe invece trovare applicazione per la determinazione del costo del venduto nel caso specifico di accordi che prevedano la cessione dell'uva ancora su pianta.

^[3] Gli IAS fanno riferimento al valore netto di realizzo, i Principi contabili nazionali al valore di realizzazione desumibile dal mercato.

^[4] Ad esempio, si può ipotizzare un'evidenziazione su mappa dei diversi varietali coltivati e la

destinazione degli stessi alla produzione di vini di eccellenza: su tali vigneti insisteranno infatti, generalmente, le principali differenze di costo di produzione, soprattutto con riferimento alla qualità e quantità di manodopera impiegata (si pensi, ad esempio, a una selezione manuale dei grappoli già in vigna).

[5] La vendemmia è sicuramente una delle principali lavorazioni analizzata, in quanto potenzialmente impattante con peso diverso sui costi di produzione dei diversi varietali ma anche in quanto attività per la quale è forse più semplice effettuare valutazioni in merito alla convenienza o meno di avvalersi di personale proprio, oppure, di terzi.

[6] La riconducibilità delle ore impiegate sui diversi vigneti, e in generale di tutti i costi agrari sostenuti, consente una valutazione di merito anche sul ritorno economico delle stesse: un impianto poco produttivo, infatti, potrebbe assorbire più costi di quanto non possa essere “coperto” dalla valutazione della produzione e di conseguenza aprire scenari di scelta aziendale su, ad esempio, procedere a espianto e reimpianto.

[7] Una società il cui esercizio sociale corrisponde all'anno solare, quindi, dovrà tener conto di queste sfasature temporali per la costruzione di un modello di valutazione quanto più possibilmente aderente alla realtà.

[8] Le anticipazioni colturali sono dunque una specifica voce del magazzino esistente a fine anno, che consente di sospendere i costi in modo tale che vengano ripartiti sui quintali di uva e sugli ettolitre ottenuti dell'annata vitivinicola per i quali tali costi sono stati sostenuti.

[9] Questi costi vengono sospesi e rappresentano una vera e propria voce del magazzino di fine anno.

[10] Naturalmente un processo di scomposizione più accurata del costo del personale richiede la collaborazione e l'impegno dei responsabili dei lavori al fine di fornire al redattore del bilancio tutte le informazioni necessarie. Come sempre, il “costo” per l'ottenimento e la elaborazione di informazioni sempre più approfondite deve essere ponderato in considerazione dell'effettivo incremento di qualità e precisione del risultato finale.

[11] La determinazione del costo della produzione dell'uva destinata alla vendita come tale (quindi, di fatto, il costo del venduto della stessa) sembra essere un esempio di applicazione possibile dello IAS 41.

[12] Generalmente è possibile distinguere il costo degli operai di vigna rispetto al costo degli operai di cantina con la conseguenza che il costo medio orario potrebbe differire in questi 2 step di costruzione del costo di produzione. Gli effetti di tale eventuale differenziazione, tuttavia, sono tanto più limitati quanto più è simile la resa ottenuta fra i diversi varietali coltivati.

[13] Per le utenze, in particolare, è opportuno dotare lo stabilimento produttivo di specifici

contatori, in modo da suddividere i consumi da quelli complessivi della tenuta.

[14] Naturalmente le considerazioni effettuate per gli ammortamenti possono essere replicate sui canoni di *leasing*.

[15] Si tratta degli ammortamenti degli impianti e macchinari utilizzati fino all'imbottigliamento.

[16] Si pensi allo sviluppo di *Qr code* presenti in etichetta, agli studi fotografici e/o di *design* grafico che precedono la definizione dell'etichetta, ai costi di stampa della stessa e a volte anche al materiale di cui è composta, magari per certi formati di pregio di alcuni vini di alta gamma.

[17] L'azienda vitivinicola dovrà quindi implementare un sistema di gestione interna in grado di distinguere gli acquisti effettuati in base a diversi codici prodotto di magazzino in modo tale da creare per ogni bottiglia finita una matrice di costruzione del costo complessivo di produzione.

