

Edizione di martedì 7 giugno 2016

AGEVOLAZIONI

[Assegnazioni: la base imponibile IVA reclama chiarezza](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

DICHIARAZIONI

[RW immobili: la base imponibile dell'IVIE](#)

di **Fabio Garrini**

IVA

[Fornitura di beni con installazione o montaggio nel Regno Unito](#)

di **Marco Peirola**

ACCERTAMENTO

[Beni di terzi ... e un po' miei](#)

di **Massimiliano Tasini**

CONTABILITÀ

[Perdite su crediti anche per l'amministrazione straordinaria speciale](#)

di **Viviana Grippo**

AGEVOLAZIONI

Assegnazioni: la base imponibile IVA reclama chiarezza

di **Giovanni Valcarenghi**

Nel caso di **assegnazione agevolata di beni immobili**, quale è la corretta **base imponibile** ai fini dell'IVA?

Non seguano queste riflessioni i colleghi che hanno in animo di utilizzare il regime di esenzione; probabilmente lo sforzo sarebbe inutile, in gran parte dei casi.

Quando, però, per obbligo o per scelta si intende applicare l'imposta sul valore aggiunto, il dato risulta assolutamente determinante; quindi, va verificato, innanzitutto, il contenuto del **paragrafo 7.1** della **circolare 26/E/2016** che si è occupato della questione senza peraltro poter materialmente risolvere il dubbio.

Ed il nulla di fatto, si badi, non è da ascrivere negativamente all'Agenzia, bensì ad una normativa interna e comunitaria che non è del tutto limpida o, quantomeno, adatta all'operatore pratico.

Innanzitutto, le Entrate rammentano che la base imponibile IVA **non ha nulla a che vedere con il valore catastale**, qualora si fosse prescelto tale parametro (per il comparto fiscale e non certo per quello contabile) per realizzare l'operazione.

In mancanza di regole derogatorie, quindi, ci si deve rifare al contenuto dell'**articolo 13, comma 2, lettera c) del DPR 633/1972**, che abbiamo già citato in precedenti interventi sulla tematica.

Ai fini della determinazione della base imponibile, occorrerà fare riferimento al criterio costituito *"dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni"*.

Cosa sia il **prezzo di costo** non ci è chiaro, ma sappiamo unicamente che, per esigenze comunitarie di raccordo e conformità con la Direttiva, **il criterio del prezzo di acquisto ha sostituito il precedente parametro del valore normale**.

La previsione interna è ora conforme alla disciplina comunitaria dettata dall'articolo 74 della Direttiva n. 2006/112/CE, ai sensi della quale per le operazioni nelle quali manca il corrispettivo la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

La circolare 26/E/2016 precisa che la *“previsione del criterio del prezzo di acquisto o di costo, in sostituzione di quello del valore normale, implica che la base imponibile IVA della cessione gratuita non comprenda il “ricarico” normalmente praticato sul mercato per quel bene, bensì sia costituita dal prezzo di acquisto del bene “attualizzato” al momento della cessione”*.

Anche tale indicazione ci era nota, con la sola difficoltà che il concetto di **attualizzazione** presuppone di avere a disposizione un valore futuro che va riportato ai giorni nostri, mentre probabilmente qui si deve fare qualche cosa di differente, vale a dire un **aggiornamento**.

La stessa circolare non può fare altro che citare noti riferimenti di giurisprudenza comunitaria che, diligentemente, riproponiamo in sintesi:

- **Corte di Giustizia UE, 17 maggio 2001** – procedimenti riuniti **C-322/99** e **C- 323/99** (sentenza **Fischer**): la base imponibile della cessione gratuita coincide con il “valore residuo del bene al momento del prelievo”. Nella quantificazione di detto **“valore residuo”**, occorre tener conto anche delle spese relative agli interventi consistenti nell’incorporazione nel bene principale oggetto di cessione di altri beni che ne abbiano comportato un incremento duraturo di valore non interamente consumato al momento del prelievo. Notiamo che il concetto di valore residuo sembra più vicino ad un concetto di valore corrente o, se vogliamo, di valore ancora esprimibile dal bene (appunto, senza il ricarico di cui si diceva in precedenza);
- **Corte di Giustizia UE, sentenza 3 maggio 2013**, causa **C-142/12**: non è conforme al diritto comunitario una norma nazionale che consideri il valore normale quale base imponibile dei beni destinati ad attività estranee a quella di impresa, nel caso in cui tale ultima attività cessi.

