

DICHIARAZIONI IVA

LA TASSAZIONE IVA DELLE ASSEGNAZIONI DEI BENI DELL'IMPRESA

TRATTAMENTO DIFFERENZIATO PER LE SOCIETA'

PREMESSA

Il momento della presentazione della dichiarazione IVA rappresenta quello in cui devono essere esercitate le necessarie riflessioni con riferimento alla corretta tassazione delle operazioni effettuata nell'arco dell'anno.

Tra le operazioni che possono destare alcuni dubbi interpretativi, vi sono le cosiddette operazioni senza corrispettivo che in sintesi si identificano nelle seguenti:

- Cessioni gratuite di beni dell'impresa per i quali è stata operata la detrazione;
- Prelievo dei beni dell'impresa per l'utilizzo privato dell'imprenditore e dei suoi familiari;
- Il possesso dei beni che interviene a causa della cessazione dell'attività dell'impresa, quando i beni dell'imprenditore individuale vengono assunti da questi alla cessazione dell'attività economica;
- L'assegnazione ai soci della società dei beni dell'impresa a prescindere dal titolo di assegnazione (che potrà essere quello dello scioglimento della società o del singolo rapporto del socio etc.).

In tutte queste ipotesi si determina una particolare modalità di tassazione IVA che trova le sue norme di riferimento nella direttiva 112/2006/CE e nelle norme interne di cui al DPR 633/72.

Nel presente documento non ci si occupa delle cessioni gratuite di beni di modico valore, quali quelle effettuate a titolo di rappresentanza, ma si effettua un'analisi delle diverse norme che disciplinano il trattamento IVA di quelle operazioni di cessioni di beni senza corrispettivo.

In particolare si cerca di fornire un'interpretazione alle disposizioni che interessano l'assegnazione dei beni a favore dell'imprenditore individuale e di quelle che disciplinano l'assegnazione dei beni a favore dei soci delle società. Con riferimento a quest'ultime, infatti, la norma ha un contenuto letterale differente che lascia lo spazio ad un'interpretazione applicativa dei vari istituti di garanzia della neutralità IVA altrettanto differente.

LA CESSIONE GRATUITA E LA BASE IMPONIBILE DI TASSAZIONE

Il sistema di tassazione IVA è fondato sul principio della neutralità di cui all'articolo 1 della direttiva 2006/112/CE che trova attuazione nell'ordinamento interno nell'articolo 19 del DPR 633/72.

In ragione di tale principio, il soggetto passivo, determina l'imposta dovuta detraendo l'imposta assolta, dovuta o addebitata in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa arte o professione.

Con riferimento alle operazioni senza corrispettivo, il sistema di neutralità IVA è garantito mediante l'applicazione di due meccanismi alternativi che consistono:

- Nella tassazione dell'operazione gratuita;
- Nella rettifica della detrazione dell'IVA relativa all'acquisto dei beni e servizi oggetto dell'operazione gratuita.

Con riferimento alle cessioni gratuite di beni, il testo Unico IVA (DPR 633/72) prevede due specifiche disposizioni di attuazione dei meccanismi di cui sopra:

- L'articolo 2 comma 2 che ai numeri 4, 5 e 6 disciplina la tassazione delle cessioni gratuite;
- L'articolo 19 bis 2 che disciplina la rettifica della detrazione originaria in specifiche circostanze fattuali che determinano una misura della detrazione definitiva diversa rispetto a quella originariamente operata.

Le due disposizioni trovano applicazione alternativa e sono funzionali ad assicurare il sistema di neutralità nella tassazione IVA.

Un aspetto di assoluta rilevanza che si impone nel caso di tassazione sull'operazione di cessione gratuita è quello della determinazione della base imponibile della stessa.

La Corte di giustizia UE Sez. VIII, con la sentenza dell'8 maggio 2013 causa C-142/12, ha fornito rilevanti chiarimenti in merito alle modalità di tassazione IVA delle operazioni senza corrispettivo stabilendo che, ai fini della determinazione della base imponibile si dovrà fare riferimento, ai sensi dell'articolo 74 della direttiva 112/2006, al prezzo di acquisto dei beni oggetto dell'operazione senza corrispettivo, determinato al momento in cui si effettua quest'ultima operazione e non, ovviamente, al momento dell'acquisto originario del bene poi ceduto gratuitamente.