[18] Il valore di presumibile realizzo è facilmente individuabile sul mercato per le eventuali quote di uva e/o vino sfuso prodotti e ceduti. Tuttavia, per le aziende più strutturate, tali quote, se presenti, sono sicuramente residuali rispetto alla totalità prodotta, in quanto la realizzazione di vini di qualità elevata richiede il controllo del processo produttivo, accettando anche costi medi di produzione più elevati rispetto a quelli di altri produttori. In questi casi il valore di presumibile realizzo è più facilmente riferibile al prodotto finito.

[19] Tanto che nei suddetti casi è preferibile procedere a mantenere una contabilità gestionale riconciliabile con quella di bilancio ai fini della determinazione del costo del venduto e delle marginalità.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Bilancio, vigilanza e controlli](#)".

Domicilio digitale speciale per i cittadini

di **Alessandro Bonuzzi**

OneDay Master

Nuovo contenzioso tributario: le impugnazioni

Scopri di più

I cittadini possono eleggere il proprio **domicilio digitale** indicando un **indirizzo di posta elettronica certificata** nell'area **riservata del sito internet** dell'Agenzia delle entrate. Ciò, al fine di ricevere **gli atti, gli avvisi, i provvedimenti e le cartelle non più per posta con raccomandata a/r**, bensì in modalità telematica, con l'effetto di rendere più semplici e sicure le **modalità di recapito delle comunicazioni**.

L'[articolo 60-ter, comma 5, D.P.R. 600/1973](#), così come inserito dall'[articolo 1, D.Lgs. 13/2024](#), recante disposizioni “*in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale*”, ha previsto che i **cittadini persone fisiche, i professionisti e gli altri enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione in Albi, Elenchi, Registri professionali o nel Registro imprese** – ossia i soggetti di cui all'[articolo 6-quater, D.Lgs. 82/2005](#) – possono eleggere il **domicilio digitale speciale** presso il quale ricevere sia la notifica degli atti, avvisi e provvedimenti che per legge devono essere notificati, sia **gli atti e comunicazioni dei quali la legge non prescrive la notifica**.

L'[articolo 1, D.Lgs. 13/2024](#), ha modificato, altresì, l'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 602/1973](#), nonché introdotto l'[articolo 26-bis](#), con conseguente estensione anche all'**Agente della riscossione** della disciplina relativa alla **possibilità di utilizzo del domicilio digitale** per la notifica e la comunicazione degli atti.

Per effetto degli interventi del Legislatore, l'Agenzia delle entrate:

- con il **provvedimento del 7.10.2024**, ha regolato le modalità di **comunicazione, variazione e revoca**, attraverso le proprie funzionalità, dei **dati del domicilio digitale speciale** presso cui ricevere le notifiche e le comunicazioni;
- con il **comunicato stampa del 12.03.2025**, ha pubblicizzato la messa a disposizione del **servizio** che consente di **eleggere il domicilio digitale speciale**, mediante l'accesso all'area riservata del proprio sito *internet*.

Il domicilio digitale va inteso come “*un **indirizzo elettronico** eletto presso un servizio di **posta elettronica certificata** o un servizio elettronico di recapito certificato qualificato, come definito dal regolamento (UE) 23 luglio 2014 n. 910 del Parlamento europeo e del Consiglio in materia di*

*identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 1999/93/CE, di seguito «Regolamento eIDAS», valido ai fini delle comunicazioni elettroniche aventi **valore legale**» (ex [articolo 1, comma 1, lettera n-ter\), D.Lgs. 82/2005](#)).*

Colui che sceglie la nuova modalità non deve fare altro **che accedere** all'**area riservata** del sito internet dell'Agenzia delle entrate con **le credenziali Spid, Cie** (Carta d'identità elettronica) o CNS (Carta Nazionale dei Servizi) e **indicare il proprio "domicilio digitale"**, cioè per l'appunto un indirizzo di **posta elettronica certificata (pec)** o altro servizio di recapito certificato qualificato. Riceverà a quel punto, presso la stessa casella certificata, il **codice** necessario a **validare** l'operazione. Con le stesse modalità sarà, inoltre, possibile **comunicare la variazione o la revoca del domicilio già registrato**.

