



# IL COLLABORATORE DI STUDIO

Mensile operativo dedicato alla crescita  
delle Risorse dello Studio Professionale

## II PARTE

- Le note di variazione Iva
- Il regime di trasparenza fiscale



NOVEMBRE 2023

# INDICE

## Soluzioni di Pratica Fiscale

Le note di variazione Iva ..... 03

Il regime di trasparenza fiscale: gli adempimenti operativi previsti nel modello Redditi Società di Capitali..... 08

## Primi Passi per la Lettura e la Redazione del Bilancio d'Esercizio

La rilevazione dei ricavi secondo il nuovo OIC 34 ..... 14

## Strumenti Operativi di Lavoro

*Fac-simile* - Lettera di diffida al pagamento..... 20

*Fac-simile* - Lettera di diffida ad adempiere ..... 21

*Fac-simile* - Contratto di locazione di immobile ad uso commerciale (6+6)..... 22

*Fac-simile* - *Fac-simile* - Contratto di locazione di immobile ad uso commerciale (9+9) ..... 27

# Le note di variazione IVA



A cura di **Luca Malaman**

**Le note di variazione ai fini Iva trovano applicazione nel momento in cui, successivamente alla emissione della fattura, sorge la necessità di intervenire con una modifica. La nota di variazione Iva può essere una nota di addebito, se in aumento, oppure una nota di accredito, se in diminuzione e può dipendere da un mero errore di individuazione dell'imponibile o dell'imposta o dal verificarsi di eventi successivi che incidono, sulla determinazione dell'Iva.**

## LE NOTE DI VARIAZIONE IN AUMENTO

L'art. 26 del DPR n. 633/72 consente al soggetto attivo di un'operazione soggetta ad Iva di recuperare l'imposta addebitata in fattura quando:

- Detta operazione imponibile viene meno in tutto o in parte
- Si verifica una riduzione dell'imponibile

Il recupero dell'Iva si attua attraverso un procedimento contabile che consente al soggetto attivo dell'operazione di rettificare la propria posizione debitoria nei confronti dell'Erario e di rideterminare l'imposta dovuta tramite l'effettuazione di una variazione contabile e l'emissione di una nota in diminuzione, la c.d. "nota di credito", che costituisce una fattura che rettifica quella precedentemente emessa per la medesima operazione.

Per effetto della rettifica, il soggetto attivo dell'operazione acquista il diritto a recuperare l'Iva addebitata nella fattura originaria al cessionario, mentre quest'ultimo elimina gli effetti della detrazione già contabilizzata riversando all'Erario l'imposta in precedenza detratta.

Nel caso in cui occorra evidenziare un maggior debito nei confronti dell'Erario derivante da un maggior imponibile o una maggiore imposta, l'art.26 prevede l'emissione di un nuovo documento integrativo del precedente, il quale, in caso di maggiore imponibile, riporterà come regime lo stesso dell'operazione originaria cui la variazione si riferisce.

Le note di variazione se emesse oltre il termine ordinario di emissione della fattura comporteranno l'applicazione di sanzioni e interessi a meno che la variazione non sia diretta conseguenza di specifiche clausole contrattuali, ovvero di fatti non imputabili al cedente/prestatore, ad esempio:

- presenza di un contratto con prezzo da determinare;
- ricezione di una dichiarazione di intento da parte di un cliente per l'applicazione del regime di non imponibilità per un importo superiore al plafond disponibile con richiesta di rettifica del regime, successivamente all'emissione della fattura;
- richiesta di applicazione dell'aliquota ridotta da parte di un soggetto in possesso dei requisiti prima casa, il quale, in seguito, perde tale status, con conseguenze sulla corretta individuazione dell'aliquota IVA.

In tutte queste ipotesi, emerge chiaramente la non ascrivibilità dell'errore al soggetto che ha emesso la fattura, il quale, però, deve obbligatoriamente intervenire per effettuare una variazione in aumento.

## LE NOTE DI VARIAZIONE IN DIMINUIZIONE

Tra le varie fattispecie di note di variazione in diminuzione occorre distinguere tra quelle che possono essere effettuate senza alcun limite temporale e quelle invece che non possono essere effettuate dopo che sia trascorso

un anno dall'annotazione nei registri dell'operazione originaria.

L'art. 26 prevede tre tipologie di situazioni:

- a) nel caso in cui, successivamente alla nascita del rapporto giuridico sottostante allo scambio, si verifichi un evento (quale la nullità, l'annullamento, la revoca, la risoluzione, la rescissione e simili) in grado di incidere sul rapporto contrattuale tanto da travolgerlo e produrre il venir meno del titolo negoziale;
- b) in caso di concessione da parte del cedente di sconti o abbuoni in virtù di specifiche condizioni contrattuali;
- c) nel caso in cui il venir meno dell'operazione soggetta ad imposta trae origine da un accordo sopravvenuto tra le parti volto a modificare le pattuizioni contenute nell'accordo originario, ovvero dipenda da inesattezze della fatturazione ed errori materiali o di calcolo.

Nelle ipotesi di cui ai punti a) e b) le variazioni possono essere effettuate senza alcun limite temporale gravando sul contribuente l'onere di dimostrare la ricorrenza dei presupposti per accedere al regime della variazione in diminuzione.

La nota di variazione di cui al punto c) deve necessariamente intervenire entro un anno dall'emissione della fattura. Sono circostanze riconducibili direttamente al soggetto che emette la fattura o ad entrambe le parti, ad esempio un sopravvenuto accordo delle parti oppure l'emissione di una fattura contenente imponibile o imposta con ammontare maggiore di quello effettivo.

### TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA

Il termine per effettuare la variazione in diminuzione è collegato a quello relativo al termine di detrazione dell'IVA, devono infatti essere emesse entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Per esercitare il diritto alla detrazione è necessario che il cedente o prestatore provveda all'emissione di una nota di variazione, e che la stessa sia registrata nel registro degli acquisti prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione.

Nel caso di emissione di una nota di credito dopo la conclusione del periodo di imposta, ma prima della presentazione della dichiarazione IVA annuale, il diritto alla detrazione viene esercitato direttamente nella dichiarazione IVA.

#### ESEMPIO:

La fattura emessa nell'anno 2023, ma relativa alla rettifica di una fattura emessa nell'anno 2022 doveva essere emessa entro il 30 aprile dell'anno 2023, termine della presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2022.

Se la nota di variazione viene annotata nell'anno 2023 deve transitare su un apposito registro separato per far confluire quell'IVA nella dichiarazione annuale.

### NOTE DI VARIAZIONE IN REVERSE CHARGE

Il legislatore permette l'emissione di note di variazione in diminuzione anche nel caso venga applicato il meccanismo del reverse charge.

Le fattispecie prese in considerazione sono quelle elencate nell'articolo 17 del DPR n. 633/72:

- committente diventa debitore dell'imposta quando il fornitore è un soggetto non stabilito,
- Le ipotesi di reverse charge interno art. 17 al comma 5 "Cessioni di oro da investimento e di oro industriale" e comma 6 "Prestazioni rese da subappaltatori nel settore dell'edilizia"
- Le ipotesi di commercio di rottami, cascami, scarti, di cui all'articolo 74 del DPR n. 633/72, e per gli acquisti intracomunitari ex art. 44 D.L. n. 331/93.

La possibilità di effettuare variazioni in diminuzione nei casi di reverse charge è data dal fatto che è lo stesso committente che risulta inadempiente nei confronti del suo fornitore ed è lui stesso ad operare la rettifica dell'operazione.

La disposizione normativa consente esplicitamente l'emissione della nota di variazione nei casi di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili di cui art. 26 comma 2 D.P.R. n. 633/72, e per l'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

### NOTE DI VARIAZIONE E PROCEDURE CONCORSUALI

L'articolo 26 D.P.R. n. 633/72 è stato novellato con il D.L. 73/2021, in vigore dal 26/5/2021.

Per le procedure concorsuali avviate prima del 26 maggio 2021, l'emissione delle note di credito resta disciplinata dalla previgente versione dell'articolo 26 che richiede la conclusione infruttuosa delle medesime. La facoltà di emettere la nota di variazione può essere esercitata solo dopo la conseguita certezza della rilevata infruttuosità del credito, ritenendosi che tale comportamento debba essere successivo alla definitività del piano di riparto dell'attivo predisposto dal curatore o dal commissario liquidatore.

Per le procedure concorsuali avviate dopo il 26 maggio 2021, invece, le relative note di variazione Iva possono essere emesse anticipando la variazione della fattura, fin dal momento dell'apertura della procedura concorsuale.

ANTE 26/05/2021	POST 26/05/2021
NOTA DI VARIAZIONE AL TERMINE DELLA PROCEDURA CONCORSUALE	NOTA DI VARIAZIONE ALL'APERTURA DELLA PROCEDURA CONCORSUALE

Secondo la vigente normativa, la procedura relativa alla variazione può essere effettuata da parte del cedente/prestatore, che non riceve il pagamento della fattura, fin dal momento in cui il cliente si considera assoggettato a "procedure concorsuali":

- momento in cui viene emanata la sentenza dichiarativa di fallimento,
- data del Decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti
- data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), del R.D. n. 267/42.

Non è necessario attendere la conclusione delle procedure concorsuali e il verificarsi della impossibilità per il creditore di recuperare quanto a lui dovuto per il recupero dell'Iva. L'inizio delle procedure consente al cedente/prestatore di potersi attivare per recuperare l'Iva versata attraverso la variazione in diminuzione.

Semberebbe che la possibilità di operare le variazioni in diminuzione non sia vincolata alla presentazione della domanda di ammissione al passivo da parte del creditore.

Il soggetto sottoposto a procedura concorsuale non è tenuto ad operare la variazione in aumento ai fini Iva connessa alla ricezione della nota di credito da parte del proprio fornitore.

Il legislatore, tenendo conto della particolare situazione di insolvenza del soggetto sottoposto a procedura, non ha ritenuto opportuno far emergere un suo ulteriore debito nei confronti dell'Erario.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, qualora il cedente/prestatore si sia avvalso della facoltà di emettere una nota di variazione in diminuzione, il cessionario/committente, che abbia già registrato, deve procedere alla registrazione della corrispondente variazione in aumento. Questo, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

Sono esclusi da tale obbligo i debitori sottoposti alle procedure concorsuali di cui al comma 4, lettera a):

- Fallimento;
- Liquidazione coatta amministrativa;
- Concordato preventivo;
- Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Per quanto riguarda le procedure esecutive individuali, per le quali è possibile emettere una nota di variazione in diminuzione per il recupero della sola Iva, l'art.26, comma 12 specifica quando tali procedure devono considerarsi infruttuose, individuando una serie di ipotesi:

- nell'ipotesi di pignoramento presso terzi: quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili: quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Nel caso in cui successivamente alla rettifica effettuata dal cedente/prestatore venga effettuato un pagamento totale o parziale di quanto dovuto dal cessionario/committente, il creditore deve procedere a una nuova variazione in aumento, per rendersi debitore dell'imposta derivante dal pagamento.

