

IVA: presunzioni di cessione e di acquisto - Soluzione di casi ricorrenti in ambito aziendale

di [Giovanni Mocchi](#)

Pubblicato il 22 Novembre 2008

Nella prassi amministrativa non accade di rado che insorgano problematiche attinenti alla decisione di dismettere taluni beni strumentali divenuti ormai obsoleti e che dette difficoltà derivino dalla disposizione IVA in ordine alle cosiddette presunzioni di vendita o di acquisto. E' bene dunque conoscere nei dettagli tale normativa e valutare talune soluzioni operative.

Nella prassi amministrativa non accade di rado che insorgano problematiche attinenti alla decisione di dismettere taluni beni strumentali divenuti ormai obsoleti e che dette difficoltà derivino dalla disposizione IVA in ordine alle cosiddette presunzioni di vendita o di acquisto. E' bene dunque conoscere nei dettagli tale normativa e valutare talune soluzioni operative. Come noto, la disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto contemplata dall'art. 53 del DPR 633/72 - I.V.A. - è stata sostituita dalle disposizioni recate dal DPR 10 novembre 1997, n. 441, regolamento emanato in attuazione della delega conferita al Governo con l'art. 3, comma 137, lettera a), della legge 662/96 per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto.



Presunzioni di cessione e di acquisto

Stante quanto previsto dall'art.1 del citato DPR 441, **si presumono ceduti** i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di trasporto nella disponibilità dell'impresa. Detta presunzione non opera se è dimostrato che i beni stessi:

- a. sono stati utilizzati per la produzione, perduti o distrutti;

- b. sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito o comodato o in dipendenza di contratti estimatori o di contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o altro titolo non traslativo della proprietà.

Nel citato DPR 441 sono pertanto stabiliti i sistemi di prova delle condizioni di cui alle cennate lettere a) e b) e sono indicate le modalità con cui devono essere effettuate:

- c. la donazione dei beni ad enti di beneficenza;

- d. la distruzione dei beni.

Problematiche delle presunzioni di cessione e di acquisto

Sul piano operativo, si pongono in ambito aziendale problematiche di diversa portata. A) E' innanzitutto indispensabile, sul piano organizzativo, **assicurare sempre la correlazione dei beni in inventario con la relativa fatturazione di acquisto o con il documento di trasporto** (se trattasi di bene giacente con causale diversa dal trasferimento della proprietà). E' quindi necessario dare piena attuazione alle disposizioni relative all'abrogazione della bolla di accompagnamento delle merci viaggianti e all'istituzione del documento di trasporto (i cosiddetti DDT) di cui al DPR 472/96 con particolare riferimento alla possibilità offerta dall'utilizzo di tale documento di vincere le presunzioni di vendita o di acquisto. E' in pratica necessario che la movimentazione dei beni necessari all'esercizio dell'attività sia sempre comprovata dalla conservazione dei relativi DDT da esibire all'occorrenza. La documentazione di trasporto deve essere emessa e conservata per le movimentazioni in conto lavorazione, in conto visione o per altra causale diversa dalla vendita. Qualora la movimentazione dei beni di terzi sia frequente, va valutata l'opportunità di istituire un apposito registro delle "merci in deposito" da apposito registro tenuto in conformità all'art. 39 del DPR 633/72. B) **In caso di furto**, la perdita dei beni deve essere dimostrata non solo tramite documentazione proveniente da un organo della Pubblica Amministrazione (ad esempio, la denuncia ai Carabinieri), ma anche tramite comunicazione scritta inviata entro 30 giorni ai competenti Uffici dell'Amministrazione finanziaria [Ufficio II.DD., Ufficio IVA (o Ufficio delle Entrate ove esistente), Guardia di Finanza] redatta in carta libera in attesa di poter utilizzare lo stampato ufficiale da approvarsi con successivo decreto ministeriale. C) La **donazione** (esente da IVA ai sensi dell'art.10, punto 12), del DPR 633/72) agli Enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS è divenuta assai complessa sul piano procedurale poiché è richiesta un'apposita comunicazione scritta alla Guardia di Finanza (comunicazione facoltativa quando il prezzo dei beni non è superiore a 10 milioni) ed è previsto il rilascio da parte del soggetto beneficiario di una

dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante la natura e la quantità dei beni ricevuti. Stante i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria (Cfr. la Circolare del ministero delle Finanze n.193 del 23 luglio 1998), è possibile assoggettare ad IVA l'operazione di cessione gratuita (in base al valore normale dei beni ceduti) per derogare alla citata procedura e neutralizzare l'effetto negativo sull'indetrazione dell'IVA a monte (analitica e di "pro rata") derivante dalle cessioni gratuite esenti. Per "Ivare" l'operazione è necessario seguire la procedura "IVA Omaggi" [liquidazione dell'IVA sul valore normale del bene senza obbligo di esercitare la rivalsa (combinato degli artt.2, comma 2, e 18, comma 3, del DPR 633/72)] ove all'atto dell'acquisto sia stato possibile avvalersi della detrazione di imposta. Resta inteso che l'IVA non rivalsata è indeducibile dall'IRPEG e dall'IRAP ai sensi dell'art.64 del DPR 917/86. D) La **procedura di "rottamazione"** dei beni è rimasta sostanzialmente inalterata rispetto a quella prevista dalla Circolare congiunta delle Direzioni generali delle imposte dirette e delle tasse del Ministero delle finanze emanata il 29 settembre 1988, n.23.

Beni per i quali è operativa la presunzione di acquisto/cessione

Il decreto n. 441 del 10/11/1997 ha riformulato la disciplina delle presunzioni di acquisto e di cessione sostituendo le regole contenute nell'art. 53 del DPR 633/72. Ulteriori delucidazioni e specificazioni sono state offerte dalla Circolare del Ministero delle finanze n. 193 del 23 luglio 1998. Tali disposizioni, ancorché preordinate all'esercizio dell'attività di controllo e di accertamento dell'IVA, possono anche riflettersi nel campo dell'imposizione diretta. Infatti l'ufficio IVA avrà cura di segnalare agli uffici delle entrate eventuali segnalazioni di irregolarità. Va da sé che le disposizioni dettate per le presunzioni di acquisto e cessione dei beni operano nel momento dell'inizio degli accessi, ispezioni e verifiche da parte dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria e a condizioni conclamate. Ciò vuol dire che la mancanza o la presenza dei beni (sia merci che strumentali) deve essere accertata nel momento della verifica. Eventuali differenze di consistenza tra i beni esistenti al momento della verifica presso la sede o i luoghi ove il contribuente svolge le proprie operazioni e l'entità dei beni acquistati, importati o prodotti, fanno scattare la presunzione di cessione ed acquisto di beni effettuate senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. E' una presunzione juris tantum ossia valida sino a che il contribuente non abbia dimostrato il contrario. Le presunzioni di acquisto e cessioni riguardano sia i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa sia i beni strumentali.

Luoghi di svolgimento dell'attività

L'art. 1 del DPR 441/97 stabilisce che si presumono ceduti i beni acquistati, prodotti, o importati che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti

E' da ritenere innanzitutto che la formulazione "luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni" deve intendersi nel senso che la presunzione di cessione non opera quando i beni - pur non trovandosi presso in luoghi di esercizio dell'attività - si trovano in altri luoghi in cui sono "svolte" temporaneamente le singole operazioni come, ad esempio, le fiere, mostre e mercati. In sostanza, le mostre e le fiere sono luoghi esclusi dalla presunzione di cessione. Tra i luoghi in cui il contribuente svolge la propria attività devono comprendersi la disponibilità di sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi e depositi, mezzi di trasporto purché tale disponibilità risulti:

- dalla iscrizione nel registro delle imprese;
- la camera di commercio;
- da altro pubblico registro (per esempio il PRA per gli autoveicoli);
- dalla dichiarazione di inizio attività o variazione dati da presentarsi agli uffici IVA ai sensi dell'art. 35 DPR 633/72 purché tale presentazione sia avvenuta in data anteriore al passaggio dei beni;
- da qualsiasi altro documento dal quale risulti la destinazione dei beni esistenti presso i luoghi su indicati, annotato in qualsiasi registro in uso tenuto ai sensi dell'art. 39 DPR 633/72.