Compresi i “fondamentali” si tratta di trovare una sintesi che sia materialmente applicabile.

Si afferma, allora, che – ai fini della determinazione dell’imponibile – *“il prezzo di acquisto non può essere limitato all’importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l’imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo”*.

Quindi:

(+) prezzo di acquisto;

(+) **spese incrementative e di completamento**, con IVA detratta;

(-) **deprezzamento** subito dal bene nel tempo.

I primi due elementi sono chiari, mentre manca qualsiasi riferimento per la quantificazione del terzo.

In dottrina, si era fatto riferimento ad una sorte di “ammortamento” di tali valori, concetto che potrebbe esprimere il deprezzamento subito (anche se oggi, a ben vedere, il processo di ammortamento è una suddivisione di un costo pluriennale su più esercizi, tenendo conto dell'utilità futura).

Sembrerà paradossale, ma così come le aziende fanno una grande fatica ad esplicitare un piano di ammortamento che tenga davvero conto dell'utilità futura di un bene, gli stessi soggetti faranno una grande fatica ad individuare il deprezzamento che dovrebbe ridurre la base imponibile in sede di assegnazione.

Non pare ci sia una soluzione univoca, se non quella di concretizzare un fattore decrementativo che sia il più possibile oggettivo e, ove possibile, possa trovare un **riscontro indiretto nel valore di mercato del bene**, nettizzato di una componente di **guadagno** imputabile al soggetto venditore.

DICHIARAZIONI

RW immobili: la base imponibile dell'IVIE

di **Fabio Garrini**

La compilazione del quadro RW relativamente ai **beni immobili** si scontra con la **quantificazione dell'IVIE** dovuta su questi: si presentano infatti alcune problematiche relative tanto alla determinazione della base imponibile, quanto all'individuazione dell'imposta pagata all'estero eventualmente scomputabile.

Base imponibile

La base imponibile dell'IVIE deve, nella generalità dei casi, essere rinvenuta nel costo di **acquisto dell'immobile**, ovvero nel **costo di costruzione** se esso è stato edificato dal contribuente stesso. Quando mancano tali informazioni si deve utilizzare il **valore di mercato**, nel luogo di ubicazione, al termine del periodo d'imposta di riferimento. Per quanto riguarda gli immobili acquisiti per **successione o donazione**, il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe; in assenza può riferirsi al costo riconosciuto in capo al *de cuius* ovvero ancora al valore di mercato.

Quando gli immobili sono ubicati in Paesi appartenenti alla **Unione europea** o allo **Spazio Economico Europeo (SEE)** che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (quindi Norvegia e Islanda), è possibile far riferimento al metodo **catastale**, come determinato nel Paese in cui l'immobile è situato ai fini dell'assolvimento di imposte di natura reddituale o patrimoniale ovvero di altre imposte determinate sulla base del valore degli immobili. Sul punto la **circolare n. 28/E/2012** individua per ciascun Paese, se presente (ed in questo caso anche quale sia), l'imposta da prendere a riferimento.

Vi sono però 4 paesi per i quali occorre proporre un'osservazione ulteriore: **Francia, Belgio, Irlanda e Malta**. In tali paesi non è presente alcuna imposta che presenti una base imponibile catastale, pertanto, per la determinazione della base imponibile dell'IVIE, si deve fare riferimento al costo risultante dall'atto di acquisto e, in assenza, al valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile o, a scelta del contribuente, al **valore che si ottiene moltiplicando il reddito medio ordinario** (l'equivalente della "nostra" rendita catastale), eventualmente previsto dalle legislazioni locali, per i **coefficienti IMU** stabiliti per ciascuna categoria di immobili.

