

IMBALLAGGI

Gli imballaggi, dal punto di vista dell'incidenza sulla determinazione del reddito, possono avere natura profondamente diversa:

- 1) **Conto aperto ai costi d'esercizio:** Imballaggi c/ acquisti, c/ rimanenze iniziali, c/ rimanenze finali - il costo degli imballaggi si incorpora nel prezzo della merce venduta come elemento di costo.
- 2) **Conto aperto alle variazioni di esercizio:** Imballaggi c/ acquisti, c/ vendite, c/ rimanenze iniziali, c/ rimanenze finali - fatturato a parte; contabilmente viene trattato come le merci.
- 3) **Conto aperto alle immobilizzazioni:** Imballaggi a rendere - è a tutti gli effetti una immobilizzazione materiale soggetta ad ammortamento. Es. bottiglie "vuoto a rendere", quota di ammortamento 20%.
Ai fini civilistici dovrebbe essere effettuato uno stanziamento ad apposito fondo rischi basato su elementi oggettivi e documentabili per la parte che si prevede andrà perduta (ai sensi dell' art. 2423 bis c.c. n. 4).
- 4) Quando l'acquisto viene effettuato con le clausole **loro per netto, tara per merce, imballaggio gratis**, non è possibile determinarne il costo in quanto lo stesso è già incorporato nel prezzo della merce.

Per la valutazione delle rimanenze di imballaggi vale quanto esposto per le materie prime. Per quanto riguarda la svalutazione vedere quanto indicato in sede di valutazione delle rimanenze.

Iva e imballaggi a rendere - L'importo degli imballaggi e dei recipienti quando ne sia espressamente pattuito il rimborso alla resa non concorre a formare la base imponibile delle fatture di vendita dei beni che contengono (escluso Iva art. 15/633). Se entro un anno dalla consegna gli imballaggi non vengono restituiti, il contribuente deve provvedere alla loro fatturazione in via autonoma, con assoggettamento ad Iva, emettendo un'unica fattura entro e non oltre il 31 gennaio dell'anno successivo.

Il D.M. 11.8.75 (G.U. n.223 del 22.08.75) prevede la possibilità, in alternativa all'emissione della fattura nei confronti di ciascun cliente, di emettere un'unica autofattura riepilogativa (al posto del cliente si riportano gli estremi del D.M.), entro il 31 gennaio dell'anno successivo, a condizione che sia stato tenuto il Registro degli imballaggi o si sia in grado di seguire le movimentazioni con i documenti di trasporto.

- Non è corretto fatturare gli imballaggi a rendere alla consegna per poi emettere nota di accredito alla restituzione. La fattura va emessa alla mancata restituzione (R.M. 11.1.02 n. 10).

IMMOBILI - Redditi immobiliari

Le norme che interessano gli immobili sono:

- artt. da 25 a 35 - Redditi fondiari dei terreni.
- artt. da 36 a 42 - Redditi fondiari dei fabbricati.
- art. 43 - Immobili non produttivi di reddito fondiario.
- art. 90 - Proventi immobiliari.
- art. 95 - Spese per prestazioni di lavoro (strumentalità temporanea immobili in uso a dipendenti).
- art. 92 - Valutazione degli immobili merce.
- art. 65 - Beni relativi all'impresa.
- art. 26 - Imputazione dei redditi fondiari (credito di imposta per canoni non riscossi).
- art. 70 - Redditi di natura fondiaria (immobili situati all'estero).

I redditi determinati catastalmente, in presenza di un esercizio superiore o inferiore a dodici mesi vanno ragguagliati ad anno. I canoni di locazione si imputano per competenza. Gli ammortamenti sono al netto dei terreni.

1) Immobili merce

Sono gli immobili, abitativi o commerciali, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (es. imprese edili, imprese di compravendita immobiliare).

- **C.c.:** figurano alla voce C.I dello s.p. tra le rimanenze; i ricavi di vendita vanno indicati in c.e. alla voce A.1, mentre gli incrementi di valore relativi ad interventi eseguiti nel corso dell'esercizio figurano alla voce A.2 (prodotti finiti e in corso di lavorazione) o alla voce B.11 (materie prime e merci).

I fitti attivi relativi alla temporanea locazione di tali immobili, vanno indicati in c.e. alla voce A.5.

- **Fisco:** finché non sono venduti, tali immobili concorrono al reddito di esercizio come rimanenze finali (art. 92). La loro cessione genera ricavi ai sensi dell'art. 85.

Locazione: concorrono alla formazione del reddito con il canone effettivo (nessun abbattimento o R.C.); non si ammortizzano.

2) Immobili strumentali per natura

Sono quegli immobili non suscettibili di diversa destinazione (non suscettibili di destinazione abitativa) senza radicali trasformazioni. Sono costituiti dai fabbricati delle categorie catastali: A/10 (uffici e studi privati), B

(immobili per alloggi collettivi), C (immobili a destinazione commerciale e varia), D (immobili a destinazione speciale), E (immobili a destinazione particolare).

