

FISCO NEWS OTTOBRE 2016 Roma il 10/11/2016

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

Trattamento Iva delle cessioni di autovetture

Nel momento in cui una società, un imprenditore o un professionista si appresta a **cedere un veicolo**, è necessario individuare la corretta disciplina da applicare ai fini Iva.

Una premessa va fatta ricordando che l'**articolo 19-bis 1, comma 1, lett. c), DPR 633/1972**, stabilisce, come regola generale, che l'imposta relativa **all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore** è ammessa in detrazione nella misura del **40% se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione**. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa e per gli agenti e rappresentanti di commercio.

È importante evidenziare che per **veicoli stradali a motore** si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.

Alla luce della detrazione ridotta che può applicarsi all'atto dell'acquisto, la successiva rivendita del mezzo va gestita in maniera "simmetrica", ovvero **riducendo la base imponibile Iva in relazione all'imposta effettivamente detratta all'atto dell'acquisto**.

Di conseguenza al fine di stabilire il corretto trattamento Iva della cessione di un veicolo aziendale, va innanzitutto verificata la **detrazione** Iva operata al momento dell'acquisto.

Le fattispecie che si possono presentare sono pertanto le seguenti.

- **Iva integralmente detratta all'atto dell'acquisto**

In questo caso, che si può presentare con riferimento ai veicoli utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'attività o nel caso di agenti e rappresentanti di commercio, l'intero corrispettivo pattuito per la relativa cessione del veicolo va **assoggettato ad Iva con aliquota ordinaria**.

- **Iva integralmente non detratta all'atto dell'acquisto**

È il caso ad esempio di acquisto operato da medici o agenti di assicurazione (indetraibilità soggettiva) che presentano un **pro-rata** di indetraibilità pari al 100%.

Ai fini Iva l'operazione di cessione del veicolo va qualificata come **operazione esente ai sensi dell'articolo 10, comma 27-quinquies, DPR 633/1972**, e questa indicazione va riportata nella fattura.

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

- Iva parzialmente detratta all'atto dell'acquisto

In base all'articolo 13, comma 5, del DPR 633/1972 "Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata **moltiplicando** per la **percentuale detraibile** ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti".

In considerazione del fatto che dal 2001 ad oggi si sono succedute diverse percentuali di indetraibilità dell'Iva sugli acquisti di autoveature, andrà **verificata** quale percentuale di indetraibilità sia stata applicata al momento della registrazione della fattura di acquisto (o eventualmente come tale detraibilità sia stata rettificata in seguito alla presentazione dell'istanza di rimborso presentata, ai sensi del D.L. 258/2006).

L'importo della cessione seguirà il seguente trattamento:

- sarà da assoggettare ad Iva nella misura ordinaria la base imponibile determinata moltiplicando il corrispettivo per la percentuale di detrazione operata, scorporando poi l'Iva;
- la **quota residua**, sarà "Fuori campo Iva ex articolo 13, comma 5, DPR 633/1972".

Per fare un esempio di determinazione della base imponibile della cessione, ipotizziamo il caso in cui un autoveicolo per il quale all'atto dell'acquisto era stata detratta l'Iva nella misura del 40%, viene venduto al prezzo di vendita di **12.000** euro.

| | |
|--|----------------------------|
| La base imponibile Iva verrà così determinata: | prezzo di vendita x 40% |
| | 1+ 22%*40% |

e l'indicazione in fattura dovrà essere la seguente:

| | |
|---|--------------------|
| Imponibile | € 4.411,76 |
| Iva 22 % | € 970,59 |
| Fuori campo Iva art. 13, co. 5, Dpr 633/1972 | € 6.617,65 |
| Totale | € 12.000,00 |

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

Nel caso di acquisto effettuato presso un **privato** o da **sogetti che hanno applicato il regime del margine** ex articolo 36 D.L. 41/1995, al momento della rivendita dovrà essere applicato il **regime del margine**: sulla fattura **non dovrà essere esposta l'Iva**, ma dovrà essere indicato che si tratta di *“Operazione soggetta al regime del margine di cui all'articolo 36 del D.L. n. 41/95 e successive modificazioni”*.

La nullità della notifica del ricorso in Cassazione

Con la recente sentenza n. 14916 depositata in data 20.07.2016, la Corte di Cassazione, Sezioni Unite, è tornata a occuparsi **del tema relativo al luogo di notifica del ricorso per Cassazione avverso le sentenze** delle Commissioni Tributarie Regionali.

