



Ordine dei dottori commercialisti
e degli esperti contabili di Perugia

Scuola di formazione alla professione di dottore commercialista

Direttore: dott. Christian Cavazzoni



Facoltà di Economia dell'Università
degli Studi di Perugia



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PERUGIA**

Dott. Leonardo Falchetti

Attivo circolante: le rimanenze di magazzino

Le rimanenze nel settore edile

L'esame di un caso concreto

Oggetto della lezione sarà illustrare, mediante l'esame di un caso concreto, la composizione ed il trattamento delle rimanenze di un'azienda operante nel settore edile

“Caratteristiche” della società oggetto di studio:

- codice Ateco 2007: 412000 (costruzione di edifici residenziali e non residenziali)
- forma giuridica: S.r.l.
- tipo contabilità: ordinaria
- liquidazione periodica iva: trimestrale/mensile

Mappa concettuale

1) conferimento con annessa perizia estimativa



2) composizione delle rimanenze



3) capitalizzazione degli oneri finanziari passivi



4) scritture contabili connesse alle rimanenze

- **Flash fiscali:**



- disciplina delle società di comodo e legami con il settore edile
- disciplina legale dell'interpello

1) Conferimento

- Norme di riferimento:
 - - art. 2342 c.c.: conferimenti
 - - art. 2343: stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti
 - - art. 2254 e 2255 c.c.: (per rimando normativo dell'art. 2342 c.c.: disciplina dei conferimenti nella società semplice)
-
- I soci della società X Srl, anziché denaro, hanno conferito Y
 - Il valore del conferimento è stato attestato da un perito nominato dalla stessa società, ISCRITTO AL REGISTRO REVISORI CONTABILI (*se la società conferitaria fosse stata una S.p.a sarebbe stata necessaria la nomina del perito da parte del tribunale nel cui circondario è stabilita la sede legale*)

ARTICOLO 2342 - Conferimenti - Se nell'atto costitutivo non è stabilito diversamente, il conferimento deve farsi in danaro. [...] Per i conferimenti di beni in natura e di crediti si osservano le disposizioni degli articoli 2254 e 2255.

ARTICOLO 2343 Stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti - Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la società

SRL

ARTICOLO 2465 - Stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti. Chi conferisce beni in natura o crediti **deve presentare la relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione legali iscritti nell'apposito registro.** La relazione, che deve contenere la descrizione dei beni o crediti conferiti, l'indicazione dei criteri di valutazione adottati e l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale soprapprezzo, deve essere allegata all'atto costitutivo.

RELAZIONE PERITALE

Il sottoscritto Dott. Leonardo Falchetti, iscritto al Registro dei Revisori Contabili tenuto presso il Ministero di Grazia e Giustizia al n. 131238, è stato incaricato dai sig.ri in nome, per conto e nell'interesse degli stessi, di redigere la presente perizia estimativa allo scopo di indicare il più probabile valore di un terreno sito in Perugia Via di cui gli stessi sono proprietari in parti uguali. La presente perizia estimativa è finalizzata al conferimento in Società a responsabilità limitata XXXXXXXXXXXX Srl (nella quale i predetti signori sono soci in parti uguali) ai sensi dell'art. 2465 Cod. Civ..

PREMESSA

I Sig.ri sono proprietari di un terreno sito in Perugia Tale terreno è censito al Catasto Terreni del Comune di Perugia al Foglio ... part..... per una superficie complessiva di mq 8487.

Su tali terreni insiste un edificio colonico con i relativi annessi agricoli.

..... Accettato l'incarico, sulla scorta della documentazione messa a disposizione dai proprietari e di quella acquisita presso l'Agenzia del Territorio e presso il Comune di Perugia, procedevo al sopralluogo in data al fine di identificare l'area oggetto di valutazione e rilevare ogni elemento utile all'espletamento dell'incarico ricevuto.

DESCRIZIONE DELL'AREA

- Identificazione catastale

Confini:

- Classificazione urbanistica

Nel vigente P.R.G. del Comune di Perugia i terreni in oggetto presentano la seguente classificazione :

- 'Per l'utilizzo di tale volume urbanistico sono possibili le seguenti destinazioni d'uso:

- attività extra-alberghiere; - esercizi di ristorazione;

- servizi ricreativi e per il benessere fisico; - cliniche veterinarie;

- **Caratteristiche dei terreni**

E' posta dunque nella prima periferia della città in zona prevalentemente residenziale. L'appezzamento di terreno è confinante.....