Si propone l'estratto di interesse della sentenza in argomento e di cui ai punti 31, 32 e 33.

31 L'articolo 74 della direttiva IVA prevede che, per le operazioni come quelle di cui al procedimento principale, la base imponibile sia 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. Tale articolo costituisce una deroga alla regola generale enunciata all'articolo 73.

32 Si deve ricordare che la Corte ha già dichiarato che, per "prezzo d'acquisto determinato al momento del prelievo", ai sensi dell'articolo 74 della direttiva IVA, doveva intendersi il valore residuo del bene al momento del prelievo (v. sentenza del 17 maggio 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, Racc. pag. I-4049, punto 80). Per quanto riguarda un'operazione di destinazione di un bene, del pari contemplata da tale articolo, la Corte ha altresì precisato che la base imponibile era il valore del bene in questione determinato al momento della destinazione, che corrisponde al prezzo sul mercato di un bene simile tenuto conto dei costi di trasformazione di tale bene (v., in particolare, sentenza dell'8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 30).

33 Ne consegue che la base imponibile dell'operazione in caso di cessazione dell'attività economica imponibile è il valore dei beni di cui trattasi determinato al momento di tale cessazione, che tiene quindi conto dell'evoluzione del valore di detti beni tra la loro acquisizione e la cessazione.

In sostanza laddove trovi applicazione la disposizione di tassazione dell'operazione senza corrispettivo, la base imponibile è data dal prezzo di acquisto del bene oggetto di cessione nello stato in cui si trova, tenendo conto quindi del suo degrado dovuto all'utilizzo.

Si precisa che le disposizioni di cui all'articolo 74 della Direttiva hanno immediato e diretto effetto nei paesi aderenti, e hanno trovato perfetta mutuaione nelle disposizioni di cui all'articolo 13 co. 2 lettera c) del DPR 633/72 che ne ricalca il contenuto letterale.

Chiarito il criterio di determinazione del valore imponibile del cosiddetto "corrispettivo valore", si tratta ora di chiarire se le operazioni senza corrispettivo diano luogo prioritariamente all'applicazione delle disposizioni che disciplinano la rettifica della detrazione o a quelle della tassazione delle operazioni gratuite.

CESSIONI GRATUITE DI BENI – TRA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA E AUTOCONSUMO: LE NORM EUROPEE

Per le cessioni gratuite di beni, il primo degli aspetti da chiarire è quello dell'individuazione delle disposizioni da applicare, se quelle della rettifica della detrazione inizialmente operata o quello della tassazione dell'operazione gratuita.

Infatti, nel nostro ordinamento, come anche nelle disposizioni comunitarie (Direttiva 112/2006), due sono gli impianti normativi aventi la funzione di assicurare la neutralità dell'IVA per le ipotesi di cessioni gratuite di beni:

- applicazione dell'IVA mediante la tassazione delle cessioni in autoconsumo;
- la rettifica dell'IVA in applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19bis2.

I due impianti normativi, alternativi, operativamente sono marcatamente differenti, e tali differenze hanno indubbi effetti e riflessi anche nella determinazione dell'Imposta dovuta.

In relazione alla tassazione della cessione gratuita, l'articolo 16 della Direttiva 2006/112/CE, stabilisce che è assimilato ad una cessione di beni a titolo oneroso (la cui tassazione è prevista dall'articolo 14 della stessa direttiva), *il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più in generale lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.*

Ne deriva che, la cessione gratuita di un bene è soggetta ad IVA se l'acquisto dello stesso abbia dato diritto alla detrazione.

Ora, poiché come noto, il diritto alla detrazione si atteggia in due momenti, quello della detrazione al momento in cui l'IVA è divenuta esigibile, e quello successivo, che rettifica la detrazione in ragione del primo utilizzo del bene, ai sensi delle disposizioni che disciplinano l'istituto della rettifica IVA, non pare semplice l'interpretazione della norma di cui sopra.

In altri termini ci si chiede se per “abbia dato diritto ad una detrazione [...]” si debba intendere che è rilevante la detrazione operata all'atto dell'acquisto (il primo momento di esercizio della detrazione) o si debba invece intendere che è rilevante il momento di effettiva cristallizzazione della detrazione IVA, che è subordinato al reale impiego del bene stesso.

