

# INFORMAZIONI AZIENDALI *e* PROFESSIONALI

FISCALI

1

Rivista decadale  
Anno 27  
10 gennaio 2000

ISSN 0394-2447

rivista di normativa, commenti, attualità e pratica fiscale

**SOCIETÀ SPORTIVE  
DILETTANTISTICHE  
MODALITÀ  
APPLICATIVE  
DEL REGIME  
FISCALE AGEVOLATO**

**FINANZIARIA 2000  
COMMA  
PER COMMA  
LA SINTESI  
DELLE NOVITÀ**

**DIRITTO  
DI INTERPELLO  
AMBITO DI  
APPLICABILITÀ  
E PROCEDURA**

**BILANCIO  
E IMPOSTE DIRETTE  
BENI STRUMENTALI  
DI VALORE INFERIORE  
AL MILIONE DI LIRE**



DeLilloEditore

Chiuso in tipografia il 22.12.1999  
Il precedente fascicolo n. 36/1999  
è stato spedito il 20.12.1999

## Opinioni e commenti

- 3** Comma per comma la Finanziaria 2000 in pillole
- 7** Studi di settore: dopo il debutto del 1999 raddoppio nel 2000  
Enzo Sollini
- 18** Redditi d'impresa esclusi da Ilor  
*La richiesta di archiviazione dell'accertamento fondato sui parametri*  
Antonino Romano • Attilio Romano
- 21** Beni strumentali di valore inferiore al milione di lire  
Carlo Callioni
- 30** Partono i controlli degli Uffici periferici mediante parametri  
Gianfranco Antico
- 34** Il diritto di interpello o «tax ruling»

## Selezione legislativa

- 38** Modello del prospetto del ruolo e del riassunto dei ruoli erariali (D. Dir. 11.11.1999)
- 41** Competenze dei Centri di servizio di Bologna e Venezia per il controllo dei Modd. 730 per il 1993 e 1994 (D. Dir. 12.11.1999)
- 41** Redditi di capitale: modificazioni e integrazioni al D. Dir. 31.3.1999 in relazione ai soggetti abilitati al risparmio gestito (D. Dir. 12.11.1999)
- 42** Società sportive dilettantistiche: modalità applicative del regime tributario agevolato (D.M. 26.11.1999, n. 473)
- 45** Accertamento del cambio di Ottobre 1999 (D. Dir. 29.11.1999)
- 49** Versamento unitario e compensazione per l'imposta sostitutiva sui Fondi pensione e per le ritenute sui capitali corrisposti per assicurazioni sulla vita (D.M. 30.11.1999)
- 49** Slitta di un anno la nuova imposta sugli apparecchi da divertimento e intrattenimento (D.L.vo 2.12.1999, n. 464)
- 50** Millennium bug: prorogati al 3.1.2000 tutti i termini scadenti il 31.12.1999 (Legge 13.12.1999, n. 466) **Sintesi e testo**

**DIREZIONE  
REDAZIONE  
AMMINISTRAZIONE  
E PUBBLICITÀ**

De Lillo Editore s.r.l.  
Via Mecenate 76/3  
20138 Milano  
Telefono: 02.58.01.31.12 (r.a.)  
Telefax: 02.58.01.24.50  
c/c postale n. 18336206  
<http://www.delillo.it>  
E-mail: [delillo@delillo.it](mailto:delillo@delillo.it)

**DIRETTORE  
RESPONSABILE**  
Pietro De Lillo

Registrazione Tribunale MI  
n. 289 del 19 settembre 1974

Registro Nazionale  
della Stampa n. 00453  
vol. 5 - Foglio 417  
del 28.10.1982

**DISTRIBUZIONE**  
Vendita esclusiva per  
abbonamento

Costo del fascicolo L. 14.500  
Euro 7,49

Arretrati: prezzo dell'anno  
in corso all'atto della richiesta

**STAMPA**  
Arti Grafiche Stefano Pinelli  
Via Farneti 8 - 20129 Milano

**ABBONAMENTI**

Gli abbonamenti hanno  
durata 1 gennaio-31 dicembre  
e si intendono confermati  
per l'anno successivo se  
non disdettati entro il  
30 novembre a mezzo lettera

Italia - Abbonamento 2000  
L. 390.000 - Euro 201,42  
Estero - Abbonamento 2000  
L. 780.000 - Euro 402,84

Gli importi indicati sono  
comprensivi di Iva assolta  
dall'editore ai sensi dell'art. 74  
lett. c, D.P.R. 633/1972 e  
successive modificazioni  
e D.M. 9.4.1993

Riproduzione, anche  
parziale, vietata senza  
autorizzazione scritta  
dell'editore

