

Edizione di mercoledì 5 novembre 2014

IVA

[Il tetto massimo della compensazione annua](#)

di Giovanni Valcarenghi

ACCERTAMENTO

[Prelevamenti bancari: ulteriori spunti per le imprese](#)

di Enrico Ferra

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Le differenze “inventariali” nell'affitto di azienda, evitiamo equivoci](#)

di Claudio Ceradini

BILANCIO

[Il metodo del patrimonio netto nel nuovo OIC 17](#)

di Luca Mambrin

IVA

[Omaggi intra-UE di beni con IVA variabile](#)

di Marco Peirolo

BACHECA

[Le nuove pubblicazioni di Euroconference](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

IVA

Il tetto massimo della compensazione annua

di **Giovanni Valcarenghi**

E' stata diffusa in questi giorni una sentenza della **CTR di Milano** (n. 3047, sezione 30, del 10 giugno 2014) che torna sulla vicenda del **tetto massimo delle compensazioni**, su modello F24, che il contribuente può porre in essere nel corso di un anno solare.

Come noto, l'articolo 34 della L. 388/2000 (come integrato, sia pure non esplicitamente, dal D.L. 35/2013) stabilisce ora che tale **soglia massima** di compensazioni sia **fissata, a decorrere dal 2014, in 700.000 euro**, tetto che sostituisce il precedente di 516.456,90 euro.

La questione che ha generato il contenzioso (prima dell'innalzamento del tetto) è la seguente: una **società** ha **effettuato compensazioni** del credito IVA per un **importo pari a 717.987,89** e si è vista recapitare un atto di **recupero** per avere oltrepassato la soglia massima ammissibile. Sulla scorta del contenuto della **risoluzione n. 452/E del 27/11/2008**, l'amministrazione ha preteso la restituzione di 201.531,00 euro, con maggiorazione di sanzioni nella misura del 30%.

A seguito della impugnazione, la **CTR di Milano accoglieva il ricorso del contribuente**, compensando le spese, affermando che il **limite della compensazione orizzontale del credito IVA ... è contrario alle norme comunitarie**, come statuito dalla Corte di Giustizia UE (causa C – 274/10 del 28/07/2011).

L'Agenzia ha **impugnato** la sentenza, suscitando in tal modo la pronuncia qui in commento, **sostenendo** la correttezza del proprio operato e **la non applicabilità** delle indicazioni **della giurisprudenza comunitaria**, poiché **l'oggetto non attiene al tema della detrazione** dell'imposta (cui si riferisce la sentenza della Corte di Giustizia), **bensì a quello delle modalità di esercizio della compensazione**, facoltà di estinzione del debito volontariamente concessa dall'Erario.

Insiste il contribuente per la conferma della pronuncia di primo grado, sostenendo la correttezza del proprio operato per il già citato orientamento comunitario, per il fatto che la norma che limita le compensazioni sarebbe non costituzionale e per l'assenza di una norma che preveda la misura della sanzione per la irregolarità contestata.

Peraltro, si ribadisce che

la eventuale irregolarità delle compensazioni dovrebbe, al più, essere riferita alla quota parte di “versamenti” relativi a tributi diversi dall’IVA (compensazioni orizzontali) e non anche alla quota relativa alle compensazioni verticali, in cui il credito IVA è stato utilizzato per estinguere un debito del medesimo tributo.

Il

parere dei Giudici Meneghini è

netto nel respingere l’appello dell’Agenzia, fondando le proprie basi sui seguenti punti:

1. la sentenza appellata è dotata di adeguata motivazione, poiché la Corte di Giustizia ha statuito e ribadito con tre separate sentenze (la 25/10/2011, causa C-78/00; la 10/07/2008, causa C-25/07 e la 28/07/2011, causa C-274/10) che “**viola la VI direttiva Cee una norma di uno Stato membro** (nel caso di specie: l’art. 34 della L. 388/2000) **che non permetta all’impresa un’immediata fruizione, anche tramite compensazione, del totale del suo credito IVA, stabilendo al riguardo un massimale**”;
2. si osserva che recente e non confutata giurisprudenza di merito (cfr. Commissione Tributaria Regionale dell’Abruzzo, sentenza n. 45/2012) nel riferirsi a quanto statuito dalla Corte di Giustizia Europea, ha ritenuto, di conseguenza, **sussistente la violazione di norme comunitarie ed irrilevante il differente parere delle risoluzioni dell’Agenzia delle entrate** (risoluzione n. 452/E/2008);
3. le **compensazioni** effettuate dal contribuente “**IVA su IVA**” non possono erodere il limite massimo annuale alla compensazione poiché, come affermato dalla giurisprudenza europea, non sono ammissibili limiti nel recupero dell’imposta;
4. sottraendo, al totale compensazioni, quelle “verticali” il contribuente risulta non avere effettuato alcuna compensazione oltre soglia e, per conseguenza, non si configura alcuna violazione dell’articolo 34 della L. 388/2000.