● **C.c.:** figurano alla voce B. II dello s.p. tra le immobilizzazioni materiali e sono oggetto di ammortamento, se utilizzati direttamente, affittati o dati in comodato per un ritorno economico (es. concessi in comodato ad un terzista legato con vincoli contrattuali).

Le plusvalenze relative alla loro cessione si iscrivono:

♦ Alla voce A.5 del c.e. se la cessione rientra nella gestione ordinaria (es. per trasferimento sede);
♦ Alla voce E.20 del c.e. se la cessione rientra nella gestione straordinaria (es. per ridimensionamento della attività).

● **Fisco** : la loro cessione può generare plusvalenze o minusvalenze. Ammortamento e costi sono interamente deducibili.

● **Locazione:** Il canone concorre alla formazione del reddito alla voce A.1 o A.5 (a seconda che la locazione appartenga alla gestione caratteristica oppure a quella accessoria della società); tra i costi, oltre alle quote di ammortamento, troveremo le spese di manutenzione e riparazione. Nessun abbattimento percentuale o R.C.

● Gli immobili di imprese commerciali individuali usati esclusivamente per finalità aziendali, anche se non iscritti nel registro inventari o sui registri Iva, alla vendita, concorrono a formare il reddito imponibile (Cass. 22587 del 20.10.06).

● Non è ammessa la detrazione dell'Iva sull'acquisto di un capannone ad uso commerciale se l'imprenditore non fornisce la prova dell'inerenza dell'acquisto all'esercizio dell'impresa (Cass. 7465 del 27.3.09).

3) Immobili strumentali per destinazione

Immobili delle categorie catastali da A/1 ad A/9, che pur non essendo strumentali per natura, sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa (es. appartamento usato come ufficio, fabbricato in uso al dipendente che ha trasferito la residenza anagrafica per ragioni di lavoro; vedi § Benefici). Sono quindi esclusi quelli non utilizzati (a disposizione) e quelli concessi in locazione o comodato a terzi.

Possono rientrare in questa categoria anche gli immobili abitativi annessi a fabbricati di tipo industriale/commerciale che sono stati costruiti come facenti parte del complesso aziendale e quindi per essere utilizzati ai fini dell'attività d'impresa (es. come casa custode).

● **C.c.:** figurano alla voce B. II dello s.p. tra le immobilizzazioni materiali e sono oggetto di ammortamento.

Le plusvalenze relative alla loro cessione si iscrivono:

♦ Alla voce A.5 del c.e. se la cessione rientra nella gestione ordinaria (es. per trasferimento sede);
♦ Alla voce E.20 del c.e. se la cessione rientra nella gestione straordinaria (es. per ridimensionamento della attività).

● **Fisco** : beni ammortizzabili la cui cessione può generare plusvalenze o minusvalenze. Ammortamento e costi sono interamente deducibili.

● **Locazione:** Il canone concorre alla formazione del reddito alla voce A.1 o A.5 (a seconda che la locazione appartenga alla gestione caratteristica oppure a quella accessoria della società); tra i costi, oltre alle quote di ammortamento, troveremo le spese di manutenzione e riparazione. Nessun abbattimento percentuale o R.C.

4) Immobili patrimoniali

Si tratta della categoria residuale che comprende tutti gli immobili che non sono merce, strumentali per natura o per destinazione. Sono principalmente gli immobili abitativi, non utilizzati direttamente e non destinati alla vendita; in pratica immobili civili tenuti a disposizione o destinati alla locazione (categorie catastali da A/1 ad A/9).

● **C.c.:** figurano alla voce B. II dello s.p. tra le immobilizzazioni. Concorrono alla formazione del reddito a costi e ricavi. La dottrina maggioritaria non riconosce deperimento fisico o tecnico, quindi non si ammortizzano (vedi anche Oic n. 16).

Il canone di locazione concorre per intero alla formazione del reddito; tra i costi troveremo le spese di manutenzione e riparazione (eventualmente l'ammortamento).

Le plusvalenze relative alla loro cessione si iscrivono:

♦ Alla voce A.5 del c.e. se la cessione rientra nell'ordinaria attività dell'impresa (es. immobili civili venduti da imprese immobiliari);

♦ Alla voce E.20 del c.e. se la cessione non rientra nell'ordinaria attività dell'impresa (es. immobile di civile abitazione venduto da una ditta industriale).