In questo caso l'emissione di una nuova fattura consentirà al cessionario/committente di portare in detrazione l'IVA derivante da tale variazione in aumento.

Con la risposta a interpello n. 427/2023 l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che l'unico soggetto legittimato a emettere la nota di accredito è l'originario contraente a nulla rilevando che nel suo credito si sia surrogato l'assicuratore.

Il caso ha riguardato alcuni crediti oggetto di specifica copertura assicurativa e indennizzati da una Compagnia di assicurazione, la quale con il pagamento dell'indennizzo si surroga nei confronti del terzo inadempiente nella relativa azione di rivalsa.

Nella citata risposta a interpello n. 427/2023 l'Agenzia delle Entrate, dopo aver evidenziato la natura facoltativa della nota di variazione e sottolineato la nota di variazione in diminuzione può essere emessa anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti o di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato, ha precisato che il recupero dell'IVA attraverso la nota di variazione presuppone:

- a) l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria da una parte e l'oggetto della registrazione della nota di variazione dall'altra, in modo che si renda verificabile la corrispondenza tra i due atti contabili,
- b) l'identità dei soggetti originari (cedente/cessionario, prestatore/committente) dell'operazione imponibile.

È pertanto necessario per l'Agenzia delle Entrate che la nota di variazione in diminuzione sia speculare alla fattura originaria sia sul piano dell'oggetto che su quello dei soggetti.

### ESEMPIO

- Data dichiarazione procedura 18/12/2013
- Data chiusura procedura 16/03/2023

*Fallimento* ..... 1 - Num/Anno: 263/2013 - Cod. Fiscale:  
*Giudice Delegato:* .....  
*Curatore:* .....  
*E-mail PEC:* .....

Si comunica che in data 16 marzo 2023 è stato depositato il decreto di chiusura del fallimento in oggetto, che si allega alla presente.

Si ricorda che ciascun creditore, nel termine perentorio di 10 giorni dalla ricezione della presente comunicazione, può proporre reclamo al Giudice delegato contro il suddetto decreto, ai sensi dell'art. 26 l.f.

Distinti saluti.

- Le fatture non pagate da parte del cliente fallito sono pari a € 10.000 + IVA 21% 2.100.

Essendo la procedura iniziata prima del 26/05/2021 la società creditrice non ha potuto emettere la nota di variazione per recuperare l'IVA sulle fatture emesse e non riscosse all'apertura del fallimento, ma può farlo nel 2023. Il documento elettronico da emettere è "TD08 nota di credito semplificata", compilando i campi:

1. Campo cedente/prestatore: dati del C/P emittente
2. Campo cessionario/committente: dati del C/C
3. Indicazione di imponibile e imposta o della Natura nel caso non si tratti di un'operazione imponibile
4. Indicazione degli estremi della fattura precedentemente emessa ed inviata da rettificare nel campo 2.1.2

Da notare che, essendo necessaria l'indicazione degli estremi della fattura di riferimento, non è consentita l'emissione di una sola nota di accredito a fronte di più fatture interessate dalla procedura concorsuale; pertanto, è bene vengano emesse tante note di accredito quante sono le fatture su cui recuperare l'iva.

## FAC-SIMILE NOTA DI VARIAZIONE SEMPLIFICATA nota di variazione

<b>Cedente/prestatore (fornitore)</b> Identificativo fiscale ai fini IVA: I Codice fiscale: Denominazione: Regime fiscale: RF01 (ordinario) Indirizzo: Comune: I                      Provincia: Cap:                      lazione: IT		<b>Cessionario/committente (cliente)</b> Identificativo fiscale ai fini IVA: Codice fiscale: Denominazione: Indirizzo: Comune: C                      I Cap:                      I                      Nazione: IT			
Tipologia documento	Bollo V.	Numero documento	Data documento	Codice destinatario	
TD08 (nota di credito semplificata)		259/00	30-09-2023		
NOTA CREDITO A RECUPERO IVA ART. 26 DPR 633/72 FALLIMENTC RIF. FT. 281 DEL 17/12/2012 RIF.NORM. ART. 26 DPR 633/72			Imposta	%IVA	Prezzo totale
			1.207,50		1.207,50

## fattura originale

TIPO DOCUMENTO	N. DOCUMENTO	DATA	PARTITA IVA CLIENTE	CODICE FISCALE CLIENTE	PAGINA
Fattura	281	17/12/2012			1
PAGAMENTO			BANCA D'APPOGGIO / IBAN		
Bon.Banc.Vista fattura					
DESCRIZIONE	UM	QUANTITA'	PREZZO UNITARIO	IMPORTO	C.IVA
Ns. preventivo nr. 180/12 Vs. ordine nr. 38/200 Lavori eseguiti presso il Vs. stabilimento di ,					
- r					
a					
le					
-	NR	1,00	2.850,00	2.850,00	080
- N	NR	1,00	2.900,00	2.900,00	080
<b>RIEPILOGO IVA</b>					
COD. IVA	IMPONIBILI E ESENTI	% IVA	IMPOSTA	TOTALE	
080	5.750,00	21	1.207,50	6.957,50	

# Il regime di trasparenza fiscale: gli adempimenti operativi previsti nel modello Redditi Società di Capitali



A cura di Massimo Gamberoni

**L'opzione per il regime di trasparenza fiscale consente di imputare il reddito della società partecipata direttamente ai soci, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dall'effettiva percezione. Si tratta di un meccanismo tipico delle società di persone che, in taluni casi, può essere adottato anche delle società di capitali. Gli articoli 115 e 116 del Tuir ne disciplinano l'applicazione.**

## DEFINIZIONE DI TRASPARENZA FISCALE E REQUISITI SOGGETTIVI

Le società di capitali possono scegliere di tassare il proprio reddito imputandolo direttamente ai soci per "trasparenza", adottando, cioè, lo stesso sistema previsto per le società di persone. Più in generale, possiamo identificare due distinti metodi di tassazione delle società:

- la tassazione per trasparenza ossia il "regime naturale" tipico delle società di persone, nel quale il reddito prodotto dal soggetto collettivo viene imputato in capo ai soci e non alla società;
- il "principio della distribuzione" tipico delle società di capitali, cui è attribuita personalità giuridica, dove il reddito prodotto è assoggettato ad imposta direttamente in capo alla società.

Il regime di trasparenza è applicabile:

- alle società di capitali partecipate da altre società di capitali (articolo 115 del Tuir);
- alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria (articolo 116 del Tuir).

Si parla nel primo caso di "grande trasparenza" e riguarda i redditi prodotti da società di capitali che sono a loro volta partecipate da altre società di capitali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) del Tuir.

A norma dell'articolo 115 Tuir, per attivare l'opzione, è necessario che ciascuno dei soci partecipi con una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento.

Solo persistendo le condizioni appena citate il reddito prodotto dalla società partecipata può essere imputato a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

I soggetti indicati dall'articolo 73, comma 1, lettera a) del Tuir sono le società per azioni, in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato, il cui capitale sia interamente posseduto da società ed enti rientranti nelle medesime tipologie, purché tutti i soci detengano direttamente una quota di partecipazione agli utili e una percentuale di diritti di voto



in assemblea non inferiore al 10% e non superiore al 50%.

L'articolo 116 del Tuir disciplina invece l'opzione per il regime della cosiddetta "piccola trasparenza" essendo dedicato alle Società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria (art. 166 del Tuir), circoscrivendo la possibilità di esercizio alle sole S.r.l. interamente partecipate da persone fisiche e con un numero di soci non superiore a 10. Tale numero è elevato a 20 nel caso di S.r.l. di tipo cooperativo. È utile precisare che, per la verifica del numero dei soci, bisogna considerare anche gli eventuali comproprietari della medesima quota, nel caso in cui i relativi diritti vengano esercitati a mezzo di rappresentante comune. Nel caso in cui i soci non siano residenti nel territorio dello Stato, l'esercizio dell'opzione è consentito a condizione che non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti.

Rispetto alle fattispecie disciplinate dall'articolo 115 del Tuir, l'entità della quota dei soci non è rilevante: ne deriva che è possibile optare per la trasparenza anche in presenza di S.r.l. uninominale in quanto società partecipata da un solo socio persona fisica.

Il possesso dei requisiti posti dall'articolo 116 del Tuir deve sussistere per l'intero arco temporale di vigenza del regime.

Con l'esercizio dell'opzione le società di capitali possono quindi applicare la tassazione per trasparenza, imputando il reddito prodotto dalla società ai singoli soci proporzionalmente alla quota di partecipazioni agli utili, a prescindere dalla distribuzione degli stessi. L'aliquota IRPEF di tassazione applicata sarà quindi per scaglioni ed in base all'ammontare degli altri redditi percepiti da ogni singolo socio.

L'opzione per la trasparenza è esclusa se la società partecipata realizza un volume di ricavi che supera le soglie previste per l'applicazione degli Isa (€ 5.164.569), si tende così a riservare il regime di trasparenza fiscale alle S.r.l. di piccole dimensioni.

Per il calcolo dell'ammontare dei ricavi, occorre far riferimento al periodo d'imposta precedente a quello nel quale viene esercitata l'opzione. Per le società neocostituite, il limite dei ricavi si verifica effettuando il ragguglio ad un anno dell'ammontare dei ricavi dichiarati.

È possibile optare per la trasparenza fiscale a partire dal primo anno di attività, indipendentemente dall'ammontare dei ricavi che si presume verranno realizzati.

## ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER LA TRASPARENZA FISCALE

L'opzione per la trasparenza ha la durata di tre esercizi e al termine del triennio si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, a meno che non sia revocata. L'opzione è IRREVOCABILE per tutto il triennio, fatto salvo il caso della perdita dei requisiti.

L'opzione viene esercitata in modo espresso dalla società partecipata, per mezzo dell'apposito quadro presente nel modello dichiarativo. Allo stesso modo i soci devono comunicare l'intenzione di avvalersi del regime opzionale tramite raccomandata con avviso di ricevimento o con comunicazione PEC alla società partecipata. La comunicazione è effettuata dalla società trasparente all'Agenzia delle Entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare o revocare o confermare l'opzione.

La società partecipata dovrà pertanto, attraverso l'apposito quadro OP, sezione III presente sul modello Redditi Società di Capitali, indicare che intende adottare il regime di trasparenza per il triennio n, n+1 ed n+2 entro il 30 novembre dell'anno n.



