

Circolare 193 del 23.07.98

MATERIA FISCALE: Iva

OGGETTO D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441. Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto.

TESTO

PREMESSA

Il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 (pubblicato nel supplemento ordinario n. 298 alla Gazzetta Ufficiale n. 298 del 23 dicembre 1997) ha dato attuazione alla delega conferita al Governo con l'articolo 3, comma 137, lett.a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, concernente la revisione della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto di cui all'art. 53 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con l'obiettivo di razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, facendo salve le esigenze di tutela dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

A tal proposito, il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, onde pervenire ad una trattazione organica della materia, ha provveduto alla riformulazione della disciplina con la conseguente sostituzione delle regole contenute nel citato articolo 53 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare il menzionato D.P.R. n. 441 del 1997 si compone di

cinque articoli:

- gli articoli 1 e 2 disciplinano la presunzione di cessione;
- l'art. 3 si occupa della presunzione d'acquisto;
- l'art. 4 regola l'operativita' delle presunzioni;
- l'art. 5 stabilisce le norme di coordinamento e la soppressione di disposizioni superate con la nuova disciplina.

Al fine di realizzare la necessaria uniformita' di indirizzo in ordine

all'interpretazione delle nuove disposizioni, si forniscono qui di seguito le

relative istruzioni.

1. PRESUNZIONI DI CESSIONI

L'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 441 del 1997 in esame, stabilisce che

si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano

nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, ne' in quelli

dei suoi rappresentanti. Tra questi luoghi rientrano le sedi secondarie,

filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi ed i mezzi di

trasporto nella disponibilita' dell'impresa.

Il successivo comma 2 del medesimo articolo 1, stabilisce inoltre che

la presunzione di cui al comma 1 non opera se viene dimostrato che i beni

stessi:

- sono stati impiegati per la produzione;
- sono stati perduti o distrutti;

- sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in

dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto,

trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della

proprietà'. L'elencazione fatta dalla norma al riguardo è puramente

esemplificativa: quello che rileva infatti è unicamente l'assenza di

qualsivoglia titolo traslativo della proprietà'.

Si evidenzia che fra i luoghi ove il contribuente svolge le proprie

operazioni sono stati previsti espressamente anche i mezzi di trasporto che si

trovano nella disponibilità dell'impresa; viene, inoltre, usato il termine

"operazioni" in luogo di "attività" allo scopo di comprendere anche quelle

cessioni che, pur non costituendo oggetto della normale attività del

contribuente, vengono, comunque, svolte nell'esercizio dell'impresa.

La presunzione di cui al comma 1 dell'art. 1 si applica nei confronti

di tutti i soggetti d'imposta e riguarda sia i beni alla cui produzione o al

cui scambio è diretta l'attività dell'impresa sia i beni strumentali.

Nei confronti degli operatori esercenti solo operazioni di prestazioni

di servizi la presunzione può riguardare esclusivamente i beni strumentali e

non gli altri beni consegnati dal committente ai fini della prestazione

richiesta.

Si osserva che la presunzione di che trattasi opera solo quando i

fatti indizianti siano acclarati nella loro esistenza.

La presunzione di cessione scaturisce, infatti, dal raffronto tra:

l'entita' dei beni acquistati, importati o prodotti (al netto dei beni

utilizzati per la produzione perduti o distrutti, nonche', come si dira'

appresso, dei beni consegnati a terzi in lavorazione, deposito o comodato,

ecc.) e l'entita' dei beni effettivamente giacenti nei luoghi ove il

contribuente svolge le proprie operazioni, comprese le dipendenze, ecc.

La differenza tra le due entita' evidenzia la quantita' dei beni che,

in via presuntiva, sono da considerare ceduti con la conseguenza che ove le

effettive consistenze finali risultino inferiori a quelle contabilizzate, i

beni costituenti la differenza si considerano ceduti senza il pagamento

dell'imposta.

Trattasi di una presunzione legale "iuris tantum" con la quale la

legge da' per avvenuto un certo fatto fino alla dimostrazione del contrario,

da fornirsi da parte del contribuente.

A tal fine l'art. 1 del citato D.P.R. n. 441 del 1997 stabilisce una

serie di adempimenti a carico del contribuente, la cui concreta attuazione

impedisce il sorgere delle suddette presunzioni nei suoi confronti.