Le **persone fisiche, i professionisti e gli enti di diritto privato non iscritti in albi**, nel porre in atto la procedura di registrazione **non possono indicare un indirizzo già associato ad altri**.

La **procedura è esclusa**, invece, per i **soggetti i cui indirizzi pec devono essere iscritti nell'Indice nazionale dei domicili digitali** delle imprese e dei professionisti ("**Ini-Pec**").

In conclusione, il **domicilio digitale speciale** potrà dunque essere utilizzato:

- dall'Agenzia delle entrate, per comunicare i **propri atti, avvisi e provvedimenti**, a decorrere dalla data di **attivazione** del servizio;
- dall'Agente della riscossione per la notifica delle cartelle di pagamento e degli atti della procedura di riscossione coattiva mediante ruolo, nonché per l'invio delle comunicazioni e atti ex [articolo 26-bis, D.P.R. 602/1973](#), riferiti a **carichi** allo stesso affidati **dagli enti creditori**, anche diversi dall'Agenzia delle entrate.

IMPOSTE SUL REDDITO

Possibili limiti all'onnicomprendività del reddito di lavoro autonomo

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Master di specializzazione

Operazioni straordinarie dopo la riforma

Commento al D.Lgs. 13.12.2024, n. 192

Scopri di più

L'introduzione, ad opera del D.Lgs. 192/2024, del **principio di onnicomprensività** anche nella determinazione del reddito di lavoro autonomo (come già accade per il reddito di lavoro dipendente) sta **creando non poco dibattito tra gli autori** che, in dottrina, **hanno affrontato l'argomento**. Tale principio è stato tradotto nell'[articolo 54, comma 1, Tuir](#), secondo cui *"Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo ..."*.

In buona sostanza, sembrerebbe che, **salve le esclusioni tassativamente previste** da specifiche disposizioni, tutto ciò che **è percepito in relazione all'attività del professionista concorra alla formazione del reddito di lavoro autonomo**. In tale ambito rientrerebbero anche le **plusvalenze derivanti dalla cessione di quote di partecipazione in studi associati** o società semplici che svolgono attività di lavoro autonomo. D'altronde, lo stesso D.Lgs. 192/2024 ha modificato anche l'[articolo 17, Tuir](#), introducendo la **nuova lettera g-ter) per la tassazione separata di tali plusvalenze** e dei corrispettivi incassati dal professionista per la cessione della clientela o di altro elemento immateriale riferito all'attività, **qualora il corrispettivo sia percepito**, anche in più rate, nel corso del **medesimo periodo d'imposta**.

Tuttavia, si potrebbe provare a fornire una **chiave di lettura diversa**, rispetto a quella proposta, pur precisando che, in assenza di interpretazioni ufficiali, ed al netto di possibili modifiche normative future (presentate anche dal Cndcec con il documento del 4 febbraio 2025), si rimane **nel campo delle interpretazioni**. A parere di chi scrive, il **principio di onnicomprensività dovrebbe "limitarsi" a tutti i componenti positivi collegati direttamente con lo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo**, ossia derivanti da elementi c.d. di "primo grado", e non anche **estendersi a componenti che possiamo definire di "secondo grado"**, quali quelli derivanti dalla **cessione di quote di partecipazione in studi associati** o società semplici che svolgono attività professionale.

È pur vero che la **cessione di una quota di partecipazione in uno studio associato** o in una

società semplice professionale **è ceduta a causa dello svolgimento da parte del socio di un'attività di lavoro autonomo**, ma quest'ultima è, in realtà, **posta in essere dall'associazione professionale** o dalla società semplice di cui è socio il professionista. D'altro canto, il **provento incassato dallo stesso non è a beneficio dell'associazione** o della società semplice, ma costituisce **il realizzo di un guadagno straordinario** e maturato in capo esclusivamente al soggetto persona fisica che, grazie alla sua attività svolta quale partecipante all'associazione o alla società, **è riuscito a monetizzare**. Si tratta, quindi, del **realizzo di un bene** che, in precedenza, è stato **definito di "secondo grado"**, di natura strettamente personale e non riferito anche agli altri professionisti che partecipano all'associazione o alla società. Tale provento dovrebbe, quindi, **rimanere estraneo all'attività professionale**, e più correttamente **tassato come *capital gain*** in capo alla persona fisica ex socio o associato.