La vicenda, dunque, si chiude bene per il contribuente che, all’atto pratico, si è visto confermare la correttezza del proprio **operato** che, molto meglio, **poteva essere realizzato anche mediante “sottrazione”, dal totale credito compensabile, della quota parte necessaria per abbattere (a livello interno) i successivi debiti** di imposta sul valore aggiunto, mediante l’istituto del riporto.

Proprio tale circostanza, vale a dire la **possibilità di raggiungere il medesimo risultato senza effettuare alcuna violazione**, avrebbe dovuto far meditare l'Agenzia sulla inutilità di una tale contestazione che, ad onor del vero, non si fonda nemmeno sulla richiamata risoluzione n. 452/E/2008, che attiene a casi di compensazioni orizzontali.

La norma che introduce il limite massimo di somme compensabili, peraltro, **meriterebbe una interpretazione organica da parte delle Entrate** che, ad esempio, non hanno mai ufficialmente chiarito come si debba computare il raggiungimento del tetto massimo, vale a dire considerando le compensazioni di un credito relativo ad un determinato periodo di imposta (genesi), oppure, come sembrerebbe più corretto, alle compensazioni materialmente effettuate in un anno solare (utilizzo).

ACCERTAMENTO

Prelevamenti bancari: ulteriori spunti per le imprese

di Enrico Ferra

La recente sentenza della

Corte Costituzionale n. 228/2014, depositata il 6 ottobre 2014, è stata ampiamente illustrata da buona parte della dottrina, che ha molto ben scomposto ed analizzato i profili di illegittimità costituzionale emersi in relazione alle presunzioni legali relative sui prelevamenti bancari da parte dei professionisti (si veda sul punto, tra gli altri, “

[Incostituzionale la previsione prelevamento = compenso](#) di Giovanni Valcarenghi del 14 ottobre 2014).

In buona sostanza, la Corte Costituzionale, dichiarando l'illegittimità dell'art. 32, co.1, n. 2), secondo periodo, del D.P.R. 600/1973,

limitatamente alle parole “o compensi”, ha definitivamente escluso, con specifico riferimento ai **lavoratori autonomi**, l'automatismo insito nella doppia presunzione “prelevamenti non giustificati = costi in nero” e quindi “costi in nero = compensi in nero”. Pertanto, l'assenza di un'analitica giustificazione e dell'indicazione dei beneficiari dei prelevamenti non comporta più, per tali contribuenti, l'assunzione di acquisto non contabilizzato o non fatturato di fattori produttivi incorporati in beni o servizi venduti “*a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati*”.

Le ragioni di tale interpretazione offerta dalla Corte sono da ricercare nella

preminenza del lavoro proprio e nella

marginalità dell'apparato organizzativo dei lavoratori autonomi rispetto ai soggetti esercenti attività di impresa. In particolare, l'apparato organizzativo assumerebbe differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi, fino a “scolorirsi” del tutto in presenza di attività di natura intellettuale, come nel caso delle professioni liberali.

La sentenza in commento opera, quindi, un'importante cesura in materia di indagini finanziarie, superando al contempo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, cristallizzato nella

Circolare n. 32/E/06, ove l'Agenzia delle Entrate, sempre in relazione ai lavoratori autonomi, aveva precisato che la disposizione sui prelevamenti “

intende valorizzare l'analisi [...] della maggiore capacità di spesa, comunque manifestata e non giustificata dal lavoratore autonomo, e correlare tale maggiore capacità con le ulteriori operazioni attive anch'esse effettuate presuntivamente in nero [...]” e che, anzi,

il mantenimento dell'esclusione dei professionisti e dei loro “compensi” dall'ambito applicativo della presunzione “

avrebbe dato, esso, adito a forti sospetti di incostituzionalità, in quanto irragionevole discriminante

tra le due categorie di contribuenti”.