In particolare, nel caso in esame la Società contribuente aveva impugnato cinque avvisi di accertamento emessi nei confronti della medesima, ai fini Iva per le annualità 1999-2003.

Il ricorso proposto dalla contribuente **sortiva effetto favorevole in primo grado**, all'esito del quale l'Agenzia proponeva impugnazione avanti la Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Nel giudizio di appello, la CTR **rigettava l'impugnazione proposta dall'Ufficio confermando l'illegittimità degli avvisi di accertamento notificati**, ritenendo inadeguate le prove fornite dall'appellante a fondamento delle proprie eccezioni.

L'ente impositore decideva di procedere ulteriormente in Cassazione e la contribuente resisteva con controricorso eccependo in via pregiudiziale **l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'articolo 330 c.p.c., essendo stato notificato l'atto presso il difensore domiciliatario per il giudizio di primo grado, anziché presso il difensore costituito in giudizio di appello.**

La Corte a Sezioni Unite, pertanto, è stata chiamata a valutare, nel caso di notifica di ricorso per Cassazione avverso la sentenza della CTR, se sia applicabile **la normativa speciale prevista per il processo tributario, ex articolo 17 D.Lgs. n. 546/1992** oppure quella prevista per il processo ordinario, *ex* articolo 330 c.p.c. e, in quest'ultimo **caso di precisare se la notifica effettuata presso il domicilio eletto nel giudizio di primo grado sia affetta da nullità o inesistenza.**

Sotto il primo profilo, la Suprema Corte, riprendendo i principi enunciati nelle precedenti pronunce (Cass. n. 8053/2014), ha statuito che: *“in tema di ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali, si applica, con riguardo al luogo della notificazione, la disciplina dettata dall'articolo 330 c.p.c.; tuttavia, in ragione del principio di **ultrattività dell'indicazione della residenza o della sede e dell'elezione di domicilio effettuate in primo grado**, stabilito dall'articolo 17, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 è valida la notificazione eseguita presso uno di tali luoghi, ai sensi del citato articolo 330 c.p.c., comma 1, seconda ipotesi, nel caso in cui la parte non si sia costituita nel giudizio di appello, oppure, costituitasi, non abbia espresso al riguardo alcuna indicazione”*.

Nel caso in esame, la notificazione dell'atto non può ritenersi valida dal **momento che il ricorso è stato notificato presso il domicilio eletto nel giudizio di primo grado.**

Precisato ciò, la Suprema Corte ha proseguito elencando le differenze tra una notifica inesistente e una notifica nulla.

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

Nello specifico le Sezioni Unite hanno stabilito che **l'inesistenza della notifica è configurabile sia nel caso di mancanza materiale dell'atto sia nel caso in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile l'atto stesso**: a) l'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato dalla legge di svolgere tale attività; b) la fase di consegna, intesa come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione, restando esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da considerare la notifica meramente tentata ma non compiuta.

In tutte le altre ipotesi non si può parlare di inesistenza ma di **nullità, che è sempre sanabile attraverso il raggiungimento del suo scopo, ossia quello di portare l'atto a conoscenza del destinatario.**

Nel caso di specie, **essendo la notifica del ricorso per Cassazione stata eseguita presso il domicilio eletto nel primo grado di giudizio**, anziché presso il nuovo domicilio, **la notifica era affetta da nullità per violazione dell'articolo 330 c.p.c.**, sanata dalla successiva costituzione in giudizio dal destinatario.

Sul punto, infatti, la Suprema Corte con la sentenza in commento ha statuito che: *“i vizi relativi alla individuazione di detto luogo, anche qualora esso si rilevi privo di alcun collegamento col destinatario, ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia ex tunc, o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità), o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte oppure su ordine del giudice ai sensi dell'articolo 291 c.p.c.”.*

Pertanto, sulla base di quanto affermato nella pronuncia in esame, la Suprema Corte a Sezioni Unite ha dichiarato ammissibile il ricorso principale e ha rimesso gli atti alla Quinta sezione Civile per l'ulteriore esame.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

ottobre 2016

È soggetto alla prelazione agraria il conferimento del fondo?

Il cd. **collegato agricoltura**, che ha visto la luce dopo quasi 1000 giorni, tra le varie misure che ha introdotto, prevede anche l'**estensione** del diritto alla **prelazione agraria**, fino a prima prerogativa del solo coltivatore diretto, **anche** agli **Iap**, a condizione, tuttavia, che sul fondo oggetto di vendita non vi siano insediati mezzadri, coloni, affittuari, compartecipanti, enfiteuti coltivatori diretti.