L'elaborazione dei testi,  
anche se curata con  
scrupolosa attenzione,  
non può comportare  
specifiche responsabilità  
per eventuali involontari  
errori o inesattezze



Rivista associata  
all'Unione Stampa  
Periodica Italiana

# Beni strumentali di valore inferiore al milione di lire

Carlo Callioni

- 1 • *Imposte dirette e legge di bilancio: premessa*
- 2 • *Quali beni sono beni inferiori al milione di lire*
  - 2.1 *Quando vi è aggregazione fisica*
  - 2.2 *Quando si ha aggregazione economica*
- 3 • *L'espressione «esercizio in cui sono state sostenute»*
  - 3.1 *L'alternativa agevolata del regime di ammortamento*
  - 3.2 *L'acquisizione e il sostenimento*
  - 3.3 *Non vale il principio di cassa*
  - 3.4 *Può valere «sostenute» solo quando vi è consegna o spedizione?*
  - 3.5 *Beni ammortizzabili e non spesa*
  - 3.6 *Quando il costo si ha prima dell'entrata in funzione*
  - 3.7 *Il momento dell'impegno economico-finanziario*
- 4 • *Collegamenti e divaricazioni fra normativa fiscale e disposizione civilistica*
- 5 • *Controllo dell'inventario e presunzione Iva di cessione dei beni*

## 1 Imposte dirette e legge di bilancio: premessa

Recita il comma 6 dell'art. 67 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 (Ammortamento dei beni materiali): «Per i beni il cui costo unitario non è superiore a L. 1 milione è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.».

Conseguono alcune considerazioni in merito ai seguenti problemi:

- 1 • *quali beni sono beni inferiori al milione di lire;*
- 2 • *cosa significa l'espressione esercizio in cui sono state sostenute;*
- 3 • *quali differenze o quali collegamenti – e con quale rilevanza – possono darsi fra normativa fiscale e disposizione civilistica.*

## 2 Quali beni sono beni inferiori al milione di lire

Circa il primo argomento due tesi si contrappongono in dottrina.

Alcuni definiscono i beni inferiori al milione di lire come beni suscettibili – in quanto mezzi strumentali – di autonoma utilizzazione, giudicata come idoneità individuale del bene allo svolgimento di una funzione sua propria, separata da quella di ogni altro bene:

- così la Commissione tributaria centrale, con decisione n. 1763 del 13 giugno 1983, ha affermato che per *autonoma utilizzazione* deve intendersi l'utilizzazione autosufficiente del bene, senza necessità di inserimento in differenti apparecchi o macchinari;

• così l'Amministrazione Finanziaria, con risoluzione n. 9/581 del 5.5.1979, ha chiarito che, se i beni strumentali sono suscettibili di singola ed autonoma utilizzazione, il relativo costo può essere integralmente dedotto nell'esercizio di sostenimento della spesa.

## 2.1 • QUANDO VI È AGGREGAZIONE FISICA

Alla luce di queste considerazioni, di conseguenza, non vi sarebbe modo di applicare la disposizione del comma 6 dell'art. 67 del Tuir allorché il cespite fosse destinato a costituire parte integrante di un altro bene strumentale (circolare ministeriale n. 193/E del 23.7.1998) <sup>(1)</sup> o allorché si procedesse all'acquisto di singoli beni – sulla base di più contratti – destinati ad integrarsi tra loro, in un rapporto di complementarietà, per costituire un bene strumentale più complesso (in tale prospettiva si porrebbe, ad esempio, il solo video rispetto ad un computer completo di tutte le sue componenti ordinarie).

Come è evidente, la soluzione si manifesta, almeno teoricamente, incompleta perché evita di considerare quella vasta categoria formata da spese di carattere incrementativo le quali possono, innegabilmente, non estrinsecarsi in un cespite autonomo ma, altresì, configurare una forma di investimento addizionale a sé stante. Potrebbe rivelarsi sintomatico il caso dei plus di tecnologia o delle migliori studiate appositamente per un impianto produttivo. Ma, dopo l'abbandono, avvenuto in sede di riforma tributaria, del principio qualitativo di deducibilità delle spese incrementative per quote di ammortamento, di cui all'art. 98 del D.P.R. 29.1.1958, n. 645 – che tanto contenzioso aveva a suo tempo generato come è quasi inevitabile se i parametri di misurazione sono valutativi – per il più pratico criterio quantitativo, di totale deducibilità tanto di tutte le spese di manutenzione e riparazione quanto di tutte quelle di ammodernamento e di trasformazione sino alla soglia del 5% del valore dei cespiti in dotazione che, radicalmente, bypassa la pro-