Infatti, in questo secondo caso si determinerebbe che laddove trovino applicazione le disposizioni della rettifica, la tassazione della cessione senza corrispettivo avverrebbe mediante applicazione della rettifica della detrazione IVA originariamente operata, mentre nel primo caso la tassazione avverrebbe mediante imposizione dell'operazione gratuita senza applicazione di alcuna rettifica della detrazione originaria che si perfezionerebbe in modo definitivo.

Le norme europee che disciplinano la rettifica della detrazione sono quelle di cui agli artt. da 184 a 186, mentre le norme che disciplinano la detrazione sono quelle di cui agli artt. 167 e seguenti.

Gli artt. da 184 a 186 stabiliscono che la rettifica ha luogo quando successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni.

Il successivo articolo 186 stabilisce che gli Stati membri determinano le modalità applicative delle rettifiche.

In sostanza, la norma europea prevede, quale regola generale, che, la rettifica deve essere esercitata ogni volta che la misura della detrazione espressa nella prima dichiarazione IVA subisca una modifica. E' quindi la dichiarazione IVA il discriminante per la rettifica.

L'articolo 167 prevede che la detrazione potrà essere esercitata nel momento in cui l'IVA diventa esigibile.

In sostanza la detrazione IVA si atteggia in due momenti:

- un primo momento di detrazione provvisoria all'atto dell'acquisto del bene;
- un secondo momento di detrazione definitiva all'atto dell'utilizzo del bene.

Con riferimento al secondo momento di cui sopra, le disposizioni comunitarie (come anche quelle interne) prevedono l'istituto della rettifica della detrazione IVA originariamente operata, laddove si verifichi un diverso utilizzo dei beni acquistati rispetto le oggettive iniziali previsioni che attribuisce una diversa misura di detrazione IVA.

Ne deriva che elemento discriminante ai fini della cristallizzazione della detrazione IVA, è il primo utilizzo del bene acquistato.

Esaminato l'impianto normativo della tassazione delle cessioni gratuite e di quello della rettifica della detrazione, rimane da risolvere la questione della prioritaria applicazione tra le due disposizioni.

In parole più semplici si tratta di comprendere se, acquistato un bene inerente l'impresa ed esercitata la detrazione iniziale, laddove tale bene fosse ceduto gratuitamente o destinato a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, si debbano applicare le disposizioni di cui all'articolo 16 (tassazione dell'operazione gratuita) o quelle della rettifica IVA (184-186).

Si ritiene che, quando l'IVA con riferimento all'acquisto di un bene è stata detratta, e ovviamente tale detrazione abbia trovato conferma nella relativa dichiarazione IVA, la successiva cessione sia operazione soggetta ad IVA con esclusione del presupposto applicativo delle disposizioni sulla rettifica della detrazione originariamente operata.

In conclusione il concetto di “Abbia dato diritto alla detrazione” deve riferirsi al momento di detrazione inizialmente operata e non contempla anche il momento di effettiva cristallizzazione della detrazione a seguito di rettifica.

Ne deriva che l'intero impianto normativo afferma la prioritaria applicazione delle disposizioni della tassazione delle cessioni gratuite ed estranee all'esercizio dell'impresa rispetto a quelle della rettifica della detrazione.

Tale interpretazione sembra trovare conferma nell'articolo 168 Bis della direttiva laddove è previsto, con specifico riferimento ai beni immobili dell'impresa che, l'utilizzo degli stessi anche per fini estranei all'impresa, deve essere regolato, IN DEROGA alle disposizioni di cui all'articolo 26, in adozione dei principi di cui agli articoli 184-192 (sistema di rettifica).

L'articolo 26, prevede che sono servizi imponibili, tra gli altri, l'utilizzo dei beni dell'impresa per fini estranei qualora il bene “abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'iva”.

Proprio la deroga indicata nell'articolo 168 bis, che opera unicamente per gli immobili nella circostanza fattuale di utilizzo promiscuo, conferma la priorità applicativa delle disposizioni sulla tassazione dell'operazione gratuita ed estranea all'esercizio dell'impresa rispetto a quelle della rettifica

.