SEZIONE III Trasparenza fiscale (artt. 115 e 116 del TUIR)	OP11 Tipo comunicazione	Opzione <sup>1</sup>	Revoca <sup>2</sup>	Conferma <sup>3</sup>
	Codice fiscale	Codice fiscale		
	OP12 <sup>1</sup>			
	OP13 <sup>1</sup>		<sup>2</sup>	
	OP14 <sup>1</sup>		<sup>2</sup>	
	OP15 <sup>1</sup>		<sup>2</sup>	

La relativa sezione dovrà essere compilata dalla società trasparente per comunicare:

1. l'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale;
2. la revoca dell'opzione per la trasparenza fiscale;
3. la conferma del regime di tassazione per trasparenza.

Nel rigo OP11 va barrata la casella in funzione della tipologia della comunicazione effettuata. Nei rigi da OP12 a OP15 vanno indicati i codici fiscali dei soggetti partecipanti ai sensi degli artt. 115 e 116 del Tuir, in particolare va riportato, in colonna 1, il codice fiscale della persona fisica partecipante e, in colonna 2, il codice fiscale della società.

L'opzione di cui al punto 3 è riferita al caso di fusione o di scissione della società partecipata, eventualità in cui l'opzione perde efficacia a partire dalla data da cui l'operazione esplica i suoi effetti fiscali, salvo che essa non venga appunto confermata da tutti i soggetti interessati, ricorrendo i presupposti sopra indicati stabiliti dal Tuir.

### ADEMPIMENTI DA PARTE DEI SOCI

Per quanto riguarda i soci, giova rammentare che l'opzione deve essere esercitata da tutte le società (o i soci persone fisiche) e deve essere comunicata alla società trasparente mediante PEC o raccomandata A/R.

La possibilità di esercitare l'opzione mediante raccomandata a mano, o in qualsiasi altro mezzo al di fuori di quello espressamente previsto dall'Amministrazione Finanziaria, è esclusa.

È opportuno sottolineare che la mancata comunicazione, anche da parte di un solo socio, della volontà di esercitare la trasparenza fiscale, rende inefficace l'opzione.

Si sottolinea il caso della Società a responsabilità limitata unipersonale, dove la volontà dell'unico socio coincide con quella della società e quindi non è richiesta la raccomandata da parte del socio, in quanto risulta comunque soddisfatta la condizione di cognizione da parte della società della volontà dell'unico socio di optare per la trasparenza.

**FAC-SIMILE LETTERA**

SOCIO MARIO ROSSI

Via \_\_\_\_\_37100 VERONA (VR)

cod. fisc. \_\_\_\_\_

Spett.le

SOCIETA' ALFA SRL

Via \_\_\_\_\_37100 VERONA (VR)

**RACCOMANDATA A.R.****Oggetto:** rinnovo opzione per il regime della trasparenza fiscale ex art. 116 DPR 917/86 – triennio 2023-2025

Il sottoscritto MARIO ROSSI nato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_ e residente a \_\_\_\_\_, cod. fisc. \_\_\_\_\_, in qualità di socio della società ALFA SRL con sede in \_\_\_\_\_ comunica di voler esercitare / rinnovare l'opzione per l'applicazione del regime di trasparenza fiscale previsto dall'art. 116 del DPR 917/86 per il triennio 2023 - 2025.

**IL RINNOVO E LA REVOCA DELL'OPZIONE PER LA TRASPARENZA FISCALE**

L'art. 115, comma 4, del DPR 917/1986, stabilisce che al termine di ciascun triennio di adesione al regime della trasparenza fiscale per le società di capitali, l'opzione si intende **tacitamente rinnovata** per un altro triennio, a meno che detta opzione non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Tale disposizione si applica anche all'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria di cui all'art. 116 del Tuir, pertanto è possibile, alla scadenza del triennio di opzione per la trasparenza fiscale, continuare a beneficiare del regime senza fare alcuna comunicazione.

Nel caso in cui invece, al termine del triennio di applicazione, il contribuente volesse cessare l'applicazione del regime, deve comunicare la revoca, secondo le stesse modalità e termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Il principale effetto derivante dalla revoca dell'opzione riguarda l'obbligo di versamento degli acconti di imposta che torna a gravare, oltre che sui singoli soci, anche sulla società.

**CAUSE DI DECADENZA E PRECLUSIONI**

Le cause di decadenza dal regime si verificano quando vengono meno i requisiti previsti per l'accesso. Nel caso della grande trasparenza ciò si verifica quando sussistono partecipazioni con una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale e di partecipazione agli utili **inferiore** al 10 per cento o **superiore** al 50 per cento.

Anche modifiche o variazioni circa i requisiti che qualificano i soggetti indicati dall'articolo 73, comma 1, lettera a) del Tuir, possono rappresentare una causa di decadenza. Si pensi ad esempio ad una trasformazione regressiva da Società a Responsabilità Limitata a Società in Nome Collettivo.

Infine, sempre nell'ambito del 115 Tuir, sono preclusioni all'accesso al regime la fruizione di riduzioni dell'aliquota IRES da parte dei soci o l'esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale o mondiale.

Nel caso invece della piccola trasparenza, sono cause di decadenza il superamento della soglia massima dei ricavi o il mutamento della compagine sociale che comporta il superamento del numero complessivo di dieci soci (o venti per le società cooperative). Quanto detto comporta che la decadenza dall'opzione produce effetti immediati dal periodo di imposta nel corso del quale si verifica la modifica della compagine sociale.

Tra le preclusioni va ovviamente considerato che tutti i requisiti di accesso devono sussistere in capo a tutti i soci,

altrimenti la loro mancanza rende inapplicabile il regime secondo il principio *“all in all out”*. Inoltre, l'accesso è precluso alle società assoggettate a procedure concorsuali e conseguentemente l'assoggettamento durante il triennio di opzione ne determina l'immediata decadenza.

Infine, nell'ambito della piccola trasparenza, un cenno di attenzione va certamente posto sulle ipotesi che occorrono in caso di mutamento della compagine sociale. È necessario acquisire, da parte della società trasparente, il consenso espresso del socio subentrante? Tale quesito si pone sia nel caso in cui subentri un nuovo socio, sia in caso di aumento della compagine sociale, fermo restando, il limite numerico imposto dalle disposizioni in esame. Nel caso proprio in specie si ritiene che il socio debba manifestare chiaramente la propria volontà.

### CASI PARTICOLARI E MODELLO MINISTERIALE ALTERNATIVO AL MODELLO REDDITI SOCIETÀ DI CAPITALI – IL MODELLO “COMUNICAZIONI PER I REGIMI DI TONNAGE TAX, CONSOLIDATO, TRASPARENZA E OPZIONE IRAP”

In taluni casi risulta impossibile utilizzare il quadro OP del Modello Redditi Società di Capitali. In primo luogo si pensi al caso della variazione della compagine sociale che comporta la perdita di efficacia o la necessità di conferma dell'opzione per la trasparenza fiscale. Oppure si pensi ai casi in cui l'opzione per il regime di trasparenza fiscale deve essere esercitata da società che non possono comunicarla con il Modello Redditi Società di Capitali, ovvero devono ricorrere ad un diverso Modello Redditi (ad esempio il Modello Redditi Società di persone) in ragione della forma societaria in essere nell'annualità precedente. Oppure ancora, si pensi al caso delle società di nuova costituzione, cui è consentito di optare per la Trasparenza sin dall'anno di costituzione.

In questi casi si deve utilizzare il Modello ministeriale “comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e opzione Irap”.

SEZIONE III Trasparenza fiscale (artt. 115 e 116 TUIR)		CR8	Data perdita efficacia opzione			Codice fiscale
		Tipologia comunicazione Codice fiscale	giorno	mese	anno	
	1					2
	1					2
	1					2

- 1 per comunicare la perdita di efficacia dell'opzione, in tal caso indicare nella colonna 2 la data in cui si è verificato l'evento che ha comportato la perdita di efficacia dell'opzione;
- 2 per comunicare la conferma dell'opzione (qualora non sia possibile con il modello REDDITI SC);
- 3 per comunicare l'opzione (come nel caso del codice 2).

### LA REMISSIONE IN BONIS PER LA TRASPARENZA FISCALE

In caso di comunicazione tardiva dell'opzione per la trasparenza, i contribuenti interessati non possono fruire del regime, dal momento che la puntuale comunicazione ne rappresenta condizione essenziale, risultando irrilevanti eventuali comportamenti concludenti tenuti dai contribuenti. L'opzione effettuata dalla società partecipata deve esercitarsi entro il primo dei tre periodi d'imposta a decorrere dal quale la stessa intende far valere il regime di trasparenza. Infatti, come precisato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 47/E/2008 in caso di opzione inviata tardivamente, l'invio della comunicazione di opzione al regime predetto costituisce condizione essenziale per l'ammissione al regime, essendo ininfluenti gli eventuali comportamenti concludenti tenuti dal contribuente in sede di dichiarazione.

Tuttavia, la relazione di accompagnamento al D.L. n. 16/2012, ricomprende tra le fattispecie sanabili mediante la remissione in bonis anche il regime di tassazione per trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 del Tuir.

Con la remissione in bonis è consentito accedere al predetto regime opzionale anche nell'ipotesi di tardiva presentazione della comunicazione, purché:

- la società partecipata abbia i requisiti sostanziali richiesti dagli artt. 115 e 116 del Tuir;
- l'opzione sia stata presentata entro il termine di presentazione della prima dichiarazione, versando la sanzione di 250 euro;
- non siano stati avviati accessi, ispezioni e verifiche.

Ad esempio, qualora si volesse esercitare l'opzione per la trasparenza nel triennio  $n+1$ ,  $n+2$  e  $n+3$  e l'opzione nel quadro OP del modello redditi dell'anno  $n$  (da presentare nel primo anno di esercizio dell'opzione  $n+1$ ) non sia stata esercitata è possibile farlo presentando l'opzione nel modello redditi relativo all'anno  $n+1$  (da presentare entro il 30 novembre dell' $n+2$ ). Se il modello non viene presentato e non viene pagata la sanzione di 250 euro, si perde la possibilità di optare per la trasparenza, almeno per l'anno  $n+1$ .

# La rilevazione dei ricavi secondo il nuovo OIC 34



A cura di Alberto Tonelli

In linea con quanto già fatto in ambito IAS/IFRS con l'introduzione dell'IFRS 15 nel 2018, anche l'Organismo Italiano di Contabilità ha recentemente emanato l'OIC 34 incentrato sulla contabilizzazione dei ricavi. Il principio avrà la sua prima applicazione a partire dal 1 gennaio 2024, ma già ora le imprese dovranno verificare se l'attuale approccio da loro seguito per la rilevazione dei ricavi frutto dei contratti di vendita sia *compliant* con le previsioni dello *standard setter* italiano. Il presente contributo, a cui ne seguirà un ulteriore, ha l'obiettivo di illustrare i principali elementi fondanti del nuovo principio contabile, permettendo una più ampia comprensione delle logiche che dovranno essere seguite nell'analisi degli attuali accordi di vendita al fine di una loro corretta contabilizzazione.