Ed in tal senso deporrebbe anche la modifica apportata all'[articolo 67, lettere c\) e c-bis](#), Tuir, in cui è stata **eliminata l'esclusione da tassazione delle cessioni di quote di partecipazione** in associazioni professionali o società semplici che **svolgono attività di lavoro autonomo**. Tra l'altro, fatta salva l'ipotesi che l'associato svolga già un'attività di lavoro autonomo con una propria posizione individuale (nel qual caso le conclusioni ivi indicate non cambierebbero ad avviso di chi scrive), ed al netto della possibilità di fruire della tassazione separata in presenza delle previste condizioni, **l'inclusione del provento derivante dalla cessione della quota nel reddito di lavoro autonomo della persona fisica (socio)** comporterebbe la **necessità di aprire una partita Iva al solo scopo di assoggettare a tassazione tale provento**, il che appare francamente eccessivo.

Prezzi di trasferimento rilevanti ai fini Iva se hanno natura di corrispettivo

di **Marco Peirola**

Seminario di specializzazione

Regime di adempimento collaborativo e tax control framework

Strumenti pratici per la gestione del rischio e la governance fiscale

Scopri di più

Le conclusioni dell'avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE, presentate il 3 aprile 2025 in merito alla causa C-726/23, assumono importanza in vista della successiva pronuncia della Corte sul tema delle **condizioni** richieste affinché gli **aggiustamenti di transfer pricing** siano **rilevanti ai fini Iva**.

Il caso affrontato riguarda una **società rumena che acquista o noleggia gru** per rivenderle o noleggiarle ai propri clienti.

La società belga, appartenente allo stesso gruppo, si occupa della **ricerca dei fornitori e negozia con essi i termini contrattuali**, ma è **la società rumena che stipula i contratti di vendita e di noleggio con i fornitori e i clienti**.

La questione oggetto del rinvio da parte del giudice nazionale è relativa alla **rilevanza ai fini Iva degli importi fatturati dalla società belga a quella rumena** per l'attività commerciale svolta.

In particolare, alla Corte è stato chiesto di stabilire se tali importi, **quantificati utilizzando un metodo raccomandato dalle linee guida dell'OCSE** (nella specie, il metodo del margine netto della transazione), possano costituire il **corrispettivo di una prestazione di servizi a titolo oneroso**, ai sensi dell'articolo 2, § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE.

A livello unionale, il **tema è stato affrontato dal Comitato Iva** con il *Working Paper* n. 923 del 28 febbraio 2017 e dal VAT *Expert Group* (VEG) con il documento VEG n. 71 del 18 aprile 2018.

Le norme in materia di prezzi di trasferimento **stabilite ai fini delle imposte dirette** sono finalizzate alla **valutazione del "valore normale" delle operazioni**, cioè del prezzo idoneo a garantire il rispetto del principio di *"libera concorrenza"*, a differenza delle norme in materia di Iva, che sono fondate sull'**esistenza di una operazione a titolo oneroso**, in cui il **corrispettivo è considerato un valore oggettivo**, vale a dire il prezzo effettivamente pagato.

Secondo il Comitato Iva, la **diversità tra i due settori** considerati esige una **valutazione da**

effettuare caso per caso. Per il VEG, gli aggiustamenti di *transfer pricing* devono considerarsi al di fuori dell'ambito di applicazione dell'Iva, salvo che sia individuabile un **"nesso diretto"** con la **fornitura iniziale del bene o servizio.**

Nel caso in esame, il **metodo del margine netto della transazione**, utilizzato per calcolare il prezzo di trasferimento, è impiegato anche per determinare, **"a posteriori"**, il corrispettivo della prestazione di servizi resa dalla **società belga a quella rumena**, senza ulteriori rettifiche.