Se, da un lato, diviene finalmente incontestabile che il professionista si trovi a sostenere dei costi per l'esercizio della sua attività non perfettamente correlati ai compensi (sicuramente non in rapporto di uno a uno, come impone la norma), d'altro canto, il rispetto dei parametri costituzionali, a pochi giorni dalla pronuncia, non appare comunque garantito se si sposta l'attenzione sul mondo delle **imprese**.

Va ricordato che la ragione dell'estensione della presunzione – oltre che ai ricavi – ai compensi dei lavoratori autonomi, introdotta dalla L. n. 311/04, deriva proprio dalla volontà del Legislatore di equiparare le due categorie di contribuenti e porre fine alle discriminazioni presenti nelle disposizioni in commento. In effetti, diversamente da quanto sostiene la Corte, le specificità del lavoratore autonomo che “

inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata” non appaiono così evidenti nel caso di alcune particolari

realtà imprenditoriali. Si pensi, ad esempio, alle

imprese “di servizi”, alle

imprese artigianali od anche a tutte le categorie produttive che risultano essere “imprenditoriali” solo perché, sul piano pratico, diviene decisivo il

codice attività Ateco. Ebbene, queste particolari realtà economiche rimangono tuttora pienamente sottoposte al sillogismo presuntivo “prelevamenti = costi in nero” e “costi in nero = ricavi in nero” unicamente perché produttive di reddito d'impresa, laddove è invece evidente che, al pari dei lavoratori autonomi, operano “normalmente” con la

preminenza del lavoro proprio e la

marginalità dell'apparato organizzativo.

Lascia, quindi, un po' di amaro in bocca la visione “dicotomica” offerta dalla Corte in questa delicata materia: una visione che finalmente e giustamente solleva i lavoratori autonomi, i professionisti

in primis, dall'onere di una prova diabolica, ma che, d'altro canto, non tiene in alcun conto la modestissima incidenza dei costi nelle plurime componenti del reddito di impresa nonché la non perfetta correlazione dei costi ai ricavi, decisiva per escludere l'automatismo prelievo ingiustificato = investimento produttivo = reddito d'impresa.

Dopo la pronuncia in commento, ancora una volta molto viene lasciato al caso, o meglio all' *id quod plerumque accidit*, concetto ampiamente sfruttato per dirimere le controversie in materia di Irap ed autonoma organizzazione, con le conseguenze ben note a tutti. Non sono inoltre da trascurare, infine, gli altri profili problematici tuttora presenti, ossia la pochissima ragionevolezza della presunzione, laddove i prelevamenti si inseriscano nei

sistemi contabili semplificati, caratterizzati dalla fisiologica promiscuità di entrate e spese professionali e personali, nonché il pericolo di affidare all'Agenzia delle Entrate la determinazione delle **soglie di prelievo** rilevanti.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le differenze “inventariali” nell'affitto di azienda, evitiamo equivoci

di Claudio Ceradini

Le **differenze** cosiddette **inventariali** sono uno degli aspetti più equivoci dell'**affitto di azienda**, che peraltro, lo abbiamo sempre sostenuto, è una delle operazioni cosiddette straordinarie **maggiormente complesse**, per ragioni sia **endemiche** che di **contesto** normativo. L'azienda è di per sé quanto di **meno affittabile** si possa immaginare ed è per questo che, saggiamente, chi di queste operazioni si occupa consiglia di limitare al minimo indispensabile il **perimetro** definitorio del complesso trasferito. Tuttavia è innegabile che, in molte circostanze, l'istituto si riveli **utile**, a partire dall'esigenza di sospendere per un periodo di tempo circoscritto la gestione di un esercizio commerciale, concedendolo in affitto a terzi, per arrivare alle più complesse operazioni di **risanamento**, in cui la attuale scarsa operatività dello strumento **concordatario** in continuità “pura” rende questa operazione particolarmente attuale. Nel contempo però il **quadro normativo** dell'affitto di azienda è, per usare un eufemismo, **ASFITTICO** e si limita al rinvio, contenuto nell'art. **2562 C.C.**, al precedente **2561 C.C.** in tema di usufrutto, all'art. **102, co. 8, Tuir**, ed all'art. **8, co. 3, DPR 633/1972** per la disciplina del trasferimento del **plafond** IVA, dettaglio talmente peculiare e di nicchia, che stupisce trovi regolamentazione in un contesto sostanzialmente inesplorato per la legge. E' po' come se nelle fusioni la legge normasse il trattamento del disavanzo da concambio in caso di partecipazioni incrociate rappresentate da azioni di risparmio e non si occupasse dell'operazione in sé. Tuttavia la norma c'è e ce la teniamo ben **stretta**.