## INTRODUZIONE E AMBITO APPLICATIVO

In data 19 aprile 2023 l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha emanato il nuovo principio contabile, che è stato oggetto di dibattito nel corso degli anni in quanto messo in consultazione già nel novembre 2021 con termine nel successivo marzo 2022. Lo scopo, dopo aver raccolto da più parti la richiesta di un apposito principio, è stato quello di voler dare specifici riferimenti e autonoma disciplina alla gestione di una delle sezioni più importanti del bilancio d'esercizio: i ricavi.

Nello specifico, come delineato dalle finalità del principio illustrate al par. 1, si stabilisce che l'OIC 34 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, la valutazione e l'informativa da riportare in nota integrativa. L'ambito di applicazione riguarda tutte le operazioni che danno luogo all'iscrizione di ricavi a seguito di cessione di beni o prestazione di servizi, poste in essere tra soggetti che redigono il bilancio d'esercizio secondo le regole del codice civile. Fuoriescono pertanto dal perimetro dell'OIC 34, a differenza dell'omologo principio internazionale, le operazioni che generano ricavi derivanti da lavori in corso su ordinazione (disciplinati dall'OIC 23), nonché anche i ricavi derivanti da cessioni di azienda, affitti attivi e transazioni non influenzate da una finalità di compravendita.

## LA RILEVAZIONE INIZIALE DEI RICAVI

L'OIC 34 si basa su una struttura che riprende i principali temi trattati dall'IFRS 15. In particolare:

- a) il raggruppamento di contratti;
- b) il prezzo complessivo del contratto;
- c) i corrispettivi variabili;
- d) l'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione;
- e) la valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione;
- f) l'allocazione del prezzo complessivo in presenza di una o più unità elementari di contabilizzazione;
- g) le fattispecie di rilevazione dei ricavi, a seconda della tipologia di operazione posta in essere (e.g. ricavi derivanti dalla vendita di beni, vendite con diritto di reso).

Di seguito si entra nel dettaglio di ognuno di essi.

### **Il raggruppamento di contratti**

Alcune fattispecie di compravendita possono essere caratterizzate da un insieme di contratti, i quali, ai fini dell'OIC 34, sono da trattare simultaneamente quando si verifica almeno uno dei presupposti tra i seguenti:

- a) la negoziazione del contratto è avvenuta in maniera congiunta in quanto sussiste un unico obiettivo commerciale; e
- b) il prezzo di un contratto dipende direttamente dal prezzo o dalle prestazioni degli altri contratti.

In relazione al punto a) si pensi al caso in cui le case automobilistiche vendono l'autovettura affiancata da un contratto di manutenzione. In tal caso, nonostante la presenza di due singoli contratti (due obbligazioni di fare), ai sensi dell'OIC 34 sono da trattare in maniera congiunta, visto il sottostante e singolare obiettivo commerciale. Inoltre, spesso si verifica altresì la condizione prevista dal punto b), poiché in tal caso il prezzo o le condizioni economiche del contratto risultano influenzate dalla stipulazione congiunta dei due contratti oggetto di raggruppamento.

### **Il prezzo complessivo del contratto**

Al fine di determinare l'ammontare di ricavi da iscrivere nel conto economico è necessario identificare il prezzo complessivo del contratto, il quale, secondo quanto identificato dal par. 10, deve corrispondere al prezzo desumibile dalle clausole contrattuali. Tale quantificazione risulta più complessa quando è caratterizzata da elementi di variabilità, cioè quando i corrispettivi sono in tutto o in parte variabili, la cui analisi è rimandata al punto successivo. Inoltre, per determinare il prezzo complessivo del contratto è necessario tenere in considerazione importi quali sconti, da iscrivere in riduzione del prezzo complessivo: pertanto i ricavi in conto economico saranno da rilevare al netto di sconti e abbuoni. Si faccia però attenzione che qualora si preveda un corrispettivo da corrispondere al cliente per servizi ricevuti, questi non possono essere scomputati dai ricavi, ma devono essere iscritti come voce di costo.

Il par. 11 introduce poi il trattamento da seguire per le operazioni poste in essere che prevedono pagamenti con termini superiori ai 12 mesi senza una corresponsione di interessi o con tassi di interesse che si discostano in maniera significativa da quelli di mercato. In tal caso, poiché il contratto prevede un corrispettivo da pagare dopo una durata di medio-lungo termine, è necessario tenere in considerazione una componente finanziaria implicita del contratto. Quindi, il prezzo complessivo viene determinato attualizzando i flussi finanziari futuri che si verificheranno oltre i 12 mesi, applicando un tasso di interesse implicito di mercato applicabile a transazioni con simili caratteristiche. In merito a tale aspetto si consideri l'esempio successivo.

#### *Esempio 1:*

La società ABC S.p.A. vende impianti ai propri clienti. Nel contratto sono state previste le seguenti condizioni (si tralasci l'aspetto dell'imposta sul valore aggiunto per semplicità):

- Stipulazione del contratto: 31 dicembre Anno 0;
- Prezzo complessivo del contratto: Euro 300.000;
- Primo pagamento dovuto il 31 dicembre Anno 1: Euro 200.000;
- Secondo pagamento dovuto il 31 dicembre Anno 2: Euro 100.000.

In tal caso, ai sensi dell'OIC 34, è necessario considerare implicitamente la presenza di una componente finanziaria. Se per questa tipologia di operazione commerciale, gli istituti finanziari richiedono un tasso di interesse pari al 5%, le scritture contabili sono le seguenti:

31/12/Anno 0			
Crediti vs clienti	a	Ricavi di vendita	190.476,20
Crediti vs clienti	a	Ricavi di vendita	90.702,95

L'importo delle scritture contabili è stato determinando scontando i futuri flussi di cassa al tasso del 5%, determinando così l'importo da includere a titolo di ricavo, applicando l'OIC 34. Ne consegue pertanto che l'ammontare iniziale di ricavi da iscrivere sarà pari ad Euro 281.179,10, anziché 300.000.

Per favorire le imprese di più modeste dimensioni, l'OIC 34 consente la non applicazione di tale disposto per coloro che redigono il bilancio in forma abbreviata *ex art. 2435 bis c.c.* e per le imprese che redigono il bilancio della micro-impresa *ex art. 2435 ter c.c.*, tenuto conto che per queste realtà l'utilizzo del costo ammortizzato per crediti e debiti non è obbligatorio.

Inoltre, il par. 13 prevede che qualora il corrispettivo sia di natura differente dalle disponibilità liquide, il prezzo complessivo del contratto è da assumersi pari al fair value di tale bene, ossia, come da definizione *ex IFRS 13*, "il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione".

### Corrispettivi variabili

Qualora il prezzo complessivo del contratto sia influenzato da elementi di variabilità, l'OIC 34 prevede trattamenti diversi, a seconda che le componenti variabili incrementino il corrispettivo oppure lo riducano.

Nel caso di elementi variabili che incrementano il corrispettivo, è necessario includerli nel prezzo complessivo del contratto di vendita esclusivamente quando diventano ragionevolmente certi (principio di prudenza). Il principio contabile OIC 34 al par. 14 prevede che tale ragionevole certezza sia da assumersi sulla base dell'esperienza storica, sulla base di elementi contrattuali e dati previsionali. Un esempio può riguardare eventuali incentivi corrisposti dal cliente al raggiungimento di determinati risultati, da includere nel prezzo esclusivamente solo quando sia fondato sul concetto di ragionevole certezza.

Viceversa, quando l'elemento variabile riduce il corrispettivo, il par. 15 riporta che gli sconti, gli abbuoni, le penalità e i resi sono da iscrivere a riduzione dei ricavi sulla base della migliore stima, tenendo in considerazione l'esperienza storica e le elaborazioni statistiche. A tal proposito, per stimare il corrispettivo variabile, si devono utilizzare i metodi proposti dal principio. Il primo di questi corrisponde alla media ponderata dei possibili importi del corrispettivo, generalmente applicato qualora vi sia la possibilità che si realizzino due scenari (e.g. una penale che cambia a seconda del numero di giorni di ritardo). In secondo luogo, il principio riporta la possibilità di scegliere l'importo più probabile, qualora il contratto abbia due risultati possibili. In tal caso è necessario applicare lo stesso metodo durante l'intera durata del contratto.

#### Esempio 2:

La società ABC S.p.A. vende autovetture per Euro 20.000 ciascuna. Se il cliente acquista almeno 100 autovetture, ha diritto ad ottenere altresì un'ulteriore autovettura a titolo gratuito. La società ABC S.p.A. ritiene altamente probabile che il cliente acquisti 100 autovetture, pertanto è ragionevole ritenere necessario considerare il premio di quantità ai fini dell'OIC 34. Generalmente, l'ulteriore autovettura è consegnata durante l'esercizio successivo (per semplicità, si tralasci l'effetto dell'imposta sul valore aggiunto).

Crediti vs clienti	a	Ricavi di vendita	2.000.000
--------------------	---	-------------------	-----------

Il ricavo di Euro 2.000.000 è da attribuirsi alla vendita di 101 autovetture, pertanto il ricavo unitario è pari a  $2.000.000 / 101$  autovetture = 19.801,98.

Poiché tale autovettura verrà ceduta l'esercizio successivo, è necessario procedere iscrivendo una passività per premi da liquidare, come presentato di seguito.

Ricavi di vendita	a	Passività per premi di liquidare	19.801,98
-------------------	---	----------------------------------	-----------

Pertanto, ne consegue che i ricavi da iscrivere per l'anno corrente sono pari ad Euro 1.980.198,02.



### **Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione e valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione**

Elemento centrale alla base del nuovo principio contabile è l'individuazione dell'unità elementare di contabilizzazione. In quest'ottica, deve essere effettuata un'analisi accurata dei singoli contratti al fine della puntuale individuazione di tutti i singoli beni o servizi promessi al cliente. I contratti quindi devono essere segmentati, poiché dal medesimo possono scaturirvi più diritti e obbligazioni che devono essere trattati separatamente. Va però precisato, così come illustrato dal par. 17, che non sono da trattare separatamente (e quindi come singole unità elementari di contabilizzazione) i beni e i servizi integrati e/o interdipendenti tra loro per via dell'impossibilità di utilizzo degli stessi in maniera separata. Rientrano in questa fattispecie anche le prestazioni eventualmente previste dal contratto, ma che non rientrano tra le attività caratteristiche (e.g. concorsi a premio con i quali il cliente ottiene beni o servizi diversi da quelli posti in essere dalla società, dovendo pertanto seguire quanto previsto dall'OIC 31 in merito al fondo oneri, senza dover rettificare il valore dei ricavi).