CESSIONI DI BENI SENZA CORRISPETTIVO: LE NORME INTERNE

Esaminati i principi europei, si propone l'esame delle norme Italiane.

Le cessioni gratuite di beni sono disciplinate nell'articolo 2 del DPR 633/72 il quale al comma 2, prevede che costituiscono cessioni di beni:

a) “le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali **non sia stata operata all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19**, anche se per effetto dell'opzione di cui all'**art. 36 bis**”;

b) “la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, **con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19**”

c) “le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.”

Le disposizioni di cui sopra, anche in ragione del contenuto letterale di ciascuna di esse, impongono una differente analisi con particolare distinguo delle operazioni di cui alle precedenti lettere a) e b), rispetto a quella di cui alla lettera c).

CESSIONI GRATUITE DI BENI DELL'IMPRESA E DESTINAZIONI A FINALITA' ESTRANEE

Come indicato nelle lettere a) e b) di cui al precedente paragrafo, appare evidente che le cessioni gratuite di beni, e l'impiego per finalità estranee all'esercizio dell'impresa, sono soggetto alla tassazione IVA se il soggetto passivo ha detratto l'IVA all'atto dell'acquisto. La norma in particolare fa, in modo esatto, unicamente riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 19 e non all'intero impianto normativo che disciplina la modalità di detrazione IVA.

Si rileva che le disposizioni europee sono state pienamente recepite avendo il legislatore, in modo chiaro ed inequivoco, previsto che, ai fini della tassazione IVA delle operazioni estranee e gratuite ciò che rileva sia il comportamento tributario di detrazione IVA operato all'atto dell'acquisto, evidentemente ai sensi dell'articolo 19 del DPR 633/72.

Ne deriva che, assume rilevanza la detrazione inizialmente operata con la dichiarazione IVA, sulla base dell'oggettiva previsione di impiego dei beni acquistati.

Si deve ricordare ed evidenziare che, il presente documento si occupa del trattamento IVA delle cessioni di beni gratuite o dell'impiego dei beni per

finalità estranee all'esercizio dell'impresa, e non anche delle prestazioni di servizi gratuite, per le quali le norme interne propongono radicali differenze di tassazione.

CESSIONI GRATUITE DI BENI E DESTINAZIONE PER FINALITA' ESTRANEE ALL'IMPRESA
NORME APPLICABILI E CRITERIO DI TASSAZIONE

- Operata la detrazione iniziale all'atto dell'acquisto, espressa evidentemente nella relativa dichiarazione IVA, la successiva cessione gratuita e il successivo diverso impiego verso attività estranee all'impresa è operazione soggetta a tassazione con esclusione di applicazione delle disposizioni sulla rettifica della detrazione.
- Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 2 comma 2 numeri 4 e 5 del DPR 633/72;
- Non si applicano le disposizioni sulla rettifica delle detrazioni di cui all'articolo 19 bis 2 del DPR 633/72.

In conclusione, la tassazione IVA delle operazioni gratuite in argomento è subordinata alla detrazione operata all'atto dell'acquisto ai sensi dell'articolo 19, non rilevando l'impiego effettivo del bene avente rilevanza per la rettifica di cui all'articolo 19 bis 2 del DPR 633/72, che non trova mai applicazione.

Si segnala che, con riferimento alla detrazione operata inizialmente, non assume rilevanza se la stessa sia avvenuta in misura parziale o totale. La norma infatti è scritta al contrario affermando che, non sono cessioni IVA quelle che hanno ad oggetto beni per i quali all'atto dell'acquisto non sia stata operata la detrazione a norma dell'articolo 19, dovendosi intendere, per espressa previsione dell'articolo 16 della direttiva 206/112/CE, la non detrazione integrale dell'IVA. Ciò evidentemente accade quando al momento dell'acquisto l'operatore sa già che destinerà il bene per finalità estranee all'impresa. E' palese che, in tal caso, l'acquisto non è presupposto di detrazione IVA, ai sensi del primo comma dell'articolo 19 del DPR 633/72 e,

proprio per la sua estraneità all'esercizio dell'impresa, non darà luogo ad operazioni rilevanti ai fini IVA¹.