Ed allora risulta importante fare il punto su uno degli aspetti più **complessi** ed **equivoci**. Il tema delle differenze inventariali ha due volti, quello

quantitativo, e quello che definiremo **qualitativo**. Il primo, che trova disciplina al **co. 4** dell'art.

2561 C.C., prevede che la differenza tra le

consistenze di inventario all'inizio ed alla fine dell'usufrutto (leggi affitto) sia regolata in **denaro**, sulla base dei valori correnti. La finalità della norma è quella di costituire in capo al proprietario una sorta di diritto di

risarcimento, per le eventuali componenti del complesso aziendale che mancassero alla data di

riconsegna. Un po' come se si affittasse un appartamento arredato e corredato: se alla data di riconsegna i bicchieri non sono dieci, come all'inizio, ma otto, l'affittuario deve rimborsarne due al proprietario. Solo che

l'azienda non è composta di bicchieri, ma di elementi estremamente più difficili sia da **inventariare** che da

stimare, come il magazzino, i crediti, gli utensili, l'avviamento stesso e l'organizzazione aziendale. E per tutti questi elementi il

contratto deve prevedere le modalità sia di

conteggio in contraddittorio che di

stima, affinché i rapporti al termine dell'affitto possano essere consensualmente, e forse agevolmente,

definiti. Ecco perché, normalmente, si cerca di

limitare molto il perimetro aziendale affittato, gestendo l'utilizzo dei beni esclusi mediante stipula di

contratti accessori (locazione dell'immobile, somministrazione per il magazzino, etc.). Va detto che l'obbligo di regolazione inventariale può essere

derogato, in tutto o in parte, consentendo ampia libertà alle parti, nei limiti della loro condizione (nel

risanamento la tutela dei creditori limita molto questa libertà).

Questione completamente diversa invece attiene il

co. 2 dell'art. 2561 C.C. che, disciplinando gli obblighi dell'usufruttuario (leggi affittuario), prevede che egli debba gestire l'azienda senza modificarne la

destinazione ed in modo da conservare l'

efficienza dell'organizzazione e degli impianti, oltre alle normali dotazioni di scorte. In sostanza l'affittuario, in assenza di deroga, deve

riconsegnare beni e diritti ricevuti in affitto non solo nella

stessa quantità, ma anche nelle

stesse condizioni organizzative e di efficienza. Qui si misura l'obbligo di affittuario o proprietario di imputare a conto economico il

costo dell'utilizzo del complesso aziendale che certamente, da chiunque sia gestito, subisce una progressiva

riduzione di valore quale immediata conseguenza del fatto stesso che è

utilizzato. Un impianto, un'organizzazione, un marchio, strumentali alla gestione dell'impresa, perdono nel corso del tempo il loro valore, e per questo vengono sottoposti a quel