Entrando nel merito di alcuni esempi che potrebbero essere ricorrenti in molte imprese, il principio contabile riporta un caso particolare: la vendita con garanzia *ex lege*. In tal caso, la vendita non deve essere separata dal bene venduto e di conseguenza trattata come se non fosse un'unità elementare di contabilizzazione distinta. A tal proposito, sarà necessario rilevare il ricavo quando i rischi ed i benefici sono sostanzialmente trasferiti al cliente oltre ad iscrivere un fondo accantonamento oneri *ex* OIC 31 corrispondente al costo di sostituzione e/o riparazione. Le altre garanzie prestate al cliente sono unità elementari di contabilizzazione da contabilizzare come un ricavo separato, in quanto assimilate ad un servizio aggiuntivo.

In relazione all'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, come previsto dal par. 18, il quale richiama l'art. 2423, comma 4 del c.c., vi è espressa la possibilità di non procedere ad una loro identificazione qualora la loro separazione produca effetti irrilevanti, fattispecie che il principio contabile considera generalmente verificata in caso di bilancio *ex* art. 2435 *bis* e art. 2435 *ter* c.c.

Per quanto riguarda la valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione, il par. 19 prevede che in seguito all'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione è necessario valorizzarle, andando ad allocare il prezzo complessivo del contratto a ciascuna di esse.

### **Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione**

Il prezzo complessivo deve quindi essere allocato a ciascuna unità elementare andando a identificare il peso di ciascuna di esse sulla base della somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto. Generalmente, il contratto include il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione. Qualora vi sia assenza di indicazione (soluzione sovente adottata per non palesare le proprie strategie commerciali), è necessario riferirsi ai prezzi di riferimento praticati dalla società quando i beni e i servizi sono venduti singolarmente, al netto degli sconti usualmente concessi ai clienti. Nel caso in cui i prezzi di riferimento non siano disponibili (cioè, non c'è un listino prezzi) l'OIC 34 individua tre principali metodologie praticabili per la determinazione dei prezzi di vendita dei singoli beni e servizi: una prima basata sui prezzi di mercato riscontrabili, una seconda basata sul costo atteso al quale è aggiunto un congruo margine a seconda della tipologia e della natura del bene o del servizio, o in ultimo in via residuale per "differenza", ossia andando a togliere dal prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stanti degli altri beni o servizi inclusi nel contratto.

#### *Esempio 3:*

La società ABC S.p.A. propone ai propri clienti la stipulazione di un contratto per l'ottenimento di un telefono cellulare e il servizio di telefonia. Il contratto è stato stipulato il 1 gennaio dell'Anno 1 e il prezzo del dispositivo mobile è pari ad Euro 200, mentre il servizio della durata di 2 anni, è venduto a Euro 40 ogni mese.

La vendita separata dei servizi vede dei prezzi a sé stanti pari ad Euro 400 per il telefono cellulare ed Euro 35 mensili per il servizio.

La seguente tabella corrisponde a una schematizzazione delle opzioni disponibili.

CONTRATTO		PREZZI A SÉ STANTI	
Telefono cellulare	200	Telefono cellulare	400
Servizio di telefonia	40	Servizio di telefonia	35
Periodo del contratto	24 mesi	Periodo del contratto	24 mesi
<b>Totale spesa</b>	$200 + 960 = \mathbf{1.160}$	<b>Totale spesa</b>	$400 + 840 = \mathbf{1.240}$

Ai sensi dell'OIC 34 è necessario allocare il ricavo di vendita sulla base dei prezzi a sé stanti. Dunque, è necessario procedere come presentato successivamente:

Prezzo a sé stante, vendita del telefono cellulare	400,00	32,3%
Prezzo a sé stante, vendita del servizio di telefonia	840,00	67,7%
<b>Totale</b>	<b>1.240,00</b>	<b>100%</b>

Allocazione del prezzo di Euro 1.160,00:

Vendita del telefono cellulare	32,3%	<b>374,19</b>
Vendita del servizio di telefonia	67,7%	<b>785,81</b>
<b>Totale</b>	<b>100%</b>	<b>1.160</b>

Conseguentemente, i ricavi da iscrivere in conto economico nell'Anno 1, complessivamente pari ad Euro 767,09 saranno così suddivisi:

- Ricavi derivanti dalla vendita del telefono cellulare: Euro 374,19 anziché 200;
- Ricavi derivanti dalla vendita del servizio mobile: Euro 392,90 anziché 480 (ricavo annuale, dato che il contratto è biennale).

### **Le fattispecie di rilevazione dei ricavi, a seconda della tipologia di operazione posta in essere**

Nel momento in cui sono stati determinati i valori delle singole unità elementari di contabilizzazione, l'impresa dovrà rilevare il ricavo in bilancio secondo il principio della competenza economica, aspetto che differisce a seconda della natura dell'operazione posta in essere.

Per quanto riguarda la rilevazione dei ricavi per la **vendita di beni**, il ricavo è da rilevare nel momento in cui è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita, e quando l'ammontare del ricavo può essere determinato in maniera attendibile.

Con riferimento alla fattispecie della **vendita con diritto di reso**, ossia quando è concesso un periodo durante il quale il cliente ha la possibilità di restituire il bene acquistato perfettamente funzionante a fronte di un rimborso, occorre verificare se e quando è possibile rilevare il ricavo, dal momento che il diritto di reso comporta il non trasferimento dei rischi al cliente. Se il diritto di reso si stima con riferimento ad una specifica vendita, i ricavi possono essere rilevati esclusivamente se vi è la ragionevole certezza che il cliente non restituirà il bene durante il periodo di reso. Se, invece, è possibile operare per massa, la parte di corrispettivo che non può essere rilevata come ricavo perché relativa al diritto di reso, deve essere stimata con le stesse modalità previste per la stima dei corrispettivi variabili. Al fine di effettuare una stima di tale natura, è bene far riferimento all'esperienza storica maturata nel corso degli anni con riferimento a elementi contrattuali e dati previsionali. Il valore dei ricavi inizialmente iscritto in contabilità deve essere ridotto tenendo in considerazione il diritto al reso e la percentuale di prodotti che verranno restituiti, classificando tale rettifica come un fondo per rischi ed oneri. Inoltre, sulla base del costo medio unitario dei beni oggetto di vendita, sarà necessario andare ad incrementare il magazzino tenendo sempre conto di tale diritto di reso, stornando i costi inizialmente imputati tramite una variazione rimanenze di magazzino.

A tal proposito si consideri il seguente esempio.

#### Esempio 4

In data 30 giugno Anno 1 l'impresa A ha venduto 100.000 prodotti finiti a un prezzo di Euro 10 + 22% IVA ciascuno, per un importo complessivo di Euro 1.000.000 + 22% IVA. L'incasso è immediato. I costi di produzione di tali prodotti finiti ammontano complessivamente ad Euro 800.000 + 22% IVA, ossia di Euro 8 + 22% IVA ciascuno. In relazione a tali prodotti, l'impresa concede un periodo di reso pari a 30 giorni. Sulla base dell'esperienza storica maturata nel corso degli anni, si ritiene che il 5% dei prodotti venduti venga reso.

30/06/Anno 1				
anca c/c	a	Diversi		1.220.000,00
		Ricavi di vendita	1.000.000,00	
		IVA a debito	220.000,00	

In tal caso, il 5% dei prodotti venduti, corrispondente a 5.000, la cui valorizzazione è pari ad Euro 50.000, deve essere oggetto di rettifica della voce "ricavi di vendita", iscrivendo in contropartita un fondo per rischi ed oneri del medesimo importo.

Ricavi di vendita	a	Fondo per rischi ed oneri	50.000,00
-------------------	---	---------------------------	-----------

Analogamente alla rettifica dei ricavi di vendita, è necessario rettificare il valore del magazzino incrementandolo, poiché è necessario considerare che qualora l'impresa non avesse venduto tali prodotti, sarebbero stati contabilizzati nel magazzino. L'importo da rettificare corrisponde al 5% di 800.000, pari ad Euro 40.000.

Attività per resi attesi	a	Variazione rimanenze prodotti finiti	40.000,00
--------------------------	---	--------------------------------------	-----------

In merito alla rilevazione dei ricavi, l'OIC 34 presenta l'ultimo caso riguardante la rilevazione dei ricavi per prestazioni di servizio. In tal caso, l'operazione si differenzia a seconda dell'iscrizione dei ricavi basata sullo stato di avanzamento oppure nel momento in cui è ultimata. È necessario rilevare il ricavo sulla base dello stato di avanzamento lavori (SAL) esclusivamente se si rispettano le due condizioni presentate dal principio, identificabili in a) l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo maturi sulla base dell'avanzamento dell'esecuzione della prestazione e b) l'ammontare del ricavo può essere misurato in maniera attendibile. Inoltre, l'OIC 34 presenta alcuni metodi per determinare lo stato avanzamento lavori, identificati in:

- la proporzione tra le ore di lavoro svolte alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate;
- il metodo *cost-to-cost*, ossia il rapporto tra costi sostenuti e costi complessivamente stimati;
- la proporzione tra i servizi effettuati e quelli totali previsti da contratto.

Qualora l'impresa non fosse in grado di rilevare il ricavo applicando il criterio dello stato di avanzamento, è necessario imputare il ricavo quando la prestazione è stata completata.

**FAC-SIMILE**  
**LETTERA DI DIFFIDA AL PAGAMENTO**

a cura di LAURA GABURRO

(Luogo), lì (data)

Spett.le  
**Società Beta**

Via pec o raccomandata. a r.

**Oggetto: soc. Alfa // soc. Beta - diffida di pagamento**

Scriviamo la presente, facendo seguito ai numerosi solleciti rimasti privi di riscontro, per ricordare che ad oggi risultano insolute le seguenti fatture:

fatt. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_ di € \_\_\_\_\_ scad. \_\_\_\_\_ (precisare se oltre Iva o Iva compresa)

fatt. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_ di € \_\_\_\_\_ scad. \_\_\_\_\_ (precisare se oltre Iva o Iva compresa)

per complessivi € \_\_\_\_\_ (precisare se oltre Iva o Iva compresa), a cui vanno aggiunti € \_\_\_\_\_ per spese di insoluto ed € \_\_\_\_\_ a titolo di interessi moratori dalla scadenza delle singole fatture alla data odierna.

Vi invitiamo e diffidiamo dunque a voler provvedere al pagamento della complessiva somma di € \_\_\_\_\_, oltre agli interessi moratori successivi al \_\_\_\_\_, **entro e non oltre 15 giorni** dal ricevimento della presente, a mezzo bonifico bancario alle coordinate già in Vostro possesso.

Vi comunichiamo sin d'ora che, nulla ricevendo, saremo costretti a rivolgerci ad un legale per il recupero coattivo del credito, con aggravio di costi a Vostro carico.