Tale elencazione è alternativa ma tassativa, nel senso che nessun'altra ipotesi sembra possa essere validamente considerata. In relazione all'ipotesi delle prove scritte integranti l'ipotesi di luogo di attività, un purchessia documento annotato nei registri IVA è idoneo per denunciare l'esistenza di un luogo di esercizio attività rilevante ai fini della presunzione di cessione. In sostanza, è sufficiente qualsiasi documentazione esibita e regolarmente annotata in uno dei registri istituiti ai fini IVA (in data anteriore a quella della verifica), purché essa sia adeguata a dimostrare che il soggetto dispone di un determinata sede, luogo o filiale etc (documentazione che potrebbe essere costituita anche dalle fatture emesse dai fornitori e annotate dal contribuente nel registro di cui all'art.25 del DPR 633/72) e che in tale luogo siano destinati i beni esattamente individuati che costituiscono oggetto della presunzione in questione. Non è pertanto bastevole una prova generica ma, per esempio, nel caso di affitto o comodato di beni di terzi, è necessario disporre di un contratto di affitto o di comodato. Relativamente ai mezzi di trasporto la disponibilità degli stessi può risultare:

- da annotazione presso il PRA
- da contratto di leasing, noleggio, comodato annotati nelle scritture contabili del contribuente.

Luoghi del rappresentate

La presunzione di cessione non opera, altresì, per quanto concerne i beni depositati presso i rappresentanti. Il rapporto di rappresentanza deve risultare:

- da atto pubblico,

- da scrittura privata registrata,
- da lettera annotata in un apposito registro presso l'ufficio IVA competente (in relazione al domicilio fiscale del rappresentato o del rappresentante) in data anteriore al passaggio dei beni
- da comunicazione all'ufficio IVA da effettuarsi non le modalità di cui all'art. 35 DPR 633/72.

Luoghi in cui non opera la presunzione di cessione

Riassumendo, la presunzione di cessione non opera qualora i beni acquistati, prodotti o importati si trovano nei seguenti luoghi:

Sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi	• iscrizione nel registro delle imprese • iscrizione presso la camera di commercio o altro pubblico registro • dalla dichiarazione inizio attività (o variazione dei dati) presso l'ufficio IVA • Contratto di affitto o comodato annotato in uno dei registri istituiti ai fini IVA da cui risulta che i beni in questione siano presso quei luoghi
mezzi di trasporto	• annotazione presso il PRA • contratto di leasing, noleggio, comodato annotati nelle scritture contabili del contribuente
luoghi del rappresentante	• atto pubblico • scrittura provata autenticata • lettera annotata presso l'ufficio IVA (in relazione al domicilio del rappresentato o del rappresentante, di data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni • comunicazione effettuata all'ufficio IVA con le modalità previste dall'art. 35 dpr 633/72 sempre in data anteriore al verificarsi del passaggio dei beni

Ipotesi che escludono la presunzione di cessione

Qualora i beni non si trovino in uno dei luoghi nella disponibilità del contribuente o di un rappresentante la presunzione di cessione non opera, altresì, quando il contribuente dimostri che i beni:

1. siano stati impiegati nella produzione (come i materiali di consumo o sussidiari alla produzione di servizi);
2. siano andati perduti;
3. siano stati distrutti;
4. siano stati consegnati a terzi in c/deposito, lavorazione, comodato, trasporto, di mandato o altro titolo non traslativo di proprietà;
5. siano stati trasformati in beni di altro o minore valore;
6. siano venduti in blocco;
7. siano stati ceduti gratuitamente a Enti per beneficenza, assistenza educazione, studi ricerche o onlus (seguendo la procedura di seguito illustrata).