processo, piuttosto famoso, che ne consente l'attribuzione del **costo** sostenuto agli **esercizi** in cui tali elementi vengono utilizzati. Ove l'obbligo di mantenimento dell'efficienza sia **derogato**, con conseguente presumibile **adeguamento** del canone di affitto, il **proprietario** dovrà proseguire nel piano di **ammortamento**, registrando alla voce **B.10** del conto economico le quote di **ammortamento** che progressivamente maturano. Nessun costo invece subirà l'affittuario. Al contrario, in **assenza di deroga**, l'affittuario sarà tenuto a riconsegnare gli impianti nella **medesima** condizione di **efficienza**, e quindi così come li ha ricevuti. A questo titolo l'affittuario dovrà **accantonare** annualmente in corso di affitto, alla voce **B.13** – “Accantonamenti per reintegro azienda in affitto” l'importo del **deprezzamento** annuo, che in contropartita genera un **debito** nei confronti del proprietario. Alla restituzione, al proprietario sarà **riconsegnata** l'azienda, ridotta nella sua efficienza, e **pagato** il costo di questa riduzione, rappresentato dal “**debito**” progressivamente accantonato nel patrimonio dell'affittuario. Ed è coerente in questo senso l'art. 102, co. 8, Tuir, che attribuisce in via generale all'affittuario la **deduzione** degli ammortamenti, quantificando così fiscalmente le **quote** accantonate dall'affittuario nella stessa **misura** prevista dal **co. 1** del medesimo articolo, **fatta eccezione** per i casi di **deroga convenzionale** alle norme dell'art. 2561 C.C. concernenti l'obbligo di **mantenimento dell'efficienza**. Il riferimento è inequivocabilmente al **secondo comma** dell'art. 2561 C.C.. Poco senso hanno, quindi, tutte quelle **clausole contrattuali**, troppo frequenti e troppo equivoche, in cui si assegna **all'affittuario** l'obbligo di mantenimento dell'efficienza, aggiungendo “**salvo il deperimento d'uso**”. E' proprio il deperimento d'uso il senso del mantenimento dell'efficienza, sia civilisticamente che fiscalmente, e una clausola di questo tipo costituisce solo un **tentativo**, maldestro e improduttivo alla fine, di assegnare il **beneficio fiscale** dell'ammortamento all'affittuario, che però, apparentemente, non pare dover riconoscere nulla al proprietario al termine del rapporto. Il debito generatosi fino a quel momento si scaricherebbe in **conto economico** come sopravvenienza attiva, non essendo dovuto, con buona pace del beneficio fiscale.

L'affitto di azienda è già complesso di suo, è opportuno che le parti non aggiungano incertezze ed equivoci.

BILANCIO

Il metodo del patrimonio netto nel nuovo OIC 17

di Luca Mambrin

La

nuova versione dell'OIC 17, recentemente pubblicata, tratta non solamente il tema del bilancio consolidato, ma si occupa anche della valutazione delle partecipazioni di controllo e collegamento con

il metodo del patrimonio netto, tema che, nella versione precedente dei principi contabili, veniva invece affrontato nell'OIC 21. La disciplina del bilancio consolidato ed il metodo del patrimonio netto vengono analizzati quindi in **due sezioni distinte** del nuovo OIC 17, le cui previsioni, si ricorda, dovranno trovare applicazione già nei **bilanci chiusi al 31 dicembre 2014**.

Con riferimento alla sezione relativa al metodo del patrimonio netto viene anzitutto **raccomandato**, ove si dispongano delle informazioni necessarie, in sede di prima rilevazione, di mettere a

confronto il costo d'acquisto sostenuto

con

il patrimonio netto della partecipata calcolato alla

data di acquisizione della partecipazione di controllo o di collegamento. Si ritiene comunque **possibile**, stante il tenore letterale dell'art. 2426, comma 1, n. 4, c.c., confrontare il costo sostenuto con la frazione di patrimonio netto risultante **dall'ultimo bilancio della partecipata**.

Viene inoltre precisato

il trattamento contabile da applicare nel caso in cui si paghi un prezzo della partecipazione **eccedente** rispetto alla corrispondente quota di valore delle attività acquisite (in presenza di un "un cattivo affare"): nel caso in cui la

differenza iniziale positiva tra il costo sostenuto per l'acquisizione della partecipazione e la corrispondente frazione di patrimonio netto della partecipata

non corrisponda a maggiori valori dell'attivo dello stato patrimoniale della partecipata o alla presenza di avviamento, la partecipazione

deve essere svalutata e la perdita imputata a conto economico

nella gestione straordinaria alla voce E.21

"oneri" (e non, quindi, alla voce D.19.a) "

Svalutazioni di partecipazioni").