Distinti saluti

(firma)

[Clicca qui per scaricare in formato word](#)

## **FAC-SIMILE**

### **LETTERA DI DIFFIDA AD ADEMPIERE**

a cura di LAURA GABURRO

(Luogo), lì (data)

Spett.le  
**Società Beta**

Via pec o raccomandata. a r.

**Oggetto: Tizio // soc. Beta - diffida ad adempiere**  
**Contratto di \_\_\_\_\_, sottoscritto in data \_\_\_\_\_ tra**

Scrivo la presente in relazione al contratto di .....(ad esempio, contratto di fornitura) sottoscritto in data \_\_\_\_\_.

Vi ricordo che in base al predetto contratto la Vostra Società si è impegnata a ..... (ad esempio, fornire ed installare il materiale) entro il.....

Ciononostante e nonostante siano passati \_\_\_mesi dalla scadenza del termine suddetto, ad oggi non avete provveduto \_\_\_\_\_ (ad esempio alla fornitura ed installazione del materiale) e ciò configura un grave inadempimento alle predette pattuizioni contrattuali.

Col presente atto, dunque, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1454 del Codice Civile, **Vi invito e diffido ad adempiere, entro e non oltre ...** (va indicato un termine di almeno 15 gg ,salvo diversa pattuizione tra le parti) **giorni dal ricevimento della presente** (il termine è da intendersi essenziale), al sopra citato contratto ..... , mediante..... (ad esempio la fornitura e l'installazione del materiale).

E ciò con l'espresso avvertimento che, decorso infruttuosamente tale termine, il contratto s'intenderà risolto di diritto, con efficacia retroattiva e con conseguente obbligo a Vostro carico di restituire le somme sino ad ora ricevute, pari ad € .....

La presente vale altresì quale atto di costituzione in mora e ai fini interruttivi di qualsivoglia prescrizione, ai sensi degli artt. 1219 e 2943 c.c.

Distinti saluti

(firma)

[Clicca qui per scaricare in formato word](#)

**FAC-SIMILE**  
**CONTRATTO DI LOCAZIONE**  
**DI IMMOBILE AD USO COMMERCIALE (6+6)**

a cura di **MARZIA MENEGHELLO**

**CONTRATTO DI LOCAZIONE DI IMMOBILE AD USO COMMERCIALE**

*(Legge 29 luglio 1978, n. 392, art. 27, comma 1)*

*(Per attività industriali, commerciali e artigianali di interesse turistico, quali agenzie di viaggio e turismo, impianti sportivi e ricreativi, aziende di soggiorno e di altri organismi di promozione turistica e simili.)*

**Tra**

– COGNOME NOME, nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente in ..... (.....) Via ..... n. ...., codice fiscale: ....., di seguito denominato “locatore” o “parte locatrice”

**e**

– COGNOME NOME, nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente in ..... (.....) Via ..... n. ...., codice fiscale: ....., di seguito denominato “conduttore” o “parte conduttrice”,

*(oppure*

– *RAGIONE SOCIALE con sede legale in ..... (.....), Via ..... n. ...., C.F....., P. IVA ..... , rappresentata dal/dalla Sig./Sig.ra NOME COGNOME nata a .....(.....) il ...../...../..... e residente in ..... (.....), Via ..... n. ...., codice fiscale: .....*)

**premesso che:**

- il locatore è proprietario dell'unità immobiliare sita a ..... in Via ..... della superficie complessiva di mq ..... circa, composto da ..... vani, censito al Catasto .....
- la parte conduttrice intende prendere in locazione il sopra menzionato immobile per esercitarvi la propria attività di .....
- all'atto della consegna il locatore attesta che l'immobile rispetta i requisiti edilizi ed urbanistici di cui all'articolo 1578 del codice civile;

LE PARTI CONVENGONO QUANTO SEGUE:

**1. Premessa**

La premessa e gli allegati costituiscono parte integrante del presente contratto, valida ad ogni effetto di legge.

**2. Oggetto**

La parte locatrice concede in locazione l'unità immobiliare sita in ..... (.....), Via ....., composto da n. .... vani, catastalmente identificata al foglio ....., particella ....., subalterno....., oltre a servizi e arredamento come da elenco allegato sub all. A al presente contratto, che sarà adibito esclusivamente ad uso commerciale.

Il conduttore si impegna a non mutare la destinazione d'uso dell'immobile, anche solo parzialmente o temporaneamente, salvo esplicito consenso del locatore.

La richiesta di cambio di destinazione d'uso dell'immobile ed il relativo consenso del locatore dovranno essere redatti in forma scritta.

### 3. Stato dei luoghi

La parte conduttrice dichiara di aver visitato l'immobile oggetto del presente contratto e di averlo trovato in buono stato e adatto all'uso convenuto. Essa si impegna a riconsegnare l'unità immobiliare locata nello stato medesimo in cui l'ha ricevuta, salvo il deperimento d'uso, pena il risarcimento del danno.

La parte locatrice si impegna a far pienamente godere al conduttore l'immobile oggetto di locazione.

Il conduttore dichiara di aver preso visione del Regolamento condominiale e di accettarlo integralmente con le relative tabelle millesimali. S'impegna, altresì, a rispettare le norme del regolamento condominiale dello stabile, che dichiara di ben conoscere, ed a osservare ogni altra norma legittimamente emanata.

### 4. Durata della locazione

La durata della locazione, a norma dell'articolo 27, legge 27 luglio 1978, n. 392, è stabilita in anni sei con decorrenza a partire da ..... e fino al ....., con prima scadenza in data .....

Alla prima scadenza il contratto verrà automaticamente rinnovato per ulteriori **sei anni**, salvo disdetta espressa da parte del conduttore, con preavviso di almeno **dodici mesi** da comunicarsi a mezzo di lettera raccomandata a/r. (*Secondo una recente dottrina detto termine, a favore del conduttore, può essere derogato dalle parti*). Nel caso si verificasse tale ipotesi, non sarà dovuta dal locatore alcuna indennità di avviamento. Il locatore può esercitare, alla prima scadenza contrattuale, la facoltà di diniego della rinnovazione per i motivi previsti dall'art. 29, legge n. 392/1978. Tale volontà deve essere comunicata con lettera raccomandata a/r almeno **dodici mesi** prima della scadenza. Nel caso si verificasse tale ipotesi sarà dovuta dal locatore l'indennità di avviamento.

Per le scadenze successive alla prima, ciascuna parte può manifestare la propria volontà di diniego al rinnovo, con preavviso di almeno **12 mesi** da comunicarsi a mezzo di lettera raccomandata a/r.

Ove il diniego al rinnovo provenga dal conduttore, questi non ha diritto all'indennità di avviamento. Ove al contrario il diniego provenga dal locatore, questi deve riconoscere al conduttore l'indennità di avviamento.

(L'art 29 della legge 27 luglio 1978, n. 392 dispone che il diniego della rinnovazione del contratto alla prima scadenza "...è consentito al locatore ove egli intenda:

- a) adibire l'immobile ad abitazione propria o del coniuge o dei parenti entro il secondo grado in linea retta;
- b) adibire l'immobile all'esercizio, in proprio o da parte del coniuge o dei parenti entro il secondo grado in linea retta, di una delle attività indicate nell'articolo 27, o, se si tratta di pubbliche amministrazioni, enti pubblici o di diritto pubblico, all'esercizio di attività tendenti al conseguimento delle loro finalità istituzionali;
- c) demolire l'immobile per ricostruirlo, ovvero procedere alla sua integrale ristrutturazione o completo restauro, ovvero eseguire su di esso un intervento sulla base di un programma comunale pluriennale di attuazione ai sensi delle leggi vigenti. Nei casi suddetti il possesso della prescritta licenza o concessione è condizione per l'azione di rilascio; gli effetti del provvedimento di rilascio si risolvono se, prima della sua esecuzione, siano scaduti i termini della licenza o della concessione e quest'ultima non sia stata nuovamente disposta;
- d) ristrutturare l'immobile al fine di rendere la superficie dei locali adibiti alla vendita conforme a quanto previsto nell'articolo 12 della legge 11 giugno 1971, n. 426 e ai relativi piani comunali, sempre che le opere da effettuarsi rendano incompatibile la permanenza del conduttore nell'immobile. Anche in tal caso il possesso della prescritta licenza o concessione è condizione per l'azione di rilascio; gli effetti del provvedimento di rilascio si risolvono alle condizioni previste nella precedente lettera c)".

La Corte costituzionale, con sentenza 9 ottobre 1998, n. 348, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'ultima parte della presente lettera, nella parte in cui prevede che la scadenza, nel corso del processo, del termine per l'inizio dei lavori, indicato nella licenza o concessione, impedisce l'emanazione del provvedimento di rilascio).

### 5. Recesso del conduttore

Il conduttore può, qualora ricorrano gravi motivi, recedere in qualsiasi momento dal contratto, con preavviso di almeno sei mesi da comunicarsi con lettera raccomandata.

*(Le parti possono pattuire un termine inferiore a sei mesi)*

### 6. Canone di locazione

Il canone annuo di locazione viene liberamente convenuto in Euro ..... (.....) da corrispondersi in rate mensili anticipate di Euro ..... (.....) entro il giorno ..... di ogni mese, a mezzo bonifico bancario sul c/c n..... presso la Banca .....

Il mancato puntuale pagamento, per qualsiasi causa, di ..... rate del canone, anche non consecutive, ovvero degli oneri accessori, costituisce motivo di risoluzione del contratto, fatto salvo quanto previsto dall'art. 55 della legge 27 luglio 1978, n. 392.

Ai sensi dell'articolo 32 della legge 27 luglio 1978, n. 392, il canone di locazione dovuto dalla parte conduttrice potrà essere aggiornato annualmente su richiesta del locatore. Le variazioni in aumento del canone non possono essere superiori al 75% di quelle, accertate dall'ISTAT, dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

La comunicazione di adeguamento verrà inviata alla parte locatrice a mezzo di lettera raccomandata a cura del locatore.