● **Fisco** : concorrono alla formazione del reddito:

- se locati, attraverso il maggiore tra il canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione ordinaria documentate e sostenute (cioè a carico dell'impresa) entro il limite massimo del 15% del canone stesso e la R.C.. Non è più ammessa la deduzione forfetaria generica del 15%;

- se sfitti, attraverso la rendita catastale (maggiorata di 1/3 per gli abitativi a disposizione);

La Finanziaria 2008 ha introdotto anche una norma di interpretazione autentica sulle attuali disposizioni dell'art. 90.2, in virtù delle quali è prevista:

- la deducibilità degli interessi passivi relativi ai finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili a destinazione abitativa patrimonializzati, secondo le regole di cui al nuovo art. 96;

- l'indeducibilità assoluta degli interessi passivi relativi a tutti gli altri finanziamenti riferibili a tali immobili.

5) Immobili situati all'estero

Per gli immobili merce e immobili strumentali, si applicano le disposizioni in materia di reddito d'impresa sopra richiamate per gli immobili situati in Italia.

Per gli immobili patrimonio, si applica l'art. 70. Pertanto, se l'immobile è soggetto ad imposte nello Stato estero, l'imponibile in Italia è uguale a quello estero, se l'immobile non è soggetto ad imposte nello Stato estero, l'imponibile è pari all'importo percepito ridotto delle spese di manutenzione ordinaria fino al limite massimo del 15%.

6) Fabbricati in uso ai dipendenti: vedi § Benefici.

L'art. 43.2 estende il riconoscimento della strumentalità ai fabbricati dati in uso ai propri dipendenti che, per esigenze di lavoro, abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano l'attività (limitatamente ad un massimo di 3 periodi di imposta). La R.M. 9/885 del 1982 ha chiarito che i locali adibiti ad alloggio del portiere-custode, rappresentano per l'azienda un bene strumentale ammortizzabile "quale fabbricato destinato ad uso industriale".

7) Fabbricati patrimonio di interesse storico o artistico

- **C.c.:** come per gli altri immobili della stessa categoria catastale.
- **Fisco:** il reddito degli immobili va determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato (RM 99/E del 2006) anche se l'immobile è locato.

8) Fabbricati strumentali (per natura o destinazione) e/ merce di interesse storico o artistico

- **C.c.:** come per gli altri immobili della stessa categoria catastale.
- **Fisco:** si applicano le disposizioni in materia di reddito d'impresa sopra richiamate. Non si applica il trattamento agevolato previsto per gli immobili di interesse storico artistico posseduto da privati (RM 99/E del 2006; di parere contrario parte della dottrina).

9) Terreni agricoli, detenuti da società agricole di cui al D.L. 99/2004

- **C.c.:** tassazione a costi e ricavi. Iscrizione come Immobili patrimoniali.
- **Fisco:** le società agricole, che esercitano l'agricoltura sono tassate a costi e ricavi, salvo opzione per tassazione ai sensi dell' art. 32. Per la tassazione ai sensi dell' art. 56 bis con particolari regimi forfetari, occorre fare attenzione a non perdere la qualifica agricola.

Vedi § Agricoltura.

10) Terreni agricoli, detenuti da società che non sono agricole ai sensi del D.L. 99/2004

- **C.c.:** tassazione a costi e ricavi. Iscrizione come Immobili patrimoniali.
- **Fisco:** la tassazione avviene sulla base di costi e ricavi o di particolari regimi forfetari ai sensi dell' art. 56 bis.

Redditi fondiari e interessi passivi - Vedi § Interessi passivi

Redditi fondiari e spese generali - Per ogni tipologia di spesa occorre verificare la sussistenza del nesso richiesto dalla legge. Ad esempio, le spese per il personale addetto ai servizi di custodia e portineria, alla manutenzione o all'amministrazione e gestione degli stabili, legate alla corrente redditività dell'immobile, sono indeducibili; quelle per il personale addetto alla contabilità, sono invece deducibili. Sempre secondo la N.C. 156/2004 sono inoltre deducibili le spese per gli adempimenti societari, per la consulenza fiscale e societaria, i compensi dell'organo amministrativo.

Manutenzioni ordinarie - Normalmente deducibili entro il limite del 5% (art. 102.6), con l'esclusione per gli immobili patrimoniali.

Manutenzioni straordinarie - Se civilisticamente capitalizzate, seguono la stessa sorte per il fisco. Se civilisticamente spese per mancanza di capienza di valore, fiscalmente sono deducibili entro il limite del 5%, con l'esclusione per gli immobili patrimoniali (art. 102.6).

N.B.: la legge finanziaria 2010 ha trasformato in permanente il regime agevolativo Iva con aliquota del 10% sugli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria per il recupero del patrimonio edilizio a prevalente destinazione abitativa privata. Il beneficio si applica sia alle prestazioni di servizi, sia alla fornitura di beni e materiali, purché non costituiscano parte significativa del valore complessivo della prestazione.

Morosità del conduttore - Soltanto nel caso in cui i canoni non percepiti si riferiscano ad immobili a uso abitativo (immobili "patrimonio") e si sia concluso il procedimento giurisdizionale di convalida dello sfratto per