blematica identificazione di ciò che è o meno incrementativo, il legislatore fiscale non si è più occupato né preoccupato di esaminare e di regolamentare l'ipotesi in osservazione. Non si può dire, d'altra parte, che detta mancanza abbia prodotto particolari disagi perché si deve tener conto del fatto che, ove le spese siano inequivocabilmente incrementative, gli amministratori dovranno, nella preparazione del bilancio civilistico, considerarle come tali in base a corretti principi contabili mentre, qualora i valori di specie siano economicamente secondari nell'economia generale del bilancio dell'impresa, la maggior semplicità insita nella norma del comma 7 dell'art. 67 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 è per tutti premiante: riduce gli adempimenti senza incidere più di tanto sul reddito fiscale.

## 2.2 • QUANDO SI HA AGGREGAZIONE ECONOMICA

Altra parte della dottrina, evocata dalla circolare ministeriale n. 193/E del 23 luglio 1998, oltre al sopra enunciato caso di aggregazione fisica, propende per l'esclusione dai beni di valore inferiore al milione di lire nell'eventualità in cui essi rappresentino elementi costituenti una cosiddetta entità indivisibile, facciano parte, cioè, di un'aggregazione economica, che potrebbe infatti aversi quando beni, pur singolarmente di costo non superiore ad un milione di lire, quindi autonomamente fruibili e non fisicamente tra loro connessi, fossero, di fatto, funzionalmente integrati nell'attività dell'impresa. In questa ottica, indubbiamente più ristretta, non potrebbero, quindi, essere interamente spesate quelle parti di una apparecchiatura complessa, sebbene ciascuna di valore inferiore al milione, che, singolarmente prese, non avrebbero alcuna funzionalità operativa per l'azienda, malgrado un'autonoma loro commerciabilità.

Contro siffatta opinione si obietta non senza fondamento – e vi aderisce anche la citata circolare n. 193/E del 23.7.1998 – come il concetto di complesso di beni costituenti una entità indivisibile non possa spin-

(1) • Pag. 1892, fascicolo n. 24-25/1998, riv. «informazioni aziendali».

gersi sino a riguardare cespiti che non perdono, almeno di massima, una individuale ed autonoma efficienza. Insistere troppo, invero, in pur ragionevoli distinguo e definire la capacità di indipendente sfruttamento di un bene in rapporto all'attività in cui è impiegato, invece che con riguardo alle sue oggettive peculiarità ed alle sue intrinseche caratteristiche, potrebbe indurre il risultato, ancorché involontario, di sottoporre a diverso trattamento beni della stessa natura solamente perché impiegati in differenti attività imprenditoriali. Se la ratio della norma, di natura meramente agevolativa, non si prefigge un concreto obiettivo di semplificazione dell'ordinario processo di ammortamento per beni di ridotto valore economico e di altrettanto breve ciclo di vita, in fin dei conti potrebbe non rivestire alcun restante pregio.

### 3 L'espressione «esercizio in cui sono state sostenute»

Indiscutibilmente rilevante, sotto il profilo pratico, è l'individuazione del momento di legittimo esercizio della facoltà di deduzione integrale del costo di acquisizione dei beni.

#### 3.1 • L'ALTERNATIVA AGEVOLATA DEL REGIME DI AMMORTAMENTO

Intanto, l'allocazione del comma 6 è tale da porre il trattamento dei beni inferiori al milione di lire al di fuori del regime ordinario degli ammortamenti nell'aspetto fiscale cui, beninteso, si ritornerebbe immediatamente ove si volesse rinunciare – ed è un'opzione che potrà nondimeno essere liberamente scelta – al regime agevolativo particolare.

La deduzione normale del costo dei beni strumentali si collega alla loro entrata in funzione e separa il tempo di acquisizione del bene dall'avvio del processo di ammortamento fiscale (comma 1 dell'art. 67 del Tuir) ma la deducibilità del costo dei beni inferiori al milione di lire – che ha, invece, una regola sua propria (appunto, il comma 6 dell'art. 67 del Tuir) – proprio per il fatto di avere una sua direttiva, si allontana da quel presupposto e si rivela del tutto indipendente dall'utilizza-

zione economica del bene come sostenuto dalla Commissione tributaria di primo grado di Belluno, Sez. III, con decisione n. 66 del 6.12.1994.

#### 3.2 • L'ACQUISIZIONE E IL SOSTENIMENTO

L'elemento di distinzione iniziale, in buona sostanza, è dunque certo. Non altrettanto sicura è però la spiegazione da assegnare all'espressione impiegata dal comma 6 dell'art. 67.

