

FISCO NEWS LUGLIO 2015 Roma il 14/08/2015

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

L'IVA all'importazione assoluta con il reverse charge

L'art. 70, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che l'IVA all'importazione è **accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione** secondo le disposizioni doganali relative ai diritti di confine contenute nel D.P.R. n. 43/1973.

Ai fini della riscossione dell'imposta in dogana, il proprietario dei beni, ovvero chiunque sia in grado di rappresentarlo, direttamente o indirettamente, deve presentare la **dichiarazione doganale**, resa sul modello DAU (Documento Amministrativo Unico), di cui all'art. 205 del Reg. CEE n. 2454/1993.

In base all'art. 201 del Reg. CEE n. 2913/1992, è con l'**accettazione della dichiarazione di importazione** che sorge l'obbligazione doganale e, quindi, l'obbligo di assolvere l'imposta sul **valore dei beni importati**; quest'ultimo, secondo l'art. 69, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, è determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'IVA, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione riportato sul documento di trasporto.

A seguito del pagamento dei diritti doganali, IVA compresa, viene rilasciata la **bolletta doganale di importazione**, che ha natura equivalente alla fattura di vendita di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972. Di conseguenza, la bolletta doganale deve essere **numerata in**

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

ordine progressivo e annotata nel registro degli acquisti ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione (art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972).

Esistono alcune ipotesi (tassative) in cui l'IVA dovuta in sede di importazione, anziché essere riscossa in dogana, è applicata con le **stesse modalità previste per le corrispondenti cessioni interne**.

I casi in cui l'imposta è **accertata e liquidata nella dichiarazione doganale**, ma la riscossione è **posticipata**, sono disciplinati dall'art. 70, commi 5 e 6, del D.P.R. n. 633/1972. Si tratta delle **importazioni di "oro industriale" e delle importazioni di rottami e altri materiali di recupero**, per le quali il tributo è assolto in base alle disposizioni del Titolo II del D.P.R. n. 633/1972, rubricato "Obblighi dei contribuenti".

Le operazioni in esame, ove interne, sono soggette a "**reverse charge**", con la conseguente traslazione dell'obbligo d'imposta dal cedente al cessionario. In caso di importazione, invece, non si verifica alcuna inversione del soggetto considerato come debitore IVA, che resta infatti l'importatore; tuttavia, il sistema di applicazione dell'imposta è quello previsto per le corrispondenti cessioni interne, per cui la bolletta doganale deve essere annotata nei registri IVA nel rispetto dei termini univocamente dettati dagli artt. 17, comma 5, e 74, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, rispettivamente per le cessioni di "oro industriale" e per le cessioni di rottami e altri materiali di scarto.

In pratica, la bolletta doganale, che **non deve essere integrata** con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta siccome tali dati sono già contenuti nella medesima, va annotata:

- **sia nel registro delle fatture emesse**, entro il mese di rilascio o anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal rilascio e con riferimento al relativo mese;

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- **sia, ai fini della detrazione, nel registro degli acquisti**, anteriormente alla liquidazione periodica ovvero alla dichiarazione annuale nella quale è esercitata la detrazione della relativa imposta.

Il descritto sistema impositivo presuppone che l'importatore sia un **soggetto passivo IVA che agisca in quanto tale**, cioè che introduce i beni nel territorio dello Stato nell'esercizio dell'attività economica. Se, quindi, l'importazione è effettuata da un "privato" o da un soggetto IVA che non opera in tale veste, il tributo è riscosso in dogana.

Come anticipato, l'imposta è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile per le importazioni di "**oro industriale**", ossia di materiale d'oro, nonché di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi. Ai sensi dell'art. 3, comma 10, della L. n. 7/2000, lo stesso regime si applica all'**argento in lingotti o grani** di purezza pari o superiore a 900 millesimi.

Le importazioni di "**oro da investimento**", come definite dall'art. 10, comma 1, n. 11), del D.P.R. n. 633/1972, **non sono invece soggette ad imposta**. A tal fine, l'art. 68, comma 1, lett. c), dello stesso decreto dispone che *"l'esenzione si applica allorché i requisiti ivi indicati risultino da **conforme attestazione** resa, in sede di dichiarazione doganale, dal soggetto che effettua l'operazione"*.

Come chiarito dalla C.M. 15 febbraio 2000, n. 24/D, per beneficiare della detassazione, l'importatore deve rilasciare, **su propria carta intestata**, un'apposita attestazione relativa alla rispondenza, per forma, peso e purezza, ai requisiti di legge. Naturalmente, l'esenzione, in quanto oggettiva, si applica anche nell'ipotesi in cui l'importatore sia un "**privato**".

[Contabilità](#)

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

La rilevazione contabile della permuta di beni strumentali

L'articolo 1552 del cod. civ. definisce la permuta come “...il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento delle proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro”.

Si tratta quindi del passaggio di beni da un soggetto ad un altro, A cede un bene a B e di contro B cede un bene ad A.