Altro aspetto da porre in evidenza è quello secondo il quale, ai fini della corretta applicazione delle disposizioni in argomento, non assume assoluta rilevanza la non detraibilità totale oggettiva di cui all'articolo 19 bis.1. In tal caso, la cessione gratuita del bene acquistato senza diritto oggettivo alla detrazione è sempre rilevante ai fini IVA ma, come noto, sarà esente ai sensi dell'articolo 10 comma 1 numero 27 quinquies.

ESEMPI

- Rivenditore di TABLET, acquista 100 unità tutte da destinare alla rivendita. Se, successivamente all'acquisto, assegna al consumo personale 1 dei detti beni, non dovrà procedere alla rettifica ma dovrà applicare le disposizioni dell'autoconsumo.
- Esercente l'attività di ristorante, acquisto 100 bottiglie di vino. Se ne preleva dal magazzino per l'uso personale 10, deve applicare le regole sull'autoconsumo.
- Rivenditore di auto che acquista un'auto per l'uso suo familiare. In tal caso la detrazione all'atto dell'acquisto non è ammessa ai sensi dell'articolo 19 comma 1 del DPR 633/72, con conseguenziale assoluta non rilevanza del successivo utilizzo privato.

ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI DI SOCIETÀ'

La norma di cui alla lettera c) del precedente paragrafo ha contenuto letterale diverso rispetto a quello di cui alle precedenti lettere a) e b).

Il numero 6 del secondo co. dell'articolo 2 del Testo Unico IVA, infatti, riconduce a tassazione *le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto senza nulla specificare con riferimento al presupposto fattuale della detrazione operata in relazione all'acquisto del bene oggetto di assegnazione.*

¹ Deroga tale criterio generale il trattamento della detrazione IVA per l'acquisto di beni da impiegare per le attività di "rappresentanza" di cui all'articolo 19 bis 1.

Da una prima lettura della norma sembrerebbe che, a prescindere dalla detraibilità operata con riferimento all'acquisto del bene oggetto di assegnazione, questa sia operazione sempre da assoggettare a tassazione IVA. Ma il principio di neutralità IVA esclude una tale interpretazione.

Il mancato richiamo al presupposto della detrazione operata all'atto dell'acquisto del bene oggetto di assegnazione, lascia intendere che, a differenza delle operazioni senza corrispettivo di cui al precedente paragrafo, le stesse (assegnazioni) effettuate a favore dei soci devono essere tassate applicando prioritariamente le disposizioni che disciplinano la rettifica della detrazione di cui all'articolo 19 bis 2.

Per tale interpretazione, le disposizioni di cui al numero 6 dell'articolo 2 comma 2 del DPR 633/72, si applicano solo successivamente alla cristallizzazione della detrazione IVA mediante applicazione non solo delle disposizioni di cui all'articolo 19, ma anche di quelle successive di cui all'articolo 19 bis 2 che disciplinano la rettifica della detrazione IVA.

Sembra quindi questa la corretta interpretazione delle norme che disciplinano l'assegnazione dei beni ai soci anche se nella prassi amministrativa non ne risulta una chiara affermazione.

Va rilevato che l'adozione prioritaria della rettifica della detrazione determina effetti significativi con riferimento alla tassazione IVA delle operazioni in rassegna (si veda infra l'esempio proposto) ed implica un'attenta analisi delle disposizioni che ne disciplinano applicazione.

I commi da 1 a 3 dell'articolo 19 bis 2 del DPR 633/72 prevedono che la detrazione dell'imposta inizialmente operata è rettificata, in aumento o diminuzione, qualora i beni siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella originariamente operata.

Le disposizioni si applicano in modo differenziato in ragione della tipologia del bene ed in particolare:

- Per i beni diversi da quelli ammortizzabili, ai fini della rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione;

- Per i beni ammortizzabili la rettifica è effettuata in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei 4 anni successivo (9 per gli immobili) ed è calcolata con riferimento a tanti quinti (tanti noni per gli immobili) quanti sono gli anni mancanti al compimento del periodo di osservazione (5 anni per i beni ammortizzabili 10 per i beni immobili).

Come osservato in dottrina e in prassi, per i beni non ammortizzabili, ai fini della rettifica, assume rilevanza unicamente il primo utilizzo riservato agli stessi. Tale primo utilizzo non coincide con la cessione degli stessi ma con la prima destinazione d'uso ai medesimi riservata, in modo tale che, la destinazione alla vendita di un bene acquistato, ne determina la cristallizzazione della detrazione originariamente operata e il diverso impiego dello stesso (quale l'assegnazione ai soci) non sarà mai presupposto dell'applicazione delle disposizioni della rettifica della detrazione².