Va premesso, al proposito, che già il testo del comma 6 dell'art. 68 del D.P.R. 29.9.1973, n. 597 («Per i beni il cui costo unitario non supera L. 50.000 è ammessa la deduzione integrale dei costi nel periodo d'imposta in cui sono stati acquisiti») differisce dal testo del nuovo comma 6 dell'art. 67 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 e non solo perché il valore di riferimento da L. 50.000, seguendo l'inflazione, è salito a L. 1.000.000 ma principalmente perché alla dizione precedente *periodo d'imposta in cui sono stati acquisiti*, più trasparente, si è sostituita l'attuale *esercizio in cui sono state sostenute*. Parole diverse devono di necessità indurre un significato diverso? Alcuni affermano che sì: che senso avrebbe, altrimenti, cambiare un termine se non se ne volesse cambiare, insieme, il significato? Non anno di acquisto, dunque, ma qualcosa d'altro. Taluni, sulla stessa osservazione, offrono una risposta diametralmente opposta. Se la ratio del provvedimento è identica, la diversa espressione non può avere grande importanza e la differenza è, semmai, da imputare ad una produzione legislativa tributaria quanto mai caotica ed arruffata.

Ancora, fondando l'analisi su di un'interpretazione letterale dell'art. 67 del Tuir, si sostiene che, nel Testo unico, l'uso della parola *spese* serve ad individuare componenti negativi del reddito mentre la parola *costo* è impiegata per indicare voci di Stato Patrimoniale e la differenza dovrebbe, per ragioni metodologiche, essere rilevante.

#### 3.3 • NON VALE IL PRINCIPIO DI CASSA

Intanto, è unanime la considerazione che l'esercizio di *sostenimento della spesa* non

implichi fare brutale ricorso al *principio di cassa* che vuole dire momento di effettivo esborso finanziario. Se così fosse, infatti, vi potrebbero forse essere più complicazioni che reali agevolazioni. Si supponga, ad esempio, l'eventualità di rateazione nel pagamento di un cespite, specie quando ciò si collochi a cavallo di due esercizi. Inoltre, l'aver ribadito specificamente il criterio anche per la quantificazione del reddito di lavoro autonomo, già di per se tranquillamente soggetto al regime di cassa come risulta nei commi 1 e 2 dell'art. 50 del Tuir, non avrebbe senso logico se il contenuto semantico non dovesse in qualche maniera variare: data di acquisto e data di pagamento non sempre invero coincidono.

### 3.4 • PUÒ VALERE «SOSTENUTE» SOLO QUANDO VI È CONSEGNA O SPEDIZIONE?

Parte della dottrina ritiene ragionevole, allora, ricondursi ai principi generali dettati dall'art. 75 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 che, al comma 2, lett. a., testualmente recita: «Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza ... le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili». Si tratta, per essi, di applicare alla lettera un principio generale di competenza fiscale dei costi relativi all'esercizio dell'impresa che, a dire il vero, ha subito una strana - e subdola - evoluzione. L'articolo 74 del D.P.R. 29.9.1973, n. 597, all'avvio della riforma, non si poneva nemmeno il problema di quando un costo potesse dirsi sostenuto. Il tema è stato affrontato solo con l'avvento dell'anzidetto comma 2, lett. a., dell'art. 75 il quale originariamente prevedeva: «Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza ... le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili» ma opportunamente aggiungeva: «ovvero, se diversa, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale». Solo con un'ulteriore modifica, portata dall'art. 1 del D.P.R. 4.2.1988, n. 42 (2), con ef-

fetto dall'1.1.1988, l'inciso *se diversa* si è definitivamente trasformato in *se diversa e successiva*.

La norma, tuttavia, ha certamente valenza generale e residuale ma non è detto interpreti ineluttabilmente ed al meglio né il caso di specie né, in particolar modo, lo spirito dell'agevolazione più di quanto potrebbero farlo, intanto, altri e più diretti riferimenti che specificano particolari caratteri temporali di maturazione (così il comma 3 dell'art. 56 per gli interessi attivi) o di competenza economica che, come quelli relativi agli ammortamenti dei beni materiali ex art. 67, potrebbero addirittura sembrare più pertinenti. L'acquisto ed il pagamento nel 1999 di un cespite di costo non superiore al milione, atteso che la compravendita si perfeziona con il consenso delle parti, comporterebbe un *effetto traslativo* civilistico nel 1999 anche qualora il bene venisse consegnato dopo. Applicandosi l'art. 75 ed ove, come ipotizzato, la *data della consegna* fosse nel 2000, non potendosi considerare la *data in cui si verifica l'effetto traslativo* in quanto *diversa* ma non *successiva*, non si potrebbe fare altro che sospendere, in modo del tutto artificioso, la fattura di acquisto del 1999 per il suo addebito (fiscale) a Conto Economico solo nell'anno posteriore dando vita ad una sofisticata divaricazione fra bilancio civile e bilancio fiscale che sarebbe una complicazione e niente affatto un'agevolazione. Se questa sarà, come purtroppo pare sia, la linea interpretativa seguita dal Fisco, sarà conclamata l'inutilità di una disposizione che, di sicuro, per la marginalità degli eventi, saprà fornire solo un irritante intralcio ma non un gettito consistente. Supposto che la fattispecie si possa verificare in non più del 10% dei casi su di un valore totale di acquisti di cespiti inferiori al milione che rappresenti, a sua volta, il 10% di tutti gli acquisti di beni strumentali, l'imposta raccolta non supererebbe uno scadente 4 per mille, introitabile solo un anno prima.