Quando si procede alla **cessione** di un **fondo agricolo**, oltre che alle **regole comuni** previste per le “ordinarie” compravendite immobiliari (a titolo di esempio: verifica sulla proprietà e assenza di ipoteche, pignoramenti e altri vincoli), è **necessario** ricordarsi come il Legislatore, con la **L. 590/1965** e la successiva **L. 817/1971**, tuteli l'imprenditore agricolo, assegnandogli, come anticipato, il **diritto** alla **prelazione** sul **terreno** oggetto di transazione.

Le norme soprarichiamate disciplinano la prelazione in modo differente in quanto, nel **primo caso** l'**articolo 8**, comma 1, L. 590/1965, introduce la **prelazione** agraria in caso di **trasferimento** a titolo oneroso o di concessione di enfiteusi di **fondi** sui quali è **in essere** un **contratto** di **locazione** stipulato con un **coltivatore diretto**, al rispetto di determinati requisiti, mentre, l'**articolo 7**, L.

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

817/1971, concede il diritto in capo ai **confinanti** del fondo, a **condizione** tuttavia che sullo stesso **non sussista** un contratto **locativo** con un coltivatore diretto.

Ma, a prescindere dalla fattispecie, quello che in questa sede si vuole indagare è se, in ipotesi di **conferimento** di un **terreno** in una società, sia **azionabile** tale diritto concesso dal Legislatore.

Infatti, soprattutto nel contesto agricolo, **non è infrequente** che un **socio** opti di **conferire** un proprio **terreno**, dal momento che lo stesso **articolo 2247, cod. civ.** lo **prevede** tra le varie **alternative** concesse al pari dei beni mobili, immateriali, dei crediti, nonché delle prestazioni di servizio.

La **soluzione** deve essere **ricercata** nella **ratio** che sottende il **passaggio** di proprietà del fondo dal futuro socio all'ente in quanto essa è ben **differente rispetto** alle **ragioni** e soprattutto agli **effetti** che derivano dalla **cessione** a titolo oneroso del terreno.

In questa seconda fattispecie, infatti, è di tutta evidenza come, a fronte del **passaggio di titolarità** del fondo il **cedente** ottenga, quale **contropartita**, un **bene fungibile** consistente in **denaro**.

Ecco che allora, in una simile circostanza è **evidente** come il **titolare** del **diritto** di prelazione, sia esso l'affittuario o il confinante, si possa **sostituire** nel **garantire**, a parità di condizioni, il **medesimo bene fungibile** al cedente.

Al contrario, nel **contratto** che viene "stipulato" con la **società**, lo **scopo** sotteso consiste nell'acquisire, *in primis*, la **qualifica** di **socio** da cui ne **deriva** anche la **titolarità** di **diritti, doveri e responsabilità**, che non possono essere fungibili e soprattutto non sono ripetibili in capo ad altri soggetti.

In ragione di quanto detto, si ritiene che la prelazione **non possa essere azionata** allorquando il proprietario del fondo **conferisce** il proprio terreno in una società.

Il conferimento, tuttavia, potrebbe comportare la **decadenza** dall'agevolazione concessa al coltivatore diretto e/o Iap (imprenditore agricolo principale), consistente nella cd. **piccola proprietà contadina**.

Tale regime di favore, che si sostanzia nell'applicazione dell'imposta ipotecaria e di registro in misura fissa e di quella catastale in misura pari all'1%, in ragione dell'ordinaria imposta di registro e delle ipocatastali in misura fissa, soggiace comunque a una regola **antielusiva** per la quale il terreno acquistato fruendo del suddetto regime, deve essere **mantenuto** in capo all'acquirente e dallo stesso condotto per un quinquennio.

Nella realtà pratica, tralasciando le fattispecie di mantenimento previste *ex lege*, l'Agenzia delle entrate, in passato si è occupata del tema, in alcuni casi riconoscendo il mantenimento dell'agevolazione, mentre in altri sancendone la decadenza.