CRITERI DI VALUTAZIONE E VALUTAZIONE

Lo scrivente, come richiesto, andrà a ricercare il valore dei terreni oggetto del conferimento tenendo conto dello stato e delle caratteristiche intrinseche dei luoghi accertato anche nel corso dei sopralluogo e basato sulle potenzialità possedute in virtù della propria classificazione urbanistica e del piano attuativo approvato.

Nello specifico, per le diverse caratteristiche e peculiarità dei beni da valutare si è ritenuto corretto applicare i seguenti distinti procedimenti:

1. Determinazione del valore del terreno part xxxxxxxxxx della superficie di mq 2711,00 classificato Pcu privo di potenzialità edificatoria e pertanto da valutare come terreno agricolo;
2. Determinazione del valore del terreno Part.yyyyyyyyyy oggetto di piano attuativo, assumendo come parametro tecnico di riferimento la sua potenzialità edificatoria in termini di Suc (Superficie utile coperta) e di volume per l'ampliamento di 1000 mc che compete alla casa colonica;

In entrambi i casi si farà riferimento a valori certi ed a prezzi di mercato praticati ed applicati nella zona in recenti trasferimenti di aree edificabili aventi simili caratteristiche a quella oggetto di valutazione.

Lo scrivente procedeva pertanto ad una indagine su transazioni recenti avvenute nella zona acquisendo informazioni presso agenzie Immobiliari, studi tecnici, operatori del settore immobiliare. Tale indagine ha consentito di acquisire sufficienti informazioni circa l'attuale andamento del mercato immobiliare riguardante terreni agricoli, aree edificabili ed edifici aventi caratteristiche e destinazione simili a quella oggetto di valutazione.

I valori così reperiti sono stati perequati e rapportati alla realtà oggetto di stima apportando le dovute correzioni rispetto al valore medio unitario sulla base delle particolari caratteristiche intrinseche ed estrinseche possedute dai beni oggetto di valutazione come sopra descritte.

In particolare sono stati considerati i seguenti elementi positivi:

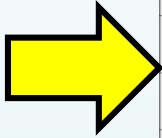
- la ottima ubicazione, individuabilità ed accessibilità dell'area;
- la ampia superficie del terreno in rapporto alla volumetria assentita con possibilità di reperire all'interno del lotto gli standards urbanistici richiesti;

Per contro sono stati considerati i seguenti elementi negativi:

- Acclività dei terreni e conseguenti maggiori costi di realizzazione;
- Vincolo tipologico sull'edificio colonico;
- Presenza delle numerose alberature da preservare;

CONCLUSIONI

Lo scrivente, in risposta al quesito ricevuto, per quanto esposto può così concludere:



-Al terreno oggetto di piano attuativo comprendente è stato attribuito il più probabile valore di € € 474.384,00 (diconsi euro quattrocentosettantaquattromilatrecentoottantaquattro/00);

-Al terreno classificato Pcu privo di potenzialità edificatoria è stato attribuito il più probabile valore di € 43.376,00 (diconsi euro quarantatremilatrecentosettantotto/00);

-Nel complesso ai terreni oggetto della presente perizia di stima è stato attribuito un valore di € 517.760,00 (diconsi euro cinquecentodiciassettemilasettecentosessanta/00)

Perugia li.

Dott. Leonardo Falchetti

Allegati: -

VERBALE DI GIURAMENTO DI CONSULENTE

L'anno Duemilaundici il giorno davanti al sottoscritto Notaio in Perugia, è comparso il Dott. Leonardo Falchetti, iscritto al Registro dei Revisori Contabili, il quale per incarico dei sig.ri e nell'interesse degli stessi, ha redatto la sopra estesa Perizia di stima che chiede di Asseverare mediante Giuramento. Ammonito ai sensi di Legge sull'importanza morale del Giuramento, sulle pene della Legge comminate contro i falsi ed i reticenti, stando in piedi ed a capo scoperto, ha giurato nella forma di rito ripetendo:

"GIURO DI AVERE BENE E FEDELMENTE ADEMPIUTO LE FUNZIONI AFFIDATEMI, AL SOLO SCOPO DI FAR CONOSCERE AI GIUDICI LA VERITA'"

Del che il presente verbale che viene, previa lettura, come appresso sottoscritto.

Dott. Leonardo Falchetti

2) Le rimanenze - Fonti

1) Codice civile

Art. 2424 (prospetto di Stato patrimoniale)

Art 2425 (Prospetto di Conto Economico)

Art. 2426, comma 1, n. 9). “le rimanenze Che non costituiscono immobilizzazioni siano iscritte al costo di acquisto o di produzione ... ovvero al valore di realizzo desumibile dall’andamento del mercato, se minore”.