In realtà, una probabilmente più corretta esegesi porta a ritenere che, mentre l'art. 75, comma 2, lett. a. considera come esercizio di competenza per le spese di

(2) • Pag. 634, fascicolo n. 8/1988, riv. «informazioni aziendali».

acquisizione di beni mobili quello nel quale cade la *data della consegna o spedizione* (estrinsecazione, cioè, del fenomeno fisico), l'art. 67, comma 6, non badi invece alla consegna o spedizione bensì alla data in cui è stata *sostenuta la spesa* di affermazione, piuttosto, di un fenomeno economico. Cosa pensare, d'altronde, dell'art. 50 del Tuir e del regime di cassa per la definizione del reddito di lavoro autonomo se questo venisse addirittura penalizzato e non facilitato dall'introduzione del principio dell'art. 75?

Il diverso approccio da assegnare alla questione è sintomatico e tale da non potersi superficialmente tralasciare, anche perché, visto che ci si richiama all'art. 75 per una ragione meramente lessicale (sostenere una spesa per l'acquisizione di un bene, si avalla, non è semplicemente ricondursi alla sua acquisizione) non è nemmeno detto che *sostenere* significhi *consegnare*. Le leggi speciali, come quella fiscale, quello che vogliono, fra l'altro, lo devono espressamente dichiarare.

### 3.5 • BENI AMMORTIZZABILI E NON SPESA

Il richiamo ai cespiti ammortizzabili non rappresenta, in più, una semplice prospettiva di parte. Ha avuto infatti modo di dichiarare espressamente il decreto ministeriale 14.2.1991<sup>(3)</sup> (che disponeva le modalità di attuazione delle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, ai sensi della legge 29.12.1990, n. 408)<sup>(4)</sup>, con il comma 1 del suo art. 2, che la rivalutazione deve includere anche i beni di costo unitario non superiore al milione. Significa che per la stessa Amministrazione Finanziaria *i cespiti rimangono sempre cespiti* e ciò non può collegarsi esclusivamente alla circostanza che possa concedersi, dandosene l'occasione, un ammortamento integrale nell'esercizio in cui la spesa è stata sostenuta.

Ciò che rende strumentale e quindi ammortizzabile il cespite è, lo si è già accennato, più che il momento dell'acquisto

o di sostenimento della spesa, l'epoca di sua entrata in funzione: senza un'effettiva partecipazione al processo produttivo non scatta la strumentalità. Per un cespite acquistato, consegnato e pagato nel 1999, ma entrato in funzione solo durante l'anno successivo, l'ammortamento decorrerà dal 2000, e non prima. Sotto tali condizioni si è fatto acutamente osservare che, se si trattasse di un cespite di costo non superiore al milione, l'agevolazione della detrazione integrale non potrebbe essere usufruita per il 1999 perché la spesa sarebbe stata sostenuta prima dell'entrata in funzione né, a rovescio, la detrazione potrebbe rinviarsi al 2000 perché la spesa, in quell'anno, non sarebbe stata sostenuta. Tutto ciò creerebbe un'*impasse* manifestamente illogica.