E' stato poi chiarito il trattamento contabile che deve essere seguito in caso di

operazioni sul capitale della partecipata

che determinano una variazione della quota di patrimonio netto di pertinenza della partecipante, come ad esempio nel caso in cui la partecipata deliberi un aumento di capitale a favore di un nuovo socio, oppure acquisti le proprie azioni da un terzo socio e poi proceda al suo annullamento. In tali casi, la variazione del valore della partecipazione va assimilata ad un'

operazione realizzativa effettuata con soggetti terzi che, pertanto, va ad incrementare (o ridurre) il valore della partecipazione. Di conseguenza, se la quota di patrimonio netto riferibile alla partecipante aumenterà, tale **maggior valore** andrà iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale come maggior valore della partecipazione in contropartita alla

voce D.18 a) "

Rivalutazioni di partecipazioni". Qualora invece diminuisca, si ridurrà il valore della partecipazione e tale riduzione andrà rilevata in contropartita alla

voce D.19 a) "

Svalutazioni di partecipazioni".

Si veda il seguente esempio:

| | ANTE - AUMENTO | POST - AUMENTO |
|--|----------------|----------------|
| La società Gamma detiene una partecipazione del 40% nella società Beta, con patrimonio netto di € 600.000 ed un capitale sociale di € 200.000 . La partecipazione viene valutata con il metodo del patrimonio netto ed iscritta nel bilancio di Gamma ad € 240.000 (40% di € 600.000). Nel corso dell'esercizio Beta ha effettuato un aumento del capitale sociale di € 50.000 con un sovrapprezzo di € 160.000 e le relative azioni sono interamente sottoscritte da un nuovo socio. Il patrimonio netto di Beta ammonta così ad € 810.000 ; a seguito dell'operazione la percentuale di partecipazione di Gamma in Beta non sarà più del 40% ma sarà ridotta al 32% (€ 80.000/€ 250.000). | | |
| Valore nominale del capitale | 80.000 | 80.000 |

| | | |
|------------------------------------|----------------|----------------|
| Percentuale del capitale posseduta | 40% | 32% |
| Patrimonio netto | 600.000 | 810.000 |
| Valore della partecipazione | 240.000 | 259.200 |
| | (600.000*40%) | (810.000*32%) |

L'aumento del valore della partecipazione, pari ad
€ 19.200 va iscritto in contropartita alla voce D.18 a):

Partecipazioni in imprese controllate a Rivalutazione partecipazioni 19.200

Nel nuovo OIC è stato inoltre precisato il trattamento contabile relativo
all'acquisizione di ulteriori quote di partecipazioni nella partecipata: la differenza tra il prezzo di acquisto della quota aggiuntiva e l'ammontare pari all'incremento della corrispondente frazione di patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio della partecipata
va trattato in maniera analoga alla differenza iniziale.

Infine, tra le principali novità, si segnala
l'eliminazione della possibilità di utilizzare il metodo patrimoniale per l'imputazione dei saldi di rivalutazione derivanti da fenomeni reddituali della partecipata valutata con il metodo del patrimonio netto. Di conseguenza il nuovo documento disciplina solamente
l'applicazione del metodo reddituale. Nella precedente versione, infatti,
il trattamento contabile consigliato era il "metodo del patrimonio netto integrale", secondo il quale l'aumento (o la diminuzione) del valore delle partecipazioni doveva essere rilevata utilizzando in contropartita le voci di conto economico D.18.a) "Rivalutazione di partecipazioni" o D.19.a) "Svalutazione di partecipazioni"; in sede di destinazione dell'utile si doveva valutare poi
se accantonare ad una riserva non distribuibile l'eventuale
plusvalenza conseguita, ma solo per
la parte non assorbita. Il
metodo contabile alternativo, "metodo del patrimonio netto con rappresentazione solo patrimoniale" prevedeva invece che
l'aumento del valore della partecipazione andasse sempre imputato
ad una riserva non distribuibile, interamente e non solo per la parte non assorbita, mentre la diminuzione del valore delle partecipazioni andava imputata alla voce D.19.a) "Svalutazioni di partecipazioni".