La circolare n. 28/E/2012 ricorda che il reddito medio ordinario è assunto tenendo conto di

eventuali rettifiche previste dalla legislazione locale. È il caso, ad esempio, degli immobili siti in Francia, laddove il valore locativo catastale presunto è abbattuto del 50% ai fini dell'applicazione della **tax foncière**.

Imposta patrimoniale

Una volta determinata l'imposta teoricamente dovuta, per calcolare l'importo da versare è possibile portare a **scomputo**, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'importo dell'eventuale **imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento** nello Stato estero in cui è situato l'immobile e ad esso relativa.

Con riferimento agli immobili detenuti in Europa, la medesima circolare n. 28/E/2012 individua (ove vi siano) le imposte di natura patrimoniale che danno diritto allo scomputo dall'IVIE. Da notare che, lo scomputo è però previsto **anche per i paesi diversi da quelli UE e SEE**. Sul punto la circolare individua, a titolo esemplificativo, quale imposta può essere scomputata per gli immobili situati negli Stati Uniti, Argentina, Svizzera e Russia.

Il credito d'imposta utilizzabile in abbattimento dell'IVIE non può, in ogni caso, superare l'imposta dovuta in Italia.

Da notare che per gli immobili ubicati in un Paese appartenente all'UE o aderente allo Spazio economico europeo che garantisce un adeguato scambio di informazioni, è possibile detrarre anche l'eventuale **eccedenza d'imposta reddituale gravante sull'immobile**, non utilizzata come credito IRPEF ai sensi dell'articolo 165 TUIR. Calcolo che comunque si dimostra tutt'altro che agevole.

IVA

Fornitura di beni con installazione o montaggio nel Regno Unito

di **Marco Peirola**

L'art. 41, comma 1, lett. c), del D.L. n. 331/1993 stabilisce che **costituiscono cessioni intracomunitarie, non imponibili IVA**, *“le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assemblati da parte del fornitore o per suo conto”*.

Non sempre, però, il cessionario, benché soggetto passivo IVA, è tenuto ad assoggettare ad imposta l'operazione, essendo necessario verificare se lo Stato membro di destinazione dei beni, cioè quello in cui gli stessi vengono installati o montati, applica la **procedura semplificata**, che esclude l'obbligo di identificazione ai fini IVA del fornitore siccome l'imposta è dovuta dal cessionario, con il meccanismo del **reverse charge**.

Nel caso del Regno Unito, le istruzioni sull'applicazione dell'IVA per le forniture intracomunitarie di beni con installazione o montaggio in tale Stato membro sono contenute nel *“VAT Notice 725: the single market”*, pubblicato il 3 gennaio 2014.

Nei punti 11.1 e 11.2 si afferma, in linea con l'art. 36 della Direttiva n. 2006/112/CE, che *“a supply of installed or assembled goods occurs when you supply goods and **there is a contractual obligation for you to install or assemble the goods for your customer**. For example a supplier of studio recording equipment where the supply involves installation at the customer's studio”* e che *“the supply takes place **where the installation or assembly of the goods is carried out**”*.

È importante sottolineare che *“the movement of the goods (eg the component parts) between Member States as part of a supply of installed or assembled goods is not treated as a supply of own goods. Consequently **there is no acquisition in the Member State of installation or assembly**”* (punto 11.5). Ciò significa che il fornitore, per i component inviati nel Regno Unito ai fini della loro installazione o montaggio, **non realizza un trasferimento per esigenze della propria impresa**, che si qualifica come non imponibile IVA in Italia ai sensi dell'art. 17, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, in quanto imponibile nel Regno Unito ai sensi dell'art. 21 della stessa Direttiva, **previa identificazione ai fini IVA da parte dell'operatore italiano**.