In merito, con circolare 328/1997 del ministero delle finanze è stato precisato che:

Per i servizi ed i beni non ammortizzabili, ai fini della rettifica della detrazione, deve tenersi conto soltanto della loro prima utilizzazione, nel senso che deve procedersi alla correzione della detrazione operata, soltanto se tale prima utilizzazione diverge da quella presa inizialmente in considerazione, non essendo attribuita rilevanza fiscale a successivi mutamenti di destinazione.

E' da osservare che, sotto tale profilo, le ipotesi di rettifica della detrazione dovrebbero riguardare casi piuttosto limitati, ove si consideri che la destinazione di un bene a fini estranei all'impresa dà luogo, generalmente, alla tassazione del bene stesso a titolo di autoconsumo (articolo 2, secondo comma, n. 5, D.P.R. n. 633 del 1972), il che fa venire meno l'obbligo della rettifica della detrazione operata.

² Che il concetto di prima utilizzazione non coincide con quello di cessione del bene è suffragato dallo stesso articolo 19 bis 2 che al comma tre fa riferimento sia alla cessione che alla prima utilizzazione per la tassazione dei beni non ammortizzabili in caso di radicale modifica dei regimi IVA adottati.

In tal caso, infatti, la detrazione stessa è legittimata dalla circostanza che il bene in questione è stato impiegato per la realizzazione di un'operazione imponible.

L'interpretazione del 1997, che in sostanza porta ai medesimi risultati previsti per le cessioni senza corrispettivo di cui al precedente paragrafo, non appare perfettamente completa e sembra più appagante quella più articolata fornita sopra che in sintesi possiamo come di seguito rappresentare:

- La rettifica per modifica di destinazione con riferimento **ai beni non ammortizzabili** opera in relazione alla prima destinazione di utilizzazione adottata per il bene. Se questa risulta essere diversa rispetto a quella inizialmente prevista e ciò è causa di una diversa misura di detrazione IVA allora si applicano le norme sulla rettifica. Successivamente all'attuazione della prima utilizzazione del bene, ogni successiva diversa forma di impiego dello stesso non sarà mai presupposto di applicazione degli strumenti della rettifica IVA e la tassazione dovrà essere attuata mediante imposizione delle relative operazioni ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 2 e 3 del DPR 633/72.

In altri termini e con riferimento all'esempio di rivenditore di tablet di cui al precedente paragrafo, la detrazione IVA deve intendersi cristallizzata ai sensi dell'articolo 19 bis 2, quando il bene acquistato, non ammortizzabile, è destinato alla vendita e non con la vendita dello stesso.

Ne deriva che, se il bene acquistato (tablet) è destinato alla vendita e successivamente è assegnato ai soci (mediante il prelievo dagli scaffali del magazzino), poiché la detrazione IVA è cristallizzata ai sensi del primo comma dell'articolo 19 bis 2, tale operazione sarà soggetta ad IVA ai sensi del numero 6 del secondo comma dell'articolo 2 del DPR 633/72.

Si segnala che in ogni caso le rettifiche alla detrazione operano unicamente quando la iniziale detrazione abbia trovato rappresentazione nella dichiarazione IVA del periodo di acquisto. Va da sé infatti che, se il bene originariamente acquistato è nello stesso anno impiegato diversamente e con diversa latitudine di detrazione, il contribuente non dovrà effettuare alcuna rettifica di detrazione ma dovrà correttamente esprimere la stessa nel dichiarativo IVA.

Di fatto e nella sostanza, per i beni non ammortizzabili ma relativi all'impresa, l'assegnazione ai soci comporta la tassazione della relativa operazione e non la rettifica e quindi operativamente tale operazione è trattata in modo analogo a quelle di cui al precedente paragrafo.

Per i beni ammortizzabili le cose sono un po' diverse perché la rettifica interessa un periodo di verifica più ampio.