### 3.6 • QUANDO IL COSTO SI HA PRIMA DELL'ENTRATA IN FUNZIONE

Si possono ritrovare un antecedente vecchio dell'espressione *spesa sostenuta* ed uno più recente. Entrambi, in concreto, intendono anticipare il periodo di ammortamento. Il primo, nel comma 3 dell'art. 98 dell'ormai da tempo abrogato Tuid (D.P.R. 29.1.1958, n. 645), testualmente disponeva: «Il periodo di ammortamento dei nuovi impianti e degli ampliamenti, trasformazioni e ricostruzioni di impianti esistenti può, a richiesta del contribuente, essere ridotto di non oltre due quinti. In tal caso l'ammortamento ha inizio dall'esercizio nel quale la spesa è stata sostenuta e si aggiunge alle quote normali, nel detto esercizio e nei tre successivi, una ulteriore quota non superiore al 15% della spesa». Il secondo è nel comma 2 dell'art. 14 della legge 27.12.1997, n. 449<sup>(5)</sup> e detta: «In deroga alle disposizioni di cui agli articoli 67, comma 7, e 74 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22.12.1986, n. 917, sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta di sostenimento e nei due successivi le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e ristrutturazione relative agli

(3) • Pag. 450, fascicolo n. 5/1991, riv. «informazioni aziendali».

(4) • Pag. 71, fascicolo n. 1/1991, riv. «informazioni aziendali».

(5) • Pag. 47, Quaderno allegato al fascicolo n. 2/1998, riv. «informazioni aziendali».

immobili ammortizzabili posseduti o detenuti, ivi compresi gli impianti elettrici, idraulici e quelli generici di riscaldamento e condizionamento ... ».

Già allora ed ancora adesso, vi era e vi è spazio – in presenza di una certa quale ambiguità e vaghezza terminologica – per affermare una difficoltà di comprendere l'esatto significato dell'espressione *spesa sostenuta* che lascia ben trasparire un significato malgrado manchi di spiegarlo compiutamente. Anche l'art. 74 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 vigente (Spese relative a più esercizi) fa intravedere, con la stessa equivoca dizione, un'anticipazione di tempi. Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili *nell'esercizio in cui sono state sostenute* ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili *nell'esercizio in cui sono state sostenute* o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti *nell'esercizio in cui sono state sostenute* e nei quattro successivi.

### 3.7 • IL MOMENTO DELL'IMPEGNO ECONOMICO-FINANZIARIO

Si tratta, a ben vedere, di spese che hanno un'utilità pluriennale. Per nessuna di esse, non trattandosi di beni cedibili, si prospettano consegne o spedizioni. Per tutte espressamente si deroga al principio generale del comma 3: «Le altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2, sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.».

Tenendo conto della disposizione (l'imputazione deve avvenire in epoca anteriore all'entrata in funzione) nonché della sua portata indiscutibilmente incentivante e della valenza di generale semplificazione, anche per i beni di valore inferiore al milione di lire pare logico riferirsi, a prescindere da una improbabile epoca di consegna o di spedizione del bene, ad una voluta anticipata competenza da intendersi collegata non tanto al bene (la spesa è

*sostenuta* anche indipendentemente dalla ricezione o dall'entrata in funzione del cespite) ma alla natura propria ed all'effettuazione della spesa (non può negarsi che la spesa sia *sostenuta* anche quando non manchino la contestuale ricezione o l'entrata in funzione del cespite) o, in termini più espliciti, al deducibile impegno economico-finanziario.

In definitiva, per un bene acquistato nel mese di dicembre del 1999 con regolare emissione di fattura e sua consegna nel mese di gennaio 2000, la competenza per il disposto dell'art. 67, comma 6, del T.U. dovrebbe essere il 1999 esclusa ogni considerazione del fatto che la fattura preveda un esborso di cassa immediato o susseguente o comunque posticipato. Cosa ha detto, d'altronde, di diverso il Ministero delle finanze? Si veda la risoluzione n. 9/1751 del 4.1.1979 che afferma: «Una società ... ha dichiarato di procedere, all'occorrenza, all'acquisto di partite di bombole il cui costo unitario è inferiore al limite stabilito (dalla norma; N.d.R.) ... tenuto conto che i beni di cui trattasi sono suscettibili di singola autonoma utilizzazione, si conferma che il relativo costo può essere portato integralmente in deduzione nell'esercizio in cui i beni stessi vengono acquistati.».

## 4 Collegamenti e divaricazioni fra normativa fiscale e disposizione civilistica

È pacifico che, specie in settori quali gli alberghi, i ristoranti ed i bar e per larga parte delle imprese di servizio – con beni strumentali (letti, sedie, tavoli, stoviglie, scrivanie, armadi, calcolatrici e macchine da scrivere) di valore unitario spesso contenuto – potrebbe rivelarsi una grossa violazione – dal punto di vista civilistico rispetto a quello meramente fiscale – portare a costo di esercizio, anziché ad investimenti, costi singolarmente modesti ma complessivamente rilevanti e che potrebbero anche comportare esborsi di centinaia di milioni.