Per quanto riguarda la cessione dei beni installati o montati, le istruzioni ricordano che, in via di principio, il fornitore deve identificarsi ai fini IVA nel Regno Unito per assolvere l'IVA relativa all'operazione, salvo l'utilizzo della **procedura semplificata** prevista al ricorrere delle seguenti **condizioni**:

- il cliente è identificato ai fini IVA nel Regno Unito;

- il fornitore è identificato ai fini IVA in altro Stato membro;
- il fornitore non è obbligato ad identificarsi ai fini IVA nel Regno Unito per altri motivi.

In pratica, *“under the simplified procedure your UK customer is treated as acquiring the goods in the UK and must account for acquisition VAT on the full value of your supply. **As a result you are no longer liable to account for VAT**”* (punto 11.7).

Per utilizzare la procedura semplificata è necessario richiedere l'**autorizzazione all'HM Revenue & Customs di Aberdeen**.

Nello specifico, le istruzioni precisano che occorre (punto 11.8):

- **emettere la fattura entro 15 giorni** dalla data di effettuazione dell'operazione, che include il pagamento del corrispettivo o la consegna del bene installato o montato;
- **informare le Autorità fiscali inglesi dell'intenzione di utilizzare la procedura semplificata**, scrivendo al *“The Non Established Taxable Persons Unit (NETPU)”* dell'**HM Revenue & Customs di Aberdeen**, specificando:
 - nome, indirizzo e numero di partita IVA del fornitore;
 - nome, indirizzo e numero di partita IVA del cliente inglese;
 - data in cui è iniziata o sarà iniziata l'installazione o il montaggio dei beni;
- **inviare una copia della notifica al cliente inglese** in modo da informarlo dell'utilizzo della procedura semplificata e, quindi, della traslazione dell'obbligo d'imposta nei suoi confronti. Tale comunicazione deve essere effettuata entro la data di emissione della fattura al cliente inglese.

Per le successive forniture allo stesso cliente non devono essere effettuate ulteriori notifiche, che restano obbligatorie solo per quelle nei confronti di nuovi clienti inglesi (punto 11.9).

ACCERTAMENTO

Beni di terzi ... e un po' miei

di **Massimiliano Tasini**

Dopo molti anni di pendolo, pare che la giurisprudenza stia rivedendo il pensiero, inizialmente assai restrittivo, in ordine al trattamento tributario delle **spese sostenute dalle imprese su beni di proprietà di terzi** e detenuti in forza di una **situazione giuridica definita**, quali il *leasing* o la locazione.

In particolare, la **Suprema Corte**, con riferimento al caso di una società conduttrice che aveva sostenuto spese di rifacimento dell'impianto elettrico ed idraulico su un fabbricato detenuto in locazione, ha recentemente affermato – **sentenza n. 382 del 13 gennaio 2016** – che i costi di **manutenzione straordinaria** su immobili condotti in locazione devono essere dedotti sulla base della **durata della locazione, anche non tenendo conto del periodo di rinnovo**, atteso che l'estensione a tale periodo non deve ritenersi automatica, rientrando tale scelta nella discrezionalità tecnica del contribuente, da ponderare in relazione alla residua possibilità di utilizzazione delle opere afferenti i costi in oggetto.

La pronuncia si pone in aperto contrasto con la **risoluzione 10 luglio 1982, n. 2980**, nella quale, ferma la deducibilità della spesa, era stata affermata la necessità di tenere conto anche del periodo di rinnovo del contratto.