La permuta può essere utilizzata anche da due imprese che possono “**scambiarsi**” beni, può accadere, in particolare in momenti di crisi come quello che viviamo, che due società adottino la permuta come alternativa all'acquisto per non dover ricorrere a finanziamenti esterni.

Contabilmente ai fini della gestione della permuta occorre fare riferimento all'Oic n. 16 il quale prevede che la permuta sia trattata come compravendita con la conseguenza che si deve rilevare un corrispettivo pari al valore di mercato del bene ricevuto (valore che costituirà anche base di calcolo per l'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinabile in capo ai due permutanti).

Ipotizziamo che:

- la società A ceda a B un macchinario X avente costo storico pari a 200.000 ammortizzato per 80.000, valore residuo da ammortizzare 120.000,
- la società B, cede ad A un altro macchinario Y il cui valore di mercato è pari a 130.000.

Le **scritture contabili** di A saranno le seguenti:

Fondo ammortamento Macchinario a Macchinario X 80.000,00

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Diversi	a	Fornitore B	158.600,00
Macchinario Y			130.000,00
Iva a credito			28.600,00

Inoltre A realizzerà una plusvalenza pari a 10.000 che rileveremo come segue:

Fornitore B	a	Diversi	158.600,00
	a	Macchinario X	120.000,00
	a	Plusvalenza	10.000,00
	a	Iva a debito	28.600,00 .

Allo stesso modo:

- la società B cede alla società A un macchinario Y il cui costo di acquisto è pari a 210.000,00, ammortizzato per euro 90.000,00 valore residuo 120.000,00,
- la società A cede a B il macchinario X di cui sopra valore di mercato pari ad euro 130.000.

Le scritture contabili di B saranno le seguenti:

Fondo ammortamento Macchinario	a	Macchinario Y	90.000,00
--------------------------------	---	---------------	-----------

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Diversi	a	Fornitore A	158.600,00
Macchinario	X		130.000,00
Iva a credito			28.600,00

Inoltre B realizzerà una **plusvalenza** pari a 10.000 che rileveremo come segue:

Fornitore A	a	Diversi	158.600,00
	a	Macchinario Y	120.000,00
	a	Plusvalenza	10.000,00
	a	Iva a debito	28.600,00

Occorre ricordare che nel caso in cui unitamente allo scambio di beni sia previsto anche un **conguaglio in denaro** si dovrà tenerne conto ai fini della determinazione della plus o minusvalenza.

È anche possibile che all'atto della permuta non si realizzi alcuna plus o minusvalenza, è il caso della permuta in senso proprio affrontata, anch'essa, dal citato OIC. In tale fattispecie, dice il principio contabile n. 16, è necessario effettuare le rilevazioni sulla base dei valori contabili, il bene acquistato viene cioè iscritto al medesimo valore di quello ceduto.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Si tratta quindi di una operazione neutrale, almeno per i valori di carico dei beni, ma come gestire gli **ammortamenti**?

In merito l'OIC 16 non dice nulla.

Possono verificarsi due casi:

- la vita utile dei due beni permutati coincide, in tale caso il bene acquisito andrà ammortizzato lungo la medesima vita utile residua, di modo che la quota annuale di ammortamento resti la medesima.
- la vita utile dei due beni non coincide, la vita utile del bene acquisito va rideterminata.

In questa ultima fattispecie occorrerà effettuare una contabilizzazione a “**saldi aperti**” iscrivendo sia il fondo ammortamento che il costo storico del bene ricevuto, non il residuo, per un valore pari a quelli del bene ceduto.

Se torniamo all'esempio iniziale, con riferimento alle scritture dell'impresa A, avremo che la società A cede a B un macchinario X avente costo storico pari a 200.000 ammortizzato per 80.000, valore residuo da ammortizzare 120.000, mentre la società B cede alla società A un macchinario Y il cui costo di acquisto è pari a 210.000,00, ammortizzato per euro 90.000,00 valore residuo 120.000,00.

Le scritture contabili di A saranno:

Fondo ammortamento macchinario a Macchinario X 80.000,00

Credito vs B a Diversi 146.400,00

a Macchinario X 120.000,00

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

a Iva a debito 26.400,00

Diversi a Diversi 236.400,00

Macchinario 210.000,00

Iva a credito 26.400,00

a F.do amm.to macchinario 90.000,00

a Credito vsB 146.400,00

Accertamento

L'incasso col POS senza scontrino o ricevuta

La Cassazione, con sentenza 13494 del 1° luglio 2015, ha confermato il proprio orientamento (ormai consolidato) in merito al soggetto sul quale grava l'onere della prova in caso di sussistenza di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

La fattispecie analizzata riguarda un esercizio alberghiero della Toscana, al quale erano state mosse, con apposito PVC, alcune censure in merito a **ricavi non dichiarati** e **indebita deduzione di costi**.