Impiego dei beni nella produzione

La norma non prescrive alcun adempimento specifico da fornire in tale circostanza. In tale ipotesi, quindi, l'utilizzazione dei beni nella produzione si può evincere dalle ordinarie scritture contabili o da coefficienti tecnici o riscontri diretti.

Perdita dei beni - Adempimenti in caso di furto

La presunzione di cessione non opera se la perdita dei beni è dovuta ad eventi fortuiti, accidentali ed indipendenti dalla volontà del soggetto (furti, calamità naturali etc) e qualora tale evento sia comprovato:

1. da apposita documentazione di un organo della Pubblica Amministrazione (ad esempio, la denuncia alla Polizia di Stato o al Corpo dei Carabinieri) oppure da dichiarazione sostitutiva di atto notorio dal quale risulti il verificarsi dell'evento, natura, quantità e qualità dei beni perduti e l'indicazione dell'importo complessivo sulla base del prezzo di acquisto;
 2. da comunicazione da inviarsi entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento o dalla scoperta dell'evento agli uffici delle entrate o in mancanza agli uffici delle imposte dirette e ai comandi della Guardia di finanza (competenti in base al domicilio fiscale del contribuente) redatta sull'apposito modello ministeriale e contenente tutti i dati indicati al punto 1).
- In attesa del decreto ministeriale di approvazione del modello di cui trattasi è consentita una comunicazione su carta libera. Tale comunicazione non è necessaria quando il fatto che ha cagionato la perdita è noto all'Autorità competente o è un fatto notorio (in caso, ad esempio, di calamità). Dette formalità devono verificarsi congiuntamente e non sono poste in relazione ad alcun limite di valore dei

beni smarriti.

Distruzione dei beni

Le modalità probatorie per vincere la presunzione di cessione con riferimento alla distruzione volontaria di beni, sia strumentali che di magazzino, o della loro trasformazione in beni di diverso tipo in dipendenza di un fatto eccezionale appaiono particolarmente pesanti. Infatti, **per superare la presunzione di vendita**, occorre osservare i seguenti obblighi non alterativi tra loro: 1. da comunicazione da inviarsi almeno cinque giorni prima dall'operazione di distruzione o trasformazione dei beni agli uffici delle entrate o in mancanza agli uffici delle imposte dirette e ai comandi della Guardia di finanza (competenti in base al domicilio fiscale del contribuente) redatta sull'apposito modello ministeriale con l'indicazione della natura, quantità e qualità e valore complessivo dei beni distrutti o trasformati e l'ammontare del valore ottenibile dalla distruzione o trasformazione. In attesa del decreto ministeriale di approvazione del modello è consentita una comunicazione su carta libera. 2. da apposito verbale redatto dai funzionari dell'amministrazione finanziaria civile o militare come sopra specificati. Il regolamento prescrive che la presenza dei funzionari dell'amministrazione è necessaria quando il valore dei beni distrutti o da trasformare sia superiore ai 10 milioni. Nel caso di mancanza di tali soggetti il verbale, indicante la quantità, qualità, la natura e l'ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati deve essere redatto da un notaio. Sul piano operativo, quindi, occorre sostenere dei costi per garantire la presenza del notaio per l'eventualità che i funzionari pubblici o gli Ufficiali della Guardia di finanza non si presentino. Il notaio, inoltre, non può essere coinvolto alla stregua di un perito nella descrizione della qualità, quantità e natura dei beni oggetto di distruzione e al riguardo può solo ricevere le dichiarazioni delle parti interessate. Qualora il valore complessivo dei beni non sia superiore a 10 milioni la distruzione degli stessi può essere certificata da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio sottoscritto da un rappresentante del contribuente contenente tutti i dati identificativi dei beni distrutti o trasformati. L'atto notorio non pregiudica la comunicazione di cui al punto 1. 3. da un documento di trasporto progressivamente numerato quando si provveda alla movimentazione dei beni risultanti dalla distruzione o dalla trasformazione. Restano fuori da tale procedura tutti i casi in cui la distruzione dei beni (anche strumentali) riveste il carattere dell'ordinarietà. In proposito, l'Amministrazione finanziaria (Cfr. la Risoluzione del Ministero delle finanze n.9/314 del 13 marzo 1991) ha precisato che nel caso di ricorrente eliminazione di beni strumentali soggetti alla repentina evoluzione tecnologica, restano in vigore le disposizioni già date dall'Amministrazione finanziaria stessa con la Circolare n.23 del 29 settembre 1988 per cui la prova della distruzione può essere fornita mediante apposito processo verbale sottoscritto da un responsabile aziendale e controfirmato anche da un esponente dell'organo di controllo. Tale eliminazione, ovviamente, dovrà essere evidenziata nel registro dei cespiti ammortizzabili oltre che,