In motivazione, la Corte osserva che, in tema di deduzioni ai fini delle Imposte dirette, “... *i costi di natura straordinaria per la loro utilità pluriennale, ai sensi dell'articolo 2426 c.c., comma 1, n. 5), possono – previo consenso del collegio sindacale ove esistente – essere iscritti nell'attivo, anziché essere imputati in conto economico come componenti negativi del reddito di esercizio in cui sono sostenuti, ove la società ritenga, in base ad una scelta fondata su criteri di discrezionalità tecnica, di capitalizzarli in vista di un successivo ammortamento pluriennale invece di far gravare i costi interamente sull'esercizio in cui sono stati sostenuti (Cass. 24939/2013)*”.

Naturalmente, discrezionalità tecnica non vuole dire arbitrio, bensì **scelta motivata e rispettosa della tecnica**.

Il luogo ove motivare è di certo la **nota integrativa**. Ed i soggetti con cui confrontarsi sono i sindaci e revisori.

Dunque, l'impresa deve indicare specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (**Cassazione n. 8344/2006**). E se allora il piano di ammortamento predisposto, con il consenso di sindaci e revisori, dalla società, nella sua discrezionalità tecnica, è stato elaborato avendo riguardo alla durata

contrattuale della locazione e senza considerare il periodo di rinnovo, **non è condivisibile la tesi del fisco che pretende l'automatica estensione della ripartizione di tali costi alla durata della locazione comprensiva del periodo di rinnovo.**

Una conclusione rassicurante ci viene pure sul fronte IVA; la Corte di Cassazione, infatti, con la **sentenza 27 marzo 2015, n. 6200**, ha affermato che spetta al contribuente la **detrazione** e, di conseguenza, il **rimborso** dell'Iva assolta sul costo dei lavori di ristrutturazione del fabbricato da questi condotto in locazione e costituente bene destinato all'esercizio dell'attività alberghiera svolta dal contribuente stesso. Ciò in quanto si tratta di eccedenza d'imposta, per un verso, conforme ai dettami generali della direttiva comunitaria sull'IVA e, per altro verso, formatasi in relazione a costi per migliorie di beni di terzi eseguite al fine di incrementare la **redditività dell'impresa** e ammortizzabili nel bilancio civilistico quali **altre immobilizzazioni immateriali**, alla stregua della normativa comunitaria sui conti annuali delle società.

L'una e l'altra pronuncia, più o meno esplicitamente, affermano sussistere il nesso di **inerenza** della spesa, senza che assuma rilievo la mancanza del diritto di proprietà sul bene sul quale porre in essere l'intervento.

Insomma, il bene "non è mio" ma **"è mio l'intervento"**. Ed è bene che un simile orientamento si consolidi, per togliere incertezza alle imprese che investono, anche se non sulla proprietà: l'economia ne trarrebbe grande profitto, così come forse il fisco darebbe ancora una volta una bella immagine di sé nel "privarsi" di simili rettifiche.

CONTABILITÀ

Perdite su crediti anche per l'amministrazione straordinaria speciale

di **Viviana Grippo**

L'**articolo 2426 del cod. civ.** stabilisce che la valutazione dei crediti deve avvenire al "*valore presumibile di realizzazione*".

Il principio contabile nazionale **OIC 15**, stabilisce che il valore nominale dei crediti debba essere rettificato, tramite un **fondo svalutazione**, per tenere conto delle situazioni di inesigibilità già manifestatesi o non ancora manifestatesi ma ritenute probabili alla data di chiusura dell'esercizio.

Il fondo deve essere iscritto in bilancio a rettifica del valore nominale dei crediti, la scrittura contabile di riferimento sarà la seguente:

Accantonamento al f.do svalutazione crediti a F.do svalutazione crediti.

Iscrivendo quindi il fondo nello Stato patrimoniale, con contropartita il relativo accantonamento a Conto economico, nel rispetto del **principio della prudenza e della competenza economica**, si evita che l'inesigibilità del credito gravi sul conto economico di esercizi futuri diversi da quelli in cui si sono generati i ricavi ovvero si è manifestata l'**incertezza** sulla possibilità di incasso del credito.