In particolare, con la **risoluzione n. 455/E/2008** l'Agenzia interpellata ha **negato la decadenza** nell'ipotesi in cui il terreno "agevolato" sia oggetto di conferimento in una Sas agricola ove il conferente sia **socio accomandatario** insieme al coniuge e al figlio, in quanto nell'operazione è ravvisabile "*una riorganizzazione finalizzata a promuovere lo sviluppo e la modernizzazione dell'attività agricola, coerentemente con la ratio che ha ispirato gli interventi legislativi volti a riconoscere la qualifica di imprenditore agricolo anche alle società*". Resta inteso che il conferente dovrà rimanere accomandatario della Sas e coltivi direttamente il fondo.

Al contrario, con la successiva **risoluzione n. 227/E/2009** è stata affermata la **decadenza** dall'agevolazione nell'ipotesi in cui il conferimento avvenga in favore di una **Srl agricola** ai sensi del D.Lgs. 99/2004, giustificando l'Agenzia tale impostazione in ragione

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

della natura giuridica dell'ente e della **non coincidenza**, all'interno della compagine sociale, dei **soggetti** di cui all'articolo 11, comma 3 D.Lgs. 228/2001, norma che esclude la decadenza nell'ipotesi in cui il coltivatore diretto o lo Iap ceda o conceda il godimento del terreno a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado o affini entro il secondo che esercitano anch'essi l'attività di imprenditore agricolo ai sensi dell'articolo 2135 cod. civ..

Per approfondire questioni

ottobre 2016

La contabilizzazione degli incentivi all'esodo

di Viviana Grippo Scarica in PDF

I costi di **riduzione** del **personale** quali gli incentivi per favorire l'**esodo** o la messa in mobilità del personale dipendente e dei lavoratori assimilabili, per rimuovere inefficienze produttive, commerciali o amministrative e simili, **non sono capitalizzabili** nell'attivo patrimoniale in quanto, oltre a sostanzarsi in una eliminazione di fattori produttivi, vengono sostenuti in contesti della vita della società nei quali l'**aleatorietà** della loro recuperabilità è talmente elevata da non soddisfare i requisiti per la capitalizzazione.

Questo è quanto emerge dalla lettura dell'**OIC 24** nella attuale formulazione ancora in **bozza** per la consultazione.

La precisazione chiarisce il nodoso interrogativo che più volte ha interessato gli amministratori delle società circa l'esistenza o meno dei **requisiti** necessari alla **capitalizzazione**. Si rammenta, difatti, che gli oneri pluriennali possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:

- è dimostrata la loro **utilità futura**;
- esiste una **correlazione** oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
- è stimabile con ragionevole certezza la loro **recuperabilità**. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della **prudenza**.

In ogni caso l'**utilità pluriennale** è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento della rilevazione iniziale dei costi devono risultare da un piano economico della società.

In assenza dell'intervento dell'OIC, facendo riferimento alla natura dell'incentivo all'esodo, era plausibile pensare che esso fosse il risultato di un periodo di lavoro che si snoda lungo la **vita aziendale**, con la conseguenza che lecitamente l'azienda poteva immaginare di **gravarne** il relativo costo sullo stesso arco di tempo cui le mensilità corrisposte al personale uscente potevano riferirsi, e non nel solo esercizio in cui il piano fosse approvato. L'OIC stronca ogni considerazione in merito e chiarisce la competenza e la contabilizzazione di tali spese.

Da quanto detto deriva che i costi per la **ristrutturazione aziendale** sono di **competenza** del periodo in cui:

- gli amministratori formalmente **decidono** di attuare il piano e
- tali costi siano **attendibilmente stimabili**.

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



Professionisti d'Impresa
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

Ciò detto occorre capire come rilevarli **contabilmente** considerato che essi dovranno confluire in conto economico. Più precisamente gli oneri di ristrutturazione aziendale dovranno essere considerati quali oneri la cui contropartita sarà rappresentata da un **fondo ristrutturazione** da iscrivere in B.3 di stato patrimoniale.

Il **fondo** accantonato comprenderà l'intera spesa di ristrutturazione, mano a mano però che le spese verranno sostenute tale fondo verrà stornato ottenendo in tal modo un effetto "**neutrale**" sul bilancio.

Chiaramente potrebbero verificarsi, tra l'accantonato ed il sostenuto, delle differenze positive o negative; tali differenze, se positive, costituiranno **sopravvenienze attive** dovute alla esuberanza del fondo, se negative, rappresenteranno sopravvenienze **passive**.

Al contrario l'ammontare delle retribuzioni corrisposte al personale **in vigenza di rapporto di lavoro** destinato però alla risoluzione andranno comunque rilevate negli ordinari conti accesi alle spese per le retribuzioni del personale.

Per approfondire questioni attinenti

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