Ne consegue che, poiché le disposizioni della rettifica IVA hanno applicazione prioritaria rispetto a quelle della tassazione delle operazioni senza corrispettivo riconducibili all'assegnazione dei beni ai soci, le disposizioni sull'autoconsumo societario si applicano solo dopo il decorso dell'intero periodo di rettifica (entro il 4° anno successivo a quello di entrata in funzione, entro il 9° anno successivo a quello di acquisto dei fabbricati).

In altre termini, per i beni ammortizzabili di cui all'articolo 19 bis 2, si avrà che:

- se l'assegnazione ai soci dei beni societari avviene durante il periodo di verifica, allora la tassazione IVA si attua mediante la rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19 bis. 2 comma 2;
- se l'assegnazione ai soci dei beni societari avviene dopo il decorso del periodo di verifica, allora la tassazione IVA si attua mediante imposizione dell'operazione da calcolare sul valore corrispettivo³.

Si avrà quindi che, se il tablet è acquisto quale bene strumentale, e decorsi tre anni dall'anno di entrata in funzione è assegnato ai soci, si applicano le disposizioni della rettifica della detrazione di cui all'articolo 19 bis 2 e non quelle in materia di tassazione delle cessioni in autoconsumo.

ATTENZIONE: Ne deriva che, con riferimento alle operazioni di assegnazione ai soci dei beni dell'impresa, le disposizioni in materia di rettifica hanno priorità rispetto a quelle che disciplinano la tassazione in autoconsumo, ma le stesse trovano applicazione solo fino al momento di PRIMA destinazione d'uso

³ Ai sensi dell'articolo 13 comma 2 lettera c per le cessioni di cui al numero 6 del comma 2 dell'articolo 2 del DPR 633/72, la base imponibile è data dal prezzo di acquisto del bene oggetto di cessione nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

dei beni, con l'eccezione dei beni ammortizzabili per i quali si applicano solo successivamente al decorso dell'intero periodo di verifica della rettifica della detrazione.

Per quanto sopra emerge che, nei casi di cessazione dell'attività, il trattamento IVA per l'imprenditore individuale è marcatamente diverso da quello previsto per l'assegnazione ai soci derivante dalla fase della relativa liquidazione.

<u>SOGGETTO</u>	<u>OPERAZIONE</u>	<u>TRATTAMENTO</u>
IMPRENDITORE INDIVIDUALE	ASSEGNAZIONE DEI BENI A SEGUITO DELLA CESSAZIONE DELLE ATTIVITA'	OPERAZIONI SOGGETTE AD IVA SE ALL'ATTO DELL'ACQUISTO è STATA DETRATTA L'IVA
SOCIETA'	ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI DELLA SOCIETA' A SEGUITO DI RIPARTO DEL RESIDUO ATTIVO PATRIMONIALE PER CESSAZIONE DELLE ATTIVITA'	- SI APPLICANO LE DISPOSIZIONI DI CUI ALL'ARTICOLO 19 BIS 2; - SE IL PERIODO DI VERIFICA DELLA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE E' TERMINATO, L'ASSEGNAZIONE è SOGGETTA AD IVA PER I BENI PER I QUALI L'IVA è STATA DETRATTA

Si rammenta che le disposizioni di cui all'articolo 19 bis 2 non si applicano nei casi di indetraibilità oggettiva e nei casi di esercizio di attività che danno luogo al pro-rata di detraibilità.

Così l'assegnazione dell'auto al socio sarà rilevante ai fini IVA e la base imponibile dovrà essere determinata sulla base del corrispettivo valore tenendo conto anche delle disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 13 del DPR 633/72.

Esempio di applicazione prioritaria della rettifica della detrazione:

La società alfa SRL acquista nel 2008, al prezzo di € 200.000,00 oltre IVA al 20% (€ 40.000,00) un immobile strumentale destinato ad uso laboratorio per le attività societarie. Nel 2012 assegna l'immobile al socio Mario Rossi.

Soluzione con prioritaria rettifica della detrazione:

Applicando il criterio della prioritaria rettifica la tassazione dell'assegnazione avviene mediante rettifica dell'IVA originariamente detratta per tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del periodo di verifica. Essendo avvenuta l'assegnazione nell'anno 2012 si dovrà operare una rettifica pari a 6/10 dell'IVA originariamente detratta:

$$40.000,00/10 * 6 = 24.000,00$$

Soluzione con prioritaria applicazione della tassazione della cessione senza corrispettivo

Applicando il criterio della prioritaria tassazione dell'assegnazione la tassazione avviene mediante applicazione dell'IVA sul corrispettivo valore da determinarsi ai sensi dell'articolo 13 co. 2 lett.c). la base imponibile deve essere determinata sulla base del prezzo di acquisto determinato nel momento di assegnazione.