*(L'art. 55 della legge n. 392/1978 dispone che la morosità del conduttore nel pagamento dei canoni o degli oneri accessori "...può essere sanata in sede giudiziale per non più di tre volte nel corso di un quadriennio se il conduttore alla prima udienza versa l'importo dovuto per tutti i canoni scaduti e per gli oneri accessori maturati sino a tale data, maggiorato degli interessi legali e delle spese processuali liquidate in tale sede dal giudice.*

*Ove il pagamento non avvenga in udienza, il giudice, dinanzi a comprovate condizioni di difficoltà del conduttore, può assegnare un termine non superiore a giorni novanta.*

*In tal caso rinvia l'udienza a non oltre dieci giorni dalla scadenza del termine assegnato.*

*La morosità può essere sanata, per non più di quattro volte complessivamente nel corso di un quadriennio, ed il termine di cui al secondo comma è di centoventi giorni, se l'inadempienza, protrattasi per non oltre due mesi, è conseguente alle precarie condizioni economiche del conduttore, insorte dopo la stipulazione del contratto e dipendenti da disoccupazione, malattie o gravi, comprovate condizioni di difficoltà.*

*Il pagamento, nei termini di cui ai commi precedenti, esclude la risoluzione del contratto...")*

### 7. Deposito cauzionale

All'atto di sottoscrizione del presente contratto, la parte conduttrice si impegna a versare alla parte locatrice la somma di Euro..... (.....) a garanzia delle obbligazioni tutte che assume con il presente contratto. Il deposito cauzionale, come sopra costituito, sarà restituito al termine della locazione, previa verifica dello stato dell'unità immobiliare e dell'osservanza di ogni obbligazione contrattuale.

Sono interamente a carico della parte conduttrice tutte le spese di gestione e quelle relative al servizio di pulizia, al funzionamento e all'ordinaria manutenzione dell'ascensore, alla fornitura dell'acqua, dell'energia elettrica, del riscaldamento e del condizionamento dell'aria e allo spurgo dei pozzi neri, nonché alla fornitura di altri servizi comuni.

Le spese relative ai servizi comuni e quelle relative all'utilizzo delle parti comuni, come risultano da rendiconto dell'amministrazione della proprietà, dovranno essere pagate nei termini indicati nello stesso rendiconto.

La parte conduttrice partecipa alle assemblee dei condomini con diritto di voto, per deliberare sulle spese di sua competenza, e senza diritto di voto nelle assemblee su altri servizi comuni.



**8. Sublocazione e comodato**

E' concesso al conduttore di sublocare o concedere in comodato o consentire a terzi l'uso sotto qualsiasi forma contrattuale, in tutto o in parte, dell'immobile locato, purché ne dia espressa notizia al locatore a mezzo di lettera raccomandata con congruo preavviso.

*(Le parti possono decidere di escludere la facoltà di sublocare l'immobile. Tale divieto dovrà essere specificamente approvato ai sensi degli artt. 1341 e 1342 c.c.)*

**9. Spese di amministrazione**

Le spese di ordinaria amministrazione, incluse le spese condominiali, sono integralmente a carico della parte conduttrice, restando a carico della parte locatrice le spese di straordinaria amministrazione.

Qualora la parte conduttrice non provveda tempestivamente alle spese di sua competenza, la parte locatrice può sostituirvisi, ed il relativo costo dovrà essere rimborsato entro ..... giorni dall'avvenuta riparazione.

**10. Divieto di migliorie e addizioni senza il consenso del locatore**

La conduttrice si impegna a non apportare migliorie, né ad intraprendere alcun lavoro edilizio idoneo a modificare, seppur in parte, le condizioni originali dell'immobile locato.

Eventuali interventi da intraprendere per necessità o per convenienza devono essere comunicati al locatore con congruo preavviso e a mezzo lettera raccomandata. Tali interventi potranno essere effettuati soltanto con espresso consenso del locatore, il quale, sia in caso di concessione che di diniego, dovrà inviare a sua volta lettera raccomandata in risposta alla parte conduttrice entro trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

**11. Autorizzazioni**

Il locatore autorizza il conduttore ad installare insegne, cartelli, targhe all'interno dei locali, nel rispetto del Regolamento condominiale e degli obblighi comunali.

Il conduttore potrà, previa autorizzazione amministrativa e consenso scritto del locatore, modificare la disposizione interna dei locali oggetto del presente rapporto locatizio; si impegna, altresì, ad effettuare i lavori nel rispetto della statica, sicurezza e decoro architettonico dell'edificio, previe, comunque, le prescritte autorizzazioni amministrative.

**12. Diritto di accesso ai locali**

La parte conduttrice si impegna, tramite preventiva richiesta, a consentire alla parte locatrice, o ai suoi incaricati, l'accesso nell'immobile oggetto del presente contratto, per controllare lo stato di manutenzione dello stesso. Tale verifica può essere fatta in orari convenuti e non può intralciare la regolare attività della parte conduttrice. La parte conduttrice si impegna, altresì, a concedere l'accesso ai locali da parte di potenziali conduttori ed acquirenti.

**13. Modifica delle clausole contrattuali**

Ogni modifica eventualmente apportata al presente contratto dovrà, a pena di nullità, essere redatta in forma scritta.

L'adozione di comportamenti contrari al presente contratto non contestati dall'altra parte saranno qualificati come semplici atti di tolleranza e come tali non idonei a modificare per consuetudine o desuetudine le clausole contrattuali redatte per iscritto.

**14. Spese di registrazione del contratto**

Le spese relative al perfezionamento del presente contratto (imposta di bollo, oneri di registrazione, spese relative ad eventuali rinnovi) sono suddivise tra le parti nella misura del 50%.

Letto, approvato e sottoscritto

....., .....

Parte locatrice

Parte conduttrice

A mente degli articoli 1341 e 1342 del codice civile, le parti specificamente approvano i patti di cui agli articoli 3 (*Stato dei luoghi*), 4 (*Durata della locazione*), 5 (*Recesso del conduttore*), 6 (*Canone di locazione*), 7 (*Deposito cauzionale*), 8 (*Sublocazione e comodato; N.B da inserire ove le parti decidano di escludere la sublocazione*), 10 (*Divieto di migliorie e addizioni senza il consenso del locatore*) e 13 (*Modifica delle clausole contrattuali*) del presente contratto.

Parte locatrice

Parte conduttrice

[Clicca qui per scaricare in formato word](#)

**FAC-SIMILE**  
**CONTRATTO DI LOCAZIONE**  
**DI IMMOBILE AD USO COMMERCIALE (9+9)**

a cura di **MARZIA MENEGHELLO**

**CONTRATTO DI LOCAZIONE DI IMMOBILE AD USO COMMERCIALE**

*(Legge 29 luglio 1978, n. 392, art. 27, comma 3)*

*(Per attività alberghiera, imprenditori di case di cura, stabilimenti di pubblici spettacoli, stabilimenti balneari, pensioni, trattorie, carrozze letto, attività teatrali)*

**Tra**

– COGNOME NOME, nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente in ..... (.....) Via ..... n. ...., codice fiscale: ....., di seguito denominato “locatore” o “parte locatrice”

**e**

– COGNOME NOME, nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente in ..... (.....) Via ..... n. ...., codice fiscale: ....., di seguito denominato “conduttore” o “parte conduttrice”,

*(oppure*

– *RAGIONE SOCIALE con sede legale in ..... (.....), Via ..... n. ...., C.F....., P. IVA ..... , rappresentata dal/dalla Sig./Sig.ra NOME COGNOME nata a .....(.....) il ...../...../..... e residente in ..... (.....), Via ..... n. ...., codice fiscale: .....*)

**premessi che:**

- il locatore è proprietario dell'unità immobiliare sita a ..... in Via ..... della superficie complessiva di mq ..... circa, composto da ..... vani, censito al Catasto .....
- la parte conduttrice intende prendere in locazione il sopra menzionato immobile per esercitarvi la propria attività di .....
- all'atto della consegna il locatore attesta che l'immobile rispetta i requisiti edilizi ed urbanistici di cui all'articolo 1578 del codice civile;

LE PARTI CONVENGONO QUANTO SEGUE:

**1. Premessa**

La premessa e gli allegati costituiscono parte integrante del presente contratto, valida ad ogni effetto di legge.

**2. Oggetto**

La parte locatrice concede in locazione l'unità immobiliare sita in ..... (.....), Via ....., composto da n. .... vani, catastalmente identificata al foglio ....., particella ....., subalterno....., oltre a servizi e arredamento come da elenco allegato sub all. A al presente contratto, che sarà adibito esclusivamente ad uso commerciale.

Il conduttore si impegna a non mutare la destinazione d'uso dell'immobile, anche solo parzialmente o temporaneamente, salvo esplicito consenso del locatore. La richiesta di cambio di destinazione d'uso dell'immobile ed il relativo consenso del locatore dovranno essere redatti in forma scritta.

### 3. Stato dei luoghi

La parte conduttrice dichiara di aver visitato l'immobile oggetto del presente contratto e di averlo trovato in buono stato e adatto all'uso convenuto. Essa si impegna a riconsegnare l'unità immobiliare locata nello stato medesimo in cui l'ha ricevuta, salvo il deperimento d'uso, pena il risarcimento del danno.

La parte locatrice si impegna a far pienamente godere al conduttore l'immobile oggetto di locazione.

Il conduttore dichiara di aver preso visione del Regolamento condominiale e di accettarlo integralmente con le relative tabelle millesimali. S'impegna, altresì, a rispettare le norme del regolamento condominiale dello stabile, che dichiara di ben conoscere, ed a osservare ogni altra norma legittimamente emanata.

### 4. Durata della locazione

La durata della locazione, a norma dell'articolo 27, terzo comma, della legge 27 luglio 1978, n. 392, è stabilita in anni nove con decorrenza a partire da ..... e fino al ....., con prima scadenza in data .....

Alla prima scadenza il contratto verrà automaticamente rinnovato per ulteriori **nove anni**, salvo disdetta espressa da parte del conduttore, con preavviso di almeno **diciotto mesi** da comunicarsi a mezzo di lettera raccomandata a/r. *(Secondo una recente dottrina detto termine, a favore del conduttore, può essere derogato dalle parti)*. Nel caso si verificasse tale ipotesi, non sarà dovuta dal locatore alcuna indennità di avviamento.

Il locatore può esercitare, alla prima scadenza contrattuale, la facoltà di diniego della rinnovazione per i motivi previsti dall'art. 29, legge n. 392/1978. Tale volontà deve essere comunicata con lettera raccomandata a/r almeno **diciotto mesi** prima della scadenza. Nel caso si verificasse tale ipotesi sarà dovuta dal locatore l'indennità di avviamento.

Per le scadenze successive alla prima, ciascuna parte può manifestare la propria volontà di diniego al rinnovo, con preavviso di almeno **18 mesi** da comunicarsi a mezzo di lettera raccomandata a/r.

Ove il diniego al rinnovo provenga dal conduttore, questi non ha diritto all'indennità di avviamento. Ove al contrario il diniego provenga dal locatore, questi deve riconoscere al conduttore l'indennità di avviamento.