Sul versante dei ricavi, durante la verifica era stata riscontrata la **discordanza** tra incassi tracciati tramite POS o carte di credito e corrispettivi dichiarati.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Forse non vi era bisogno di giungere sino alla Cassazione, se non fosse che la CTR di Firenze aveva accolto le ragioni del contribuente affermando che *“l'Ufficio non aveva assolto all'onere di provare i (presunti) maggiori ricavi fondati sulla discordanza tra ricavi dichiarati e quelli risultanti dalle operazioni attive derivanti dall'utilizzo di carte di credito, o bancomat, e documentate dagli scontrini emessi dall'apposito apparecchio”*.

Affermazioni come quelle riportate “gonfiano” (ingiustamente) l'orgoglio del contribuente che ritiene, così, di poter operare nella più completa libertà. Non siamo certo noi a voler sostenere i ragionamenti, spesso contorti, dell'Agenzia delle Entrate, ma ci pare che in situazioni come queste ci sia poco da argomentare: o il contribuente riesce a giustificare con prove inconfutabili la discordanza, oppure sembra da preferire una onorevole resa.

Tanto è vero che la sentenza afferma in modo lapidario: *“Premesso che, ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. d) DPR 600/733 l'esistenza di attività non dichiarate può desumersi anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti (Cass.20060/2014) e che l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione può, in particolare, derivare dalla incompletezza, inesattezza e non veridicità delle registrazioni contabili, desumibile anche da altri documenti relativi all'impresa, nel caso di specie la discordanza, non specificamente contestata, tra le somme riscosse dalla contribuente tramite carta di credito e p.o.s. ed i ricavi risultanti dalle scritture contabili dichiarati dalla società, integra senz'altro una presunzione legale di maggiori ricavi, corrispondenti alle rimesse attive della carta di credito e del bancomat, conformemente a quanto già affermato in materia di accrediti su conto correnti bancari (Cass. n. 17953/2013,), salvo l'onere, a carico del contribuente, di provare specificamente una diversa destinazione di detti accrediti (Cass. 14045/2014, in tema di conto correnti bancari). Tale onere nel caso di specie non risulta assolto”*.

Quindi, possiamo archiviare un principio basilare secondo il quale lo scontrino o la ricevuta devono essere **coerenti** con gli incassi del POS.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

L'analisi, tuttavia, non si limita alla ricostruzione dei ricavi, ma si espande anche ad un'altra questione che appare di maggiore complessità concettuale, vale a dire quella della deducibilità delle **spese di manutenzione su beni di terzi**.

Come noto, tali spese possono essere dedotte senza il limite quantitativo del plafond del 5%; pur tuttavia, ci ricorda la sentenza in esame, debbono pur sempre essere **inerenti**.

Nel caso di specie si discuteva della inerenza di spese di manutenzione straordinaria effettuata su immobili presumibilmente adibiti all'attività alberghiera; tale circostanza non appare infrequente nel settore, specialmente per il disallineamento di interesse che può sussistere tra il proprietario del fabbricato ed il conduttore.

Ci si dimentica spesso, infatti, che secondo il codice civile le spese straordinarie sono a carico del proprietario, mentre quelle di manutenzione ordinaria gravano sul conduttore.

Il parere dei Giudici è chiaro e netto: *“avuto riguardo, in particolare, ai beni immobili di proprietà di terzi, cui si riferiscono buona parte delle spese contestate, ... , questa Corte ha già affermato che i relativi costi di manutenzione straordinaria non sono deducibili, in quanto **privi del requisito dell'inerenza** all'attività d'impresa ... se effettuati su beni detenuti in locazione, non essendo ravvisabile la correlazione tra la spesa od il costo sostenuti e l'esercizio effettivo dell'attività economica dell'imprenditore, richiesta dalla norma, in quanto il beneficiario ultimo dei miglioramenti apportati all'immobile condotto in locazione ... rimane esclusivamente il locatore (Cass. 6936/2011 ed, in materia di Iva, Cass. 2939/2006)”*.

Non ci si spinge a valutare il contenuto del contratto di locazione in essere, al fine di verificare, ad esempio, se il medesimo contenesse delle pattuizioni in deroga rispetto alla regola codicistica.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Anche se così fosse, tuttavia, la vicenda non sarebbe comunque limpida e semplice, in quanto l'accrescimento di valore si potrebbe comunque riscontrare in capo al proprietario e, probabilmente, i guai fiscali potrebbero riversarsi su quest'ultimo soggetto.

Infatti, l'Amministrazione potrebbe ritenere che il proprietario di fatto incassi un canone di locazione maggiore di quello esplicitato nel contratto; la maggiore misura potrebbe essere proprio fatta coincidere con il maggior valore acquisito dall'immobile.

In conclusione, dunque, potremmo dire che la pronuncia in analisi rappresenta un ottimo esercizio per rinfrescare alla nostra memoria alcune fattispecie che dobbiamo trasferire con forza alla nostra clientela: se si sa che possono insorgere delle difficoltà, si può magari pensare di agire in modo differente.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it