ovviamente nelle scritture di partita doppia. In sostanza, quindi, nel caso in esame il processo verbale interno è esaustivo della procedura di distruzione rendendo superflua la comunicazione agli Uffici finanziari.

Procedura di cui al D.Lgs. 22/97 relativa ai rifiuti speciali alternativa a quella stabilita da D.Lgs. 441

E' in ogni modo possibile dimostrare la distruzione dei beni propri mediante consegna dei beni stessi ai soggetti autorizzati all'esercizio di operazioni di distruzione in c/terzi. In tale ipotesi è prevista la compilazione dei particolari formulari di cui all'art.15 del D.Lgs 5/2/1997 n. 22 così come modificato dall'art. 1 del D.Lgs 8/11/1997 n. 389. Lo schema di tale formulario è stato approvato con DM 1/4/1998 n. 145. E' avviso dell'ASSONIME (Cfr. la Circolare n.51/98) che il rispetto delle procedure documentali previste dal citato D.Lgs. 22/97 comporti il superamento delle disposizioni di cui al D.Lgs. 441. Resta inteso che la presunzione di cessione non opera qualora vi sia cessione dei beni mediante fatturazione ad altro imprenditore.

La procedura da seguire in casi di perdita o distruzione di beni

Riassumendo, la procedura da seguire in casi di [perdita o distruzione di beni](#) è la seguente

Cause	procedure
eventi fortuiti, accidentali, non dipendenti dalla volontà del contribuente	· Documentazione proveniente da un organo della pubblica amministrazione (es. denuncia) o dichiarazione sostitutiva di atto notorio · comunicazione agli uffici dell'amministrazione finanziaria e ai comandi della guardia di finanza competente in base al domicilio fiscale del contribuente entro 30 giorni dalla conoscenza dell'evento

distruzione volontaria dei beni per fatti eccezionali e non ricorrenti sia di beni strumentali che di magazzino	· comunicazione scritta alla competente articolazione dell'amministrazione finanziaria (civile e militare) competente in base al luogo di distruzione dei beni da recapitare almeno 5 giorni prima dell'evento · verbale redatto dai funzionari dell'amministrazione finanziaria o da ufficiale della guardia di finanza o da un notaio qualora il valore dei beni sia superiore a Lit. 10 milioni · dichiarazione sostitutiva di atto notorio per le distruzione di beni di valore inferiore a 10 milione · redazione di un documento di trasporto per l'eventuale movimentazione dei beni risultanti dalla distruzione
distruzione volontaria dei beni per fatti ricorrenti sia per beni strumentali che di magazzino	atto unilaterale sottoscritto sia dalla parte che procede alla distruzione che di un soggetto addetto al controllo legale dei conti
distruzione volontaria di beni propri mediante consegna ai soggetti autorizzati allo smaltimento rifiuti	redazione del formulario previsto dall'art. 15 Dlgs 22/97

Novembre 2008 A cura di Giovanni Mocci