Ipotizzando che l'immobile abbia subito una svalutazione del prezzo iniziale per € 30.000,00, la tassazione dovrà avvenire applicando l'IVA sul corrispettivo valore:

$$- \quad € 170.000,00 * 21\% = 35.700,00$$

CONSIDERAZIONI

Oltre alla diversa misura dell'onere fiscale generato dalle due disposizioni si rileva che la stessa è imputato soggettivamente in modo marcante distinto. Infatti nel caso di prioritaria applicazione del pro-rata di detraibilità è la società a dover scontare la tassazione mentre nel caso di tassazione dell'operazione di assegnazione è il socio a sopportare l'onere fiscale. Tale differente soggettiva passiva non assume rilevanza nel caso di assegnazione dei beni dell'impresa all'imprenditore individuale.

**RETTIFICA DELLA DETRAZIONE E CESSIONE IN
AUTOCONSUMO - I DIFFERENTI SCOPI APPLICATIVI**

Per quanto sopra argomentato si espongono in evidenza le differenti finalità degli istituti della tassazione delle cessioni senza corrispettivo e della rettifica della detrazione:

- **Rettifica della detrazione:** Con riferimento alla Rettifica della detrazione IVA, lo scopo e funzione è quella di correggere la misura della detrazione per conformarla alla destinazione iniziale dei beni e servizi, destinazione iniziale che è risulta diversa da quella “pensata” al momento dell'acquisto, o meglio al momento dell'esercizio della detrazione ORIGINARIA. Si potrebbe definire la rettifica come un istituto avente lo scopo di perfezionare la neutralità dell'IVA mediante l'assestamento della misura della detrazione operata originariamente, a seguito di diverso primo utilizzo del bene. Ai fini della corretta applicazione delle disposizioni per i beni non ammortizzabili rilevata la prima destinazione d'uso, mentre per i beni ammortizzabili potrà assumere rilevanza la diversa utilizzazione del bene adottata nel periodo di verifica;
- **Autoconsumo:** l'istituto dell'autoconsumo, pure essendo funzionale ad assicurare la neutralità dell'IVA opera in modo assolutamente e marcatamente diverso. L'autoconsumo opera determinando il recupero dell'IVA detratta mediante l'imposizione dell'operazione senza corrispettivo.

CRITERI DI PRIORITARIA APPLICAZIONE

Le disposizioni interne prevedono, a secondo della tipologia della operazione un diverso criterio di prioritaria applicazione degli istituti della rettifica e della tassazione della operazioni senza corrispettivo. Di seguito si fornisce una tabella di sintesi indicativa delle precedente applicative degli istituti della cessione senza corrispettivo e della rettifica IVA.

<u>TIPO OPERAZIONE</u>	<u>NORMA PRIORITARIA</u>	<u>CONDIZIONE</u>	<u>SOGGETTI</u>
Cessioni gratuite di beni	Tassazione della cessione gratuita se all'atto dell'acquisto è stata operata la detrazione	Detrazione all'atto dell'acquisto senza applicazione dell'istituto della rettifica	Imprenditore individuale; Società; professionisti e artisti
Destinazione all'uso personale o familiare	Tassazione della cessione gratuita se all'atto dell'acquisto è stata operata la detrazione	Detrazione all'atto dell'acquisto senza applicazione dell'istituto della rettifica	Imprenditore Individuale Professionisti e artisti
Destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa	Tassazione della cessione gratuita se all'atto dell'acquisto è stata operata la detrazione	Detrazione all'atto dell'acquisto senza applicazione dell'istituto della rettifica	Imprenditore individuale; Società; professionisti e artisti
Assegnazione ai soci di società ed enti privati e pubblici	Priorità: Rettifica della detrazione In subordine: Tassazione della cessione gratuita se è cristallizzata la detrazione		Società che assegna beni ai soci a qualsiasi titolo

19 febbraio 2014
Mario Agostinelli