Art. 2426, comma 1, n. 10): “il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli del “primo entrato, primo uscito” o “ultimo entrato, primo uscito [...]”

2) Principi Contabili

[OIC 13 Rimanenze](#) - [OIC 23 Lavori in corso su ordinazione](#)

3) TUIR

Art. 92 Definisce i criteri per la valutazione:

- dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività d’impresa (c.d. “beni merce”);
- delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e degli altri beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, ad esclusione dei beni strumentali.

Voci del bilancio interessate dalle rimanenze

Art. 2424 c.c. (Prospetto di Stato Patrimoniale)

c) Attivo circolante

- I – Rimanenze
 - 1) materie prime, sussidiarie e di consumo
 - 2) Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati
 - 3) **Lavori in corso su ordinazione**
 - 4) **Prodotti finiti e merci**
 - 5) Acconti

Art. 2425 (Prospetto di Conto Economico)

A) Valore della produzione

- 2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti

B) Costi della produzione

- 11) Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

3) Imputazione alle rimanenze degli oneri finanziari

PROFILO CIVILISTICO E DOTTRINA CONTABILE

Art. 2426 c.c., 1° comma, n. 1:

- “le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi;”

Art. 2426 c.c., 1° comma, n. 9:

- “**le rimanenze**, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione”

OIC 13 “Rimanenze” (aggiornato a dicembre 2016)

Paragrafo 23:

“Il costo di produzione comprende i costi diretti ed i costi indiretti (cd. costi generali di produzione) sostenuti nel corso della produzione e necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti, nei casi e con le condizioni previsti nel paragrafo 39, gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. Esso esclude i costi di distribuzione ai sensi dell’articolo 2426, comma 1, numero 9 del codice civile .”

Paragrafo 39:

“gli oneri finanziari sono generalmente esclusi dalla determinazione del costo delle rimanenze. La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa solo con riferimento a beni che richiedono un periodo di produzione (ad esempio, per la maturazione o l’invecchiamento) significativo.

Rimando al principio OIC 16 “Immobilizzazioni materiali” per misura e requisiti di imputazione oneri finanziari alle rimanenze

Anche lo IAS 23 (“oneri finanziari”) fa riferimento alla costruzione di immobili destinati alla rivendita tra gli esempi che giustificano la capitalizzazione degli interessi passivi

3) Imputazione alle rimanenze degli oneri finanziari

- **PROFILO FISCALE (SOGGETTI IRES)**

Regola generale di deducibilità degli interessi passivi: deducibilità limitata

- Art. 96 T.U.I.R., 1° e 2° comma:

“Gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.

L'eccedenza e' deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. “

Deroga per immobili strumentali e immobili merce

Art. 110 T.U.I.R., 1°

Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:

- a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;
- b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge.

Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione;”

finanziamento destinato:

- 1) alla fabbricazione dell'immobile strumentale
- 2) alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa (bene merce);

nessuna limitazione di deducibilità (30% ROL etc..)

- **Ratio: gli interessi passivi in tale circostanza sono considerati come altri elementi oggetto di patrimonializzazione (manodopera, materie prime ed altri oneri accessori di diretta imputazione)**

PRASSI

C.M. 19/E/2009 ha escluso dal test del Rol anche gli interessi passivi imputati secondo corretti principi contabili a incremento del costo delle rimanenze dei beni o servizi oggetto dell'attività dell'impresa, diversi dagli immobili, incluse le rimanenze di lavori in corso su ordinazione.

3) Imputazione alle rimanenze degli oneri finanziari

PROFILO FISCALE (SOGETTI IRPEF)

Regola generale di deducibilità degli interessi passivi: limitazione

Art. 61 T.U.I.R.

- Con riguardo ai soggetti Irpef (e quindi anche le società di persone) **non si attuano le limitazioni previste dall'art. 96**, mentre si applica l'art. 61 il quale dispone che gli interessi passivi (inerenti, quindi correlazione diretta) e oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni (es: interessi passivi ad incremento delle rimanenze ai sensi dell'art. 110.1 b), sono deducibili in ciascun periodo, in misura pari al rapporto tra l'ammontare di ricavi imponibili o esclusi e l'ammontare di ricavi imponibili o esclusi più i ricavi esenti.

Si evidenzia che a causare indeducibilità di interessi sono i soli ricavi esenti (es: quota di plusvalenze intassabili per regime pex) e non quelli esclusi (es: quota dividendi incassati esclusi).

Semplificando la formula di cui sopra:

- $\text{Ricavi e proventi non tassabili in quanto esenti} / \text{Ricavi e proventi totali} = \% \text{ di interessi passivi indeducibili}$