*(Secondo una recente pronuncia della Corte di Cassazione, sez. III, 8.05.2015, n. 9286, alla locazioni disciplinate dall'art. 27, comma 3, della legge 392/1978, com'è quella qui in esame, si applica esclusivamente l'art. 29, comma 2, della predetta legge che così dispone: "Per le locazioni di immobili adibiti all'esercizio di albergo, pensione o locanda, anche se ammobiliati, il locatore può negare la rinnovazione del contratto nelle ipotesi previste dall'articolo 7 della legge 2 marzo 1963, n. 191, modificato dall'articolo 4-bis del decreto-legge 27 giugno 1967, n. 460, convertito, con modificazioni, nella legge 28 luglio 1967, n. 628, qualora l'immobile sia oggetto di intervento sulla base di un programma comunale pluriennale di attuazione ai sensi delle leggi vigenti. Nei casi suddetti il possesso della prescritta licenza o concessione è condizione per l'azione di rilascio. Gli effetti del provvedimento di rilascio si risolvono alle condizioni previste nella precedente lettera c). Il locatore può altresì negare la rinnovazione se intende esercitare personalmente nell'immobile o farvi esercitare dal coniuge o da parenti entro il secondo grado in linea retta la medesima attività del conduttore, osservate le disposizioni di cui all'art. 5 della L. 2 marzo 1963, n. 191, modificato dall'art. 4-bis del D.L. 27 giugno 1967, n. 460, convertito, con modificazioni, nella L. 28 luglio 1967, n. 628").*

### 5. Recesso del conduttore

Il conduttore può, qualora ricorrano gravi motivi, recedere in qualsiasi momento dal contratto, con preavviso di almeno sei mesi da comunicarsi con lettera raccomandata.

*(Le parti possono pattuire un termine inferiore a sei mesi)*

## 6. Canone di locazione

Il canone annuo di locazione viene liberamente convenuto in Euro ..... (.....) da corrisponderci in rate mensili anticipate di Euro ..... (.....) entro il giorno ..... di ogni mese, a mezzo bonifico bancario sul c/c n..... presso la Banca .....

Il mancato puntuale pagamento, per qualsiasi causa, di ..... rate del canone, anche non consecutive, ovvero degli oneri accessori, costituisce motivo di risoluzione del contratto, fatto salvo quanto previsto dall'art. 55 della legge 27 luglio 1978, n. 392.

Ai sensi dell'articolo 32 della legge 27 luglio 1978, n. 392, il canone di locazione dovuto dalla parte conduttrice potrà essere aggiornato annualmente su richiesta del locatore. Le variazioni in aumento del canone non possono essere superiori al 75% di quelle, accertate dall'ISTAT, dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

La comunicazione di adeguamento verrà inviata alla parte locatrice a mezzo di lettera raccomandata a cura del locatore.

*(L'art. 55 della legge n. 392/1978 dispone che la morosità del conduttore nel pagamento dei canoni o degli oneri accessori "...può essere sanata in sede giudiziale per non più di tre volte nel corso di un quadriennio se il conduttore alla prima udienza versa l'importo dovuto per tutti i canoni scaduti e per gli oneri accessori maturati sino a tale data, maggiorato degli interessi legali e delle spese processuali liquidate in tale sede dal giudice.*

*Ove il pagamento non avvenga in udienza, il giudice, dinanzi a comprovate condizioni di difficoltà del conduttore, può assegnare un termine non superiore a giorni novanta.*

*In tal caso rinvia l'udienza a non oltre dieci giorni dalla scadenza del termine assegnato.*

*La morosità può essere sanata, per non più di quattro volte complessivamente nel corso di un quadriennio, ed il termine di cui al secondo comma è di centoventi giorni, se l'inadempienza, protrattasi per non oltre due mesi, è conseguente alle precarie condizioni economiche del conduttore, insorte dopo la stipulazione del contratto e dipendenti da disoccupazione, malattie o gravi, comprovate condizioni di difficoltà.*

*Il pagamento, nei termini di cui ai commi precedenti, esclude la risoluzione del contratto...").*

## 7. Deposito cauzionale

All'atto di sottoscrizione del presente contratto, la parte conduttrice si impegna a versare alla parte locatrice la somma di Euro..... (.....) a garanzia delle obbligazioni tutte che assume con il presente contratto. Il deposito cauzionale, come sopra costituito, sarà restituito al termine della locazione, previa verifica dello stato dell'unità immobiliare e dell'osservanza di ogni obbligazione contrattuale.

Sono interamente a carico della parte conduttrice tutte le spese di gestione e quelle relative al servizio di pulizia, al funzionamento e all'ordinaria manutenzione dell'ascensore, alla fornitura dell'acqua, dell'energia elettrica, del riscaldamento e del condizionamento dell'aria e allo spurgo dei pozzi neri, nonché alla fornitura di altri servizi comuni.

Le spese relative ai servizi comuni e quelle relative all'utilizzo delle parti comuni, come risultano da rendiconto dell'amministrazione della proprietà, dovranno essere pagate nei termini indicati nello stesso rendiconto.

La parte conduttrice partecipa alle assemblee dei condomini con diritto di voto, per deliberare sulle spese di sua competenza, e senza diritto di voto nelle assemblee su altri servizi comuni.

## 8. Sublocazione e comodato

E' concesso al conduttore di sublocare o concedere in comodato o consentire a terzi l'uso sotto qualsiasi forma contrattuale, in tutto o in parte, dell'immobile locato, purché ne dia espressa notizia al locatore a mezzo di lettera raccomandata con congruo preavviso.

*(Le parti possono decidere di escludere la facoltà di sublocare l'immobile. Tale divieto dovrà essere specificamente approvato ai sensi degli artt. 1341 e 1342 c.c.)*

**9. Spese di amministrazione**

Le spese di ordinaria amministrazione, incluse le spese condominiali, sono integralmente a carico della parte conduttrice, restando a carico della parte locatrice le spese di straordinaria amministrazione.

Qualora la parte conduttrice non provveda tempestivamente alle spese di sua competenza, la parte locatrice può sostituirvisi, ed il relativo costo dovrà essere rimborsato entro ..... giorni dall'avvenuta riparazione.

**10. Divieto di migliorie e addizioni senza il consenso del locatore**

La conduttrice si impegna a non apportare migliorie, né ad intraprendere alcun lavoro edilizio idoneo a modificare, seppur in parte, le condizioni originali dell'immobile locato.

Eventuali interventi da intraprendere per necessità o per convenienza devono essere comunicati al locatore con congruo preavviso e a mezzo lettera raccomandata. Tali interventi potranno essere effettuati soltanto con espresso consenso del locatore, il quale, sia in caso di concessione, sia di diniego, dovrà inviare a sua volta lettera raccomandata in risposta alla parte conduttrice entro trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

**11. Autorizzazioni**

Il locatore autorizza il conduttore ad installare insegne, cartelli, targhe all'interno dei locali, nel rispetto del Regolamento condominiale e degli obblighi comunali.

Il conduttore potrà, previa autorizzazione amministrativa e consenso scritto del locatore, modificare la disposizione interna dei locali oggetto del presente rapporto locatizio; si impegna, altresì, ad effettuare i lavori nel rispetto della statica, sicurezza e decoro architettonico dell'edificio, previe, comunque, le prescritte autorizzazioni amministrative.

**12. Diritto di accesso ai locali**

La parte conduttrice si impegna, tramite preventiva richiesta, a consentire alla parte locatrice, o ai suoi incaricati, l'accesso nell'immobile oggetto del presente contratto, per controllare lo stato di manutenzione dello stesso. Tale verifica può essere fatta in orari convenuti e non può intralciare la regolare attività della parte conduttrice. La parte conduttrice si impegna, altresì, a concedere l'accesso ai locali da parte di potenziali conduttori ed acquirenti.

**13. Modifica delle clausole contrattuali**

Ogni modifica eventualmente apportata al presente contratto dovrà, a pena di nullità, essere redatta in forma scritta.

L'adozione di comportamenti contrari al presente contratto non contestati dall'altra parte saranno qualificati come semplici atti di tolleranza e come tali non idonei a modificare per consuetudine o desuetudine le clausole contrattuali redatte per iscritto.

**14. Spese di registrazione del contratto**

Le spese relative al perfezionamento del presente contratto (imposta di bollo, oneri di registrazione, spese relative ad eventuali rinnovi) sono suddivise tra le parti nella misura del 50%.

Letto, approvato e sottoscritto

....., .....

Parte locatrice

Parte conduttrice

A mente degli articoli 1341 e 1342 del codice civile, le parti specificamente approvano i patti di cui agli articoli 3 (*Stato dei luoghi*), 4 (*Durata della locazione*), 5 (*Recesso del conduttore*), 6 (*Canone di locazione*), 7 (*Deposito cauzionale*), 8 (*Sublocazione e comodato; N.B da inserire ove le parti decidano di escludere la sublocazione*), 10 (*Divieto di migliorie e addizioni senza il consenso del locatore*) e 13 (*Modifica delle clausole contrattuali*) del presente contratto.

Parte locatrice

Parte conduttrice

[Clicca qui per scaricare in formato word](#)

## PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

“Il Collaboratore di Studio” è una rivista on line a cadenza mensile

È prevista la vendita esclusivamente in abbonamento

Eventuali numeri non pervenuti devono essere reclamati via mail al servizio clienti non appena ricevuto il numero successivo

## PREZZO DELL'ABBONAMENTO

Prezzo dell'abbonamento annuale per l'anno 2023: Euro 110 + IVA

## DIRETTORE RESPONSABILE

Andrea Meneghello

## COMITATO SCIENTIFICO

Federico Dal Bosco – Dottore Commercialista

Mario Di Bernardo – Dottore Commercialista

Francesca Iula – Dottore Commercialista

Luca Malaman – Dottore, Ragioniere Commercialista

Andrea Meneghello – Ragioniere Commercialista

Emanuele Pisati – Dottore, Ragioniere Commercialista

Pierfranco Santini – Dottore Commercialista

Luca Signorini – Ragioniere Commercialista

## HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Laura Gaburro, Massimo Gamberoni, Luca Malaman, Marzia Meneghello, Alberto Tonelli

Chiuso in redazione il 17 novembre 2023

## SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:

tel. 02 84892710

e-mail [riviste@professionecommercialista.com](mailto:riviste@professionecommercialista.com)

## PROGETTO GRAFICA E IMPAGINAZIONE

A Comunicazione Srl – [www.acomunicazione.com](http://www.acomunicazione.com)

*La rivista è registrata presso il Tribunale di Verona - n. 2.086 R.S.*

*Tutti i contenuti della rivista sono soggetti a copyright.*

*Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzati espressamente da Namirial S.p.A. sono vietati. Ogni violazione sarà perseguita a norma di legge. Si declina ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista. Pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, Namirial S.p.A. non risponde di danni derivanti dall'uso dei dati e delle informazioni ivi contenute.*

© 2023 Namirial S.p.A. - Via Caduti sul Lavoro n. 4, 60019 Senigallia (An) - Italia – Local Business Unit di Assago (MI) Centro Direzionale Milanofiori - Strada 1 – Palazzo F6 20057 Assago (MI)