I principi contabili elaborati dal Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti opportunamente avvertono delle diffi-

coltà insite nell'argomento dato che è quantomeno problematico supporre che il tenore letterale della norma fiscale possa determinare un'alterazione della condotta contabile fondamentale per un'impresa. Secondo corretti principi contabili, per evitare che effetti distorsivi alterino il bilancio di esercizio, il costo dei beni occorre, perciò, che sia contabilizzato fra le immobilizzazioni materiali e si inserisca nella categoria cui, per natura, i beni appartengono. Occorre mettere particolare attenzione, di conseguenza, nella redazione del bilancio e, soprattutto, nella stesura della nota integrativa per rendere conosciute le cause dell'*ulteriore ammortamento*, a giustificazione della procedura adottata ed ai sensi dell'art. 2427, n. 14 c.c., affinché appaia evidente come l'integrale deducibilità nell'esercizio di sostenimento della spesa sia desunta dall'operatività di una norma di legge.

**Precauzioni ed avvertimenti indirizzati** all'osservanza del precetto civilistico portato dall'art. 2426 c.c. per il quale le immobilizzazioni devono essere iscritte al costo di acquisto o di produzione ed il relativo costo deve essere ammortizzato in via sistematica in ogni esercizio in funzione della residua possibilità di sfruttamento. Non vi sono incertezze: un bene, quando la sua utilità riguarda più esercizi, deve ammortizzarsi e non può essere interamente speso nell'esercizio di acquisto. Esiste, inserita nel punto 12 dello stesso art. 2426, un'unica eccezione alla regola in dipendenza della quale le attrezzature industriali e commerciali possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante e senza ammortamento - subordinatamente al rispetto di tre concomitanti condizioni:

- 1 • che esse siano costantemente rinnovate;
- 2 • che esse siano complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio;
- 3 • che non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

In buona sostanza, poiché detti beni possono, in presenza di tali fattispecie, considerarsi alla stregua di normali beni di consumo, per piccoli attrezzi (quali tra-

pani e chiavi inglesi, martelli e pinze, ad esempio, per un'officina, ma anche minori dotazioni per l'ufficio) potranno, *civilticamente e legittimamente*, iscriversi i costi di loro reintegrazione (*costi di sostituzione*) direttamente in Conto Economico, superato, beninteso, l'esercizio di iniziale formazione della posta nell'attivo di Stato Patrimoniale, con i collaterali ma non secondari vantaggi di non darne evidenza nello Stato Patrimoniale, di non farne scrittura nel registro dei beni ammortizzabili e di poter tralasciare un controllo di inventario che, senza eccezioni, rappresenta una notevole difficoltà e che potrebbe, talvolta, rivelarsi addirittura antieconomico in termini di rapporto fra costo della sua gestione e valore del bene. In siffatta prospettiva - qualora, cioè, la natura dei beni, il loro valore relativo nell'economia del bilancio d'impresa e la loro ricorrente proposizione giustificabile nell'*ambito delle linee direttrici della politica aziendale* lo consentissero - discenderebbe automatico il suggerimento, per la rilevazione del costo di esercizio, la creazione di uno specifico conto di spesa denominato *Beni di valore inferiore al milione di lire interamente deducibili ex art. 67 del T.U.*, proprio per dare univoca rilevanza al fenomeno ed alla soluzione adottata (ma la pratica sarebbe sempre lodevole).

Qualunque fosse la strada seguita - che i beni siano collocati nell'attivo di bilancio o portati direttamente a conto economico - il comma 5 dell'art. 67 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 («Ammortamento dei beni materiali - In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione») non sarà mai invocabile. Il comma 7, al contrario («Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'eserci-

zio; per i beni ceduti nel corso dell'esercizio la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto del Ministro delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato), sarà invocabile solo se il bene risulterà patrimonializzato. Nella stessa ipotesi, in sede di cessione del bene, si avrebbe emersione di plusvalenze o di minusvalenze com'è normale per i cespiti ammortizzabili. Si avrebbero, al contrario, sopravvenienze attive o passive in caso di equiparazione del bene ai beni di consumo.

## 5 Controllo dell'inventario e presunzione Iva di cessione dei beni

La presunzione di cessione dei beni – di cui all'articolo 53 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, ora abrogato ma pienamente riconfermato dall'art. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441<sup>(6)</sup> – è argomento che rimette in discussione, in visione e versione Iva, il problema del controllo di inventario dei beni di proprietà. Già, in ossequio ai principi contabili, alla rilevazione del costo originario e dell'ammortamento deve unirsi il controllo fisico di esistenza dei beni, sia che essi si trovino nella sede dell'impresa (o, come precisa la già segnalata circolare ministeriale n. 193/E del 23.7.1998, nella «disponibilità delle sedi secondarie, filiali o succursali, nonché delle dipendenze, degli stabilimenti, dei negozi, dei depositi, degli altri locali e dei mezzi di trasporto»), sia che siano stati consegnati a terzi per causa diversa dalla vendita. Agli effetti Iva, si deve aggiunge-

re: salvo che la dismissione non risulti, diversamente, da documento di trasporto o da distinto valido documento di trasferimento (lett. b. del comma 5), dovendosi escludere l'eventualità, molto poco probabile, che consti nel libro giornale (lett. a. del comma 5) o nella prescritta ed apposita annotazione effettuata, al momento del passaggio dei beni, in uno dei registri previsti dalla legge Iva.