Nel nuovo principio
l'unico metodo consentito è quello reddituale con l'obbligo, quindi, di accantonamento ad una

Riserva non distribuibile da rivalutazione di partecipazioni" solo con riferimento alla rivalutazione

non assorbita dalla perdita propria della partecipante. Pertanto, sarà possibile riscontrare tre situazioni:

1. **l'utile d'esercizio della partecipante è superiore alla rivalutazione**, e quindi **quest'ultima, in quanto non assorbita, deve essere accantonata a riserva non distribuibile**, distintamente indicata nell'ambito della voce A.VII “altre riserve” del patrimonio netto, in sede di approvazione del bilancio e di destinazione dell'utile d'esercizio. Ad esempio se **l'utile della partecipante** è pari a **€ 1.000** e la **rivalutazione imputata a conto economico** è pari ad **€ 300**, sarà quest'ultimo importo ad essere destinato a riserva con le modalità sopra indicate;
2. **l'utile d'esercizio della partecipante è inferiore alla rivalutazione** (situazione di parziale assorbimento). In questo caso si dovrà iscrivere a riserva non distribuibile **l'intero utile d'esercizio** della partecipante: ad esempio se **l'utile della partecipante** è pari a **€ 100** e la **rivalutazione imputata a conto economico** è pari ad **€ 300**, **l'importo da destinare a riserva** sarà pari ad **€ 100** o sarà comunque corrispondente alla parte che residua a seguito dell'assolvimento dell'obbligo di destinazione alla riserva legale;
3. **il conto economico della partecipante evidenzia una perdita. In questo caso non sarà necessario** alcun accantonamento a riserva non distribuibile, in quanto la rivalutazione risulterà del tutto compensata con la “*perdita propria*” della partecipante. Ad esempio se **la perdita della partecipante** è pari a **€ 200**, a fronte comunque **di una rivalutazione imputata a conto economico pari ad € 300**, nessuna riserva dovrà essere costituita in sede di destinazione dell'utile d'esercizio.

IVA

Omaggi intra-UE di beni con IVA variabile

di Marco Peirolo

Il decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali **eleva a 50,00 euro** il limite monetario, attualmente pari a 25,82 euro, per la detassazione, **a valle e a monte**, dei beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa dati in omaggio.

La novità si riflette anche sul trattamento IVA degli omaggi intra-UE. I beni ceduti a titolo gratuito con trasporto/spedizione in un altro Paese membro dell'Unione europea, infatti, **non beneficiano** del regime di non imponibilità previsto, per le cessioni intra-UE, dall'art. 41 del D.L. n. 331/1993, in quanto uno dei requisiti essenziali affinché l'operazione sia detassata nel Paese di origine, in quanto tassata nel Paese di destinazione, è che l'operazione sia a **titolo oneroso**.

Ne consegue, come indicato dalla C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.2.1), che alle cessioni gratuite di beni si applica la **normativa interna**, stante l'esplicito rinvio alle disposizioni del D.P.R. n. 633/1972 previsto dall'art. 56 del D.L. n. 331/1993.

Salvo quanto successivamente esposto, le cessioni gratuite di **beni di propria produzione o commercio** sono sempre considerate **imponibili** ai fini IVA (art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972, fatta eccezione per i **campioni gratuiti** appositamente contrassegnati (art. 2, comma 3, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972), esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, in quanto non costituenti né una cessione intra-UE, né una cessione interna.

Se l'omaggio è costituito da beni di propria produzione o commercio, l'art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972 opera una **distinzione** a seconda che il cedente italiano **abbia detratto o meno l'imposta "a monte"**. Infatti:

- nel primo caso (detrazione operata), la cessione gratuita dà luogo al **pagamento dell'IVA**. In assenza di rivalsa dell'imposta, **non obbligatoria** ai sensi dell'art. 18, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, l'operazione può essere certificata attraverso una delle procedure previste dalla C.M. 27 aprile 1973, n. 32/50388 (§ VI), ossia:
 - emettendo un'**autofattura singola** per ciascuna cessione, ovvero un'**autofattura**

globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione del valore normale (ora prezzo di acquisto o di produzione) dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, oltre all'annotazione che trattasi di "autofattura per omaggi". L'autofattura (singola o globale) deve essere annotata nel solo registro delle fatture emesse (Cass., 4 agosto 1992, n. 9254);

- annotando, su un apposito "", tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, l'ammontare globale dei valori normali (ora prezzi di acquisto o di produzione) delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte, distinti per aliquote;

- nel secondo caso (detrazione non operata), la cessione gratuita è **esclusa dal campo di applicazione dell'IVA**.