Tale particolare **modalità di determinazione del corrispettivo soddisfa**, in ogni caso, **il requisito del "nesso diretto" tra il servizio reso e il controvalore ricevuto**, in quanto la Corte europea ha costantemente affermato che è **irrelevante l'importo del corrispettivo**, in particolare la circostanza che esso sia **pari, superiore o inferiore, ai costi sostenuti** dal soggetto passivo.

È vero che, nella fattispecie, l'importo del corrispettivo è di per sé indeterminato. Tuttavia, le modalità di quantificazione sono state **stabilite contrattualmente con criteri precisi** e, in quanto tali, sono **prive di incertezze**. Pertanto, il corrispettivo delle prestazioni di servizi rese dalla belga a favore della società rumena è perfettamente **determinabile sin dalla conclusione del contratto.**

In esito alle considerazioni illustrate, l'Avvocato generale ha proposto alla Corte di dichiarare che l'articolo 2, § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, deve essere interpretato nel senso che **la remunerazione per i servizi infragruppo forniti dalla società madre**, che assume a proprio carico la responsabilità commerciale, alla società figlia **deve essere considerata come il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso** e, quindi, **rilevante ai fini Iva**, anche se è calcolata secondo il metodo del margine netto della transazione raccomandato dalle linee guida dell'OCSE.

Si tratta di una **posizione coerente con le indicazioni rese dall'Agenzia delle entrate**, per la quale – affinché gli aggiustamenti di *transfer pricing* incidano sulla determinazione della base imponibile dell'Iva, aumentando o diminuendo il **corrispettivo di vendita del bene o del servizio**, ex [articolo 26, D.P.R. 633/1972](#) – occorre che:

- vi sia **un corrispettivo**, ossia una regolazione monetaria o in natura per tale aggiustamento;
- siano **individuate le cessioni di beni o le prestazioni di servizi** cui il corrispettivo si riferisce;
- sia presente un **legame diretto tra le cessioni di beni o le prestazioni di servizi e il**

In particolare, nelle risposte [n. 60/E/2018](#) e [n. 884/E/2021](#), è stato chiarito che la valutazione della rilevanza, ai fini Iva, di tali aggiustamenti si pone solo quando il pagamento è **riconducibile ad una variazione, in aumento o in diminuzione, della base imponibile** delle operazioni originariamente effettuate tra le parti e non anche, quindi, quando esso costituisce il **corrispettivo di una specifica cessione o prestazione**, sia pure determinato *ex post*, che, come nel caso oggetto delle conclusioni dell'avvocato UE, deve essere **autonomamente soggetto a**

Iva.

CONTROLLO

L'analisi comparativa (ISA 520) e la sua rilevanza come procedura di revisione

di **Fabio Landuzzi, Stefania Grazia**

Master di specializzazione

Revisione legale: percorso di approfondimento

Scopri di più

Il **Principio di revisione ISA Italia 520** definisce le “**procedure di analisi comparativa**” come le **valutazioni dell'informazione finanziaria** compiute mediante delle analisi di **relazioni plausibili** tra dati sia finanziari che di altra natura; esse comprendono, quindi, **analisi sulle fluttuazioni** o su relazioni che potrebbero non risultare **coerenti** con **altre informazioni rilevanti**, o che potrebbero discostarsi dai **valori attesi** per importi significativi. Per lo svolgimento efficace delle **procedure di analisi comparativa** sono indicate delle **regole** a cui il revisore si deve attenere, le quali possono essere sintetizzate nelle seguenti:

Fase 1

Sviluppare una aspettativa e stabilire l'attendibilità della stessa

Fase 2

Definire il livello dello scostamento ritenuto accettabile

Fase 3

Calcolare le differenze

Fase 4

Investigare le differenze significative

Proviamo a percorrere ciascuna di queste fasi, anche con l'aiuto di qualche esempio.