La questione non è di poco spessore. La Corte di Cassazione, Sez. I civ., da un lato, con sentenza n. 5408 del 12.6.1996<sup>(7)</sup>, ha intanto affermato che «La presunzione di cessione dei beni non rinvenuti ... è superabile solo mediante le scritture ed i documenti dell'imprenditore» ed il Ministero ha, dal canto suo, ricordato – ancora con la circolare n. 193/E del 23.7.1998, sebbene per risolvere un tema particolare – che «nei confronti degli operatori esercenti solo operazioni di prestazioni di servizi la presunzione può riguardare esclusivamente i beni strumentali e non gli altri beni consegnati dal committente ai fini della prestazione richiesta», implicitamente dando per scontato che i beni strumentali restino continuamente sotto osservazione e per tutti i soggetti Iva.

Il problema sta nello stabilire se e quando la presunzione Iva di cessione del bene possa dirsi superata e non operi per l'avvenuta dimostrazione che i beni stessi sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti a mente della lett. a. del comma 2 del citato art. 1. Non è espressamente dichiarato – ma dovrebbe essere pacifico, per prassi quotidiana – che i beni acquistati, ad esempio, quali materiali di consumo o per uso di cancelleria in un ufficio, l'impiego nel ciclo produttivo si intenda implicitamente presunto e concesso. Altrimenti, le operazioni di inventario potrebbero rivelarsi del tutto abnormi.

Fatte salve, allora, tali evenienze, «Ove le effettive consistenze finali risultino inferiori a quelle contabilizzate, i beni costituenti la differenza si considerano ceduti senza il pagamento dell'imposta. Trattasi di una presunzione legale *iuris tantum* con la quale la legge dà per avvenuto un

(6) • Pag. 27, fascicolo n. 1/1998, riv. «informazioni aziendali».

(7) • Si vedano la massima e il commento a pag. 2237, fascicolo n. 29/1996, riv. «informazioni aziendali».

certo fatto fino alla dimostrazione del contrario, da fornirsi da parte del contribuente» rammenta opportunamente la solita circolare n. 193/E del 23.7.1998 a commento del D.P.R. 10.11.1997, n. 441. Tanto che, al fine di impedire che la presunzione possa operare, per la perdita (cfr. paragrafo 1.3.2) <sup>(8)</sup> o per la distruzione (cfr. paragrafo 1.3.3) <sup>(9)</sup> dei beni risultano stabilite, rispettivamente ai commi 3 e 4 dell'art. 2, particolari procedure di salvaguardia.

Relativamente ai beni strumentali ed a proposito del passaggio dal regime forfettario al regime contabile ordinario, ma, trattando dei *beni strumentali il cui costo unitario era già stato integralmente speso fra gli oneri deducibili nel corso degli esercizi precedenti* la circolare n. 8/9/583 del 10.4.1985 <sup>(10)</sup> si era, in più, preoccupata di precisare «che tali beni, purché esi-

stenti alla data del passaggio al regime contabile ordinario andavano iscritti all'attivo dell'inventario, controbilanciando tale iscrizione mediante iscrizione al passivo di un fondo di pari importo». Se, in definitiva, così dovesse essere – ma lo sbocco non pare comunque irragionevole – per i beni strumentali e, fra essi, quelli di valore inferiore al milione di lire e senza differenziazione neanche per quelli per i quali è adottato l'espediente civilistico del punto 12 dell'art. 2426 c.c. di immediata imputazione al Conto Economico, che risultassero acquistati ma non più rinvenuti a causa di un difettoso o difficile controllo dell'inventario la presunzione Iva di cessione del bene fissata dall'art. 1 del D.P.R. 10.11.1997, n. 441 impone un presidio oneroso che, però, è altresì valida protezione dell'integrità patrimoniale dell'impresa. ♦

(8) • Ved. pag. 1895, fascicolo n. 24-25/1998, riv. «informazioni aziendali».

(9) • Ved. nota precedente.

(10) • Pag. 850, fascicolo n. 9/1985, riv. «informazioni aziendali».