A prescindere dal trattamento IVA applicato all'omaggio, l'operazione:

- non deve essere dichiarata ai fini **INTRASTAT**, né ai fini fiscali, né statistici (C.M. n. 13-VII-15-464/1994, § B.15.1);
- non concorre né alla formazione del **plafond**, né all'acquisizione dello **status di esportatore abituale**.

Il regime IVA delle cessioni gratuite di **beni non di propria produzione o commercio** è disciplinato dal combinato disposto degli artt. 2, comma 2, n. 4), e 19-*bis*1, comma 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972.

Tenuto, infatti, conto che "*gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza*" (C.M. 16 luglio 1998, n. 188/E), ne consegue che, per i beni di **costo unitario**:

- **non superiore a 50,00 euro:**

- la cessione gratuita è **esclusa** dal campo di applicazione dell'IVA;
 - il cedente **l'imposta assolta** per il relativo acquisto;
-
- **superiore a 50,00 euro:**
 - la cessione gratuita è **esclusa** dal campo di applicazione dell'IVA;
 - il cedente **non può detrarre** l'imposta assolta per il relativo acquisto. In caso contrario, deve essere effettuata la rettifica della detrazione, ai sensi dell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972.

Anche per i beni non di propria produzione o commercio, a prescindere dal costo unitario (inferiore o superiore a 50,00 euro), l'operazione:

- non deve essere dichiarata ai fini **INTRASTAT** né ai fini fiscali, né statistici (C.M. n. 13-VII-15-464/1994, § B.15.1);
- non concorre né alla formazione del **plafond**, né all'acquisizione dello **status di esportatore abituale**.

BACHECA

Le nuove pubblicazioni di Euroconference di Euroconference Centro Studi Tributari

Euroconference editore amplia la propria offerta editoriale con altri 3 testi.



[Revisione legale dei conti a cura di Andrea Soprani](#)

Il libro ha la finalità di fornire uno strumento operativo d'immediato utilizzo nel lavoro di revisione delle PMI. La struttura del testo è articolata in una prima parte teorica che fornisce un breve e sintetico inquadramento dell'attività di revisione, impostata sulla base di risposte alle principali domande che un non approfondito conoscitore della materia rivolge all'esperto, finalizzata a chiarire i concetti di base dell'attività e a fugare i dubbi e le incertezze che emergono nella impostazione ed esecuzione del lavoro. La seconda e più corposa parte è invece pratica, e dedicata all'esame delle principali attività di verifica che il revisore esegue nel corso di lavoro.

Il taglio di questa seconda parte è prettamente operativo, supportato da esempi di programmi di lavoro, questionari, carte di lavoro, predisposti in Word o Excel e contenuti nel cd allegato, che potranno essere immediatamente utilizzati nell'esecuzione delle singole verifiche, oltre ai principi di revisione internazionali e check list per il controllo della informativa di bilancio.



[**La disciplina 231 per i professionisti a cura di Giovanni Barbato, PierLuigi Magnante e Iole Ana Salvini**](#)

L'opera fornisce un inquadramento completo e sistematico della responsabilità amministrativa delle società e degli enti, sia con riguardo all'elaborazione ed alla conseguente attuazione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo, sia con riferimento alle attività demandate agli Organismi di Vigilanza. Il libro è stato altresì implementato con un cd contenente la prassi, la giurisprudenza, i modelli da utilizzare nella pratica professionale degli organismi di vigilanza e le check list per verificare il rispetto dei singoli adempimenti.

Casi pratici di Iva negli scambi con l'estero a cura di Marco Peirolo

Il volume, destinato alle imprese e ai professionisti che le assistono, affronta in modo analitico e con taglio operativo le problematiche IVA relative a circa 100 casi pratici, la cui trattazione è svolta alla luce non solo della disciplina interna, ma anche di quella comunitaria. Le casistiche esaminate, benché talvolta trasversali, sono suddivise in 7 capitoli, riguardanti la territorialità dell'imposta, gli scambi intracomunitari di beni, le esportazioni, le importazioni, i servizi intracomunitari ed internazionali, le operazioni con organismi sovranazionali e gli scambi di beni con San Marino.