1. Sviluppare una **aspettativa** e stabilire **l'attendibilità** della stessa

Nell'analizzare **una o più voci di stato patrimoniale o di conto economico**, o anche il bilancio nel suo complesso, il revisore deve, prima di tutto, formulare una **aspettativa attendibile**; ad esempio: **se non si sono verificati**, secondo le informazioni in proprio possesso, **degli eventi rilevanti nell'esercizio**, è **ragionevole attendersi** che il *trend* della gestione sia lineare e quindi che anche i dati economico-finanziario non si discostino in modo significativo da quelli del precedente esercizio. Un altro importante elemento su cui sviluppare aspettative per il revisore è il ***budget*** della società.

In generale, quindi, è importante **definire a priori** le **attese del revisore**, per poter dare poi un significato concreto a quanto seguirà nelle fasi successive dell'analisi comparativa.

2. Definire il **livello di scostamento ritenuto accettabile**

Il livello di scostamento dal dato rilevato rispetto alle aspettative che viene ritenuto **accettabile dal revisore** dipende necessariamente dal **livello di significatività** definito in sede di pianificazione della strategia di revisione. In generale, possiamo dire che **sarebbe accettabile ogni scostamento** che non supera la **significatività operativa**. Tuttavia, se l'oggetto di osservazione non è il bilancio nel suo complesso ma una **singola voce** – ad esempio, una particolare voce di spesa come potrebbe essere il costo per i bonus variabile ai dipendenti – **il livello di scostamento accettabile sarà inferiore**. Tanto maggiore è il rischio attribuito alla voce analizzata o al bilancio nel suo complesso tanto inferiore sarà il livello di scostamento ritenuto accettabile.

3. Calcolare **le differenze**

Una volta definite le aspettative e stabilito lo scostamento accettabile, il revisore può determinare aritmeticamente le **differenze tra i due valori** oggetto della analisi.

4. Investigare le **differenze significative**

Infine, per tutte le **differenze superiori al livello di scostamento accettabile**, occorre indagare le **cause**; ciò avviene mediante **colloqui con la direzione** della società, e poi con l'acquisizione di **elementi probativi** a supporto delle risposte ottenute. Ad esempio, **se il costo del personale è aumentato inaspettatamente rispetto all'anno precedente**, la variazione potrebbe essere **giustificata da un nuovo sistema incentivante venuto a maturazione nell'anno**, magari previsto dal gruppo di appartenenza della società, e di cui non si era avuta notizia.

Infine, esistono **diverse tipologie di analisi comparativa** che possono essere **utilizzate dal revisore**; nella prassi, le analisi comparative maggiormente utilizzate, escludendo quelle più complesse e articolare, **sono le seguenti**:

- **trend analysis**: si tratta dell'analisi dell'**andamento di un conto o di un valore nel tempo**. Sono più efficaci se si riferiscono a più periodi e quando il dato di bilancio e l'andamento del dato sono abbastanza prevedibili;
- **ratio analysis**: si tratta del **confronto nel tempo** delle relazioni tra diversi conti di bilancio. Ad esempio, l'incidenza del costo del venduto sui ricavi, o il confronto con un **benchmark** di riferimento. È una analisi appropriata quando la relazione tra i conti è abbastanza prevedibile, e può dare evidenze efficaci per il revisore;
- **analisi di ragionevolezza**: si tratta dell'analisi di **voci di bilancio**, o di **variazioni dei**

valori delle voci, rispetto a un'aspettativa. Ad esempio, se si vuole verificare la completezza degli interessi passivi iscritti a bilancio, si può moltiplicare il tasso medio di interesse per il valore medio dell'indebitamento, e quindi formare l'aspettativa del dato da confrontare con quello esposto nel bilancio e determinare un eventuale scostamento inatteso;

- ***scanning analysis***: consiste nell'identificazione di **singoli elementi anomali** all'interno di singoli conti, oppure di voci di rettifica, di conti transitori, ecc. In altri termini, si tratta della ricerca di valori normalmente di grandi dimensioni, **inusuali o imprevisti**, per cogliere la presenza di possibili errori.