Quando poi ricorreranno i presupposti per **eliminare il credito** dal bilancio si utilizzerà il fondo in precedenza accantonato.

Con tale procedura civilistica/contabile il credito resta comunque nella **disponibilità** dell'azienda.

Per definire in maniera completa gli aspetti civilistici/contabili della svalutazione crediti occorre però richiamare anche gli aspetti fiscali.

Inizialmente occorre chiarire che **fiscalmente** esiste la distinzione tra svalutazioni e perdite su crediti. Il riferimento normativo è l'articolo 106 del TUIR, per la svalutazione, e l'articolo 101, comma 5, TUIR per la perdita su crediti.

L'articolo 106, comma 1, del TUIR prevede che le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, derivanti dalla cessione di beni e prestazione di servizi da cui derivano i ricavi ex articolo 85, comma 1 del TUIR, tenuto conto degli accantonamenti effettuati al fondo svalutazione crediti, sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello **0,50%** dell'ammontare complessivo costituito dal valore nominale dei medesimi crediti alla data di bilancio. La deducibilità non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti abbia raggiunto il **5%** del valore nominale dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

L'articolo 101, comma 5, del TUIR, invece, prevede, come già accennato, che le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi “*certi e precisi*” e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali ovvero se ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-*bis* del R.D. 16 marzo 1942, n.267.

Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di **cancellazione** dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

Nel caso in cui si rilevi la perdita su crediti la **scrittura contabile** potrà essere la seguente:

Perdita su crediti a **Crediti vs cliente XY.**

Il trattamento fiscale delle perdite su crediti ha subito negli ultimi tempi **rilevanti modifiche**. Già l'articolo 33, comma 5, del D.L. 83/2012, (c.d. Decreto Crescita e Sviluppo), aveva ampliato lo spettro dei crediti deducibili, introducendo le ipotesi di **deducibilità automatica** delle perdite relative ai crediti prescritti, alle perdite generatesi per effetto dell'omologazione di un accordo di ristrutturazione e ai crediti di modesto importo scaduti da almeno 6 mesi.

Rimane fermo che il **principio generale** su cui ruota la deducibilità delle perdite su crediti, se il debitore non risulta assoggettato a procedure concorsuali, è la sussistenza di elementi “*certi e precisi*” idonei a provare l’inesigibilità del credito.

Quando il principio contabile prevede la possibilità di operare la cancellazione del credito iscritto in bilancio?

Secondo la novellata disciplina contabile (**OIC 15**):

“La società cancella il credito dal bilancio quando:

1. *i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono;*
2. *la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito”.*

Lo **stralcio** deve quindi effettuarsi allorquando:

- viene meno il **diritto all'incasso** del credito o si rinuncia all'incasso;
- si verifica la **chiusura** di un procedimento fallimentare;
- si effettua la cessione **pro soluto** del credito;
- il credito risulta **prescritto**.

In particolare, la cancellazione del credito dal bilancio in caso di procedura concorsuale può avvenire solo al momento della chiusura della stessa; se, prima di tale evenienza, si ritiene che il credito non possa più essere incassato, esso dovrà essere **svalutato**, e tale svalutazione sarà deducibile ex articolo 101, comma 5, del TUIR come perdita su crediti.

Un caso particolare è rappresentato dalla **amministrazione straordinaria speciale di cui alla legge Marzano**, poi modificata dal D.L. 134/2008, c.d. Decreto ALITALIA. Tale istituto rientra tra le procedure concorsuali ed è stato introdotto nell'ordinamento giuridico italiano a partire dal 2003 per favorire la ripresa economica di imprese di dimensioni «rilevanti». Si differenzia dall'amministrazione straordinaria comune per le regole che la disciplinano, volte ad avviare velocemente e preferibilmente un programma di ristrutturazione. Dopo un periodo di incertezza, **si ritiene che anche in questa fattispecie sia possibile applicare la normativa relativa alle perdite su crediti come sopra evidenziata.**