1.1 Luoghi di svolgimento delle operazioni.

La disposizione in esame stabilisce la non operativita' della

presunzione legale di cessione per quei beni acquistati, importati o prodotti

che si trovano nei luoghi ove il contribuente svolge le proprie operazioni.

Al fine di ricondurre con certezza in capo al contribuente i luoghi

delle operazioni, viene precisato, al comma 3 del citato articolo 1, che la

disponibilita' delle sedi secondarie, filiali o succursali, nonche' delle

dipendenze, degli stabilimenti, dei negozi, dei depositi, degli altri locali e

dei mezzi di trasporto puo' risultare indifferentemente:

- dall'iscrizione nel registro delle imprese, alla Camera di Commercio o ad

altro pubblico registro;

- dalla dichiarazione di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, se

effettuata anteriormente al passaggio dei beni;

- da altro documento dal quale risulti il luogo di destinazione dei beni,

annotato in uno dei registri in uso al contribuente e tenuto ai sensi

dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto concerne in particolare i mezzi di trasporto e' da

ritenersi che la disponibilita' degli stessi possa risultare

alternativamente:

- da annotazione presso il Pubblico Registro Automobilistico;
- da contratto di leasing, di noleggio di comodato ecc. annotati nelle scritture contabili del contribuente.

Appaiono opportune le seguenti ulteriori precisazioni:

1) il rapporto intercorrente tra i mezzi probatori previsti nella prima parte

del comma 3 dell'art. 1 piu' innanzi illustrati e' di pura alternativita'

con quelli indicati nella seconda parte dello stesso articolo. Cio' si

ricava dal corretto significato dell'espressione "puo'", presente nella

disposizione, che collega le due parti della disposizione stessa;

2) l'elencazione degli stessi mezzi di prova ha carattere tassativo, talche'

sono escluse modalita' di prova diverse da quelle espressamente

contemplate.

Va, inoltre chiarito che il particolare mezzo di prova consistente

nell'esibizione di documentazione di data anteriore a quella della verifica,

regolarmente annotata in uno dei registri in uso ai fini I.V.A., per essere

idoneo allo scopo, deve dimostrare due fatti essenziali, diversi fra loro:

1) che il soggetto dispone di una determinata sede secondaria, filiale, altri

locali, ecc.;

2) che in tale luogo sono stati destinati i beni esattamente individuati e che

costituiscono oggetto delle presunzioni di cui e' questione.

Necessita, pertanto, ad esempio l'esistenza di un contratto d'affitto

regolarmente registrato, da cui risulti la destinazione degli specifici beni,

in relazione ai quali potrebbe rendersi operante la presunzione, presso i

luoghi suindicati.

1.2 Il rapporto di rappresentanza.

La norma in esame ricomprende tra i luoghi di svolgimento delle

operazioni anche i luoghi ove il rappresentante del contribuente svolge le

proprie operazioni. Pertanto per quanto concerne i beni depositati presso

rappresentanti viene stabilito, al comma 4 del citato articolo 1, che il

rapporto di rappresentanza con deposito deve risultare alternativamente da:

- atto pubblico;
- scrittura privata registrata;
- lettera annotata, in data anteriore a quella in cui e' avvenuto il passaggio

di beni, in apposito registro presso l'Ufficio I.V.A., competente in

relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato;

- comunicazione effettuata all'ufficio I.V.A. con le modalita' previste

dall'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, sempre che sia di data

anteriore al passaggio dei beni.

E' il caso pure di precisare che la prova del rapporto di

rappresentanza, come quella del rapporto di dipendenza di cui si e' detto nel

paragrafo precedente, puo' essere offerta solo con gli specifici mezzi di

prova tassativamente menzionati nella norma.

Vale la pena altresì sottolineare che entrambe le prove teste'

richiamate determinano la presunzione che i beni non sono stati ceduti, salvo

prova contraria da parte dell'Ufficio.

1.3 Beni non rinvenuti nei luoghi di svolgimento delle operazioni.

Per i beni che non si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente

o il proprio rappresentante svolge le proprie operazioni, il regolamento in

esame stabilisce che la presunzione di cessione non opera qualora il

contribuente stesso dimostri che i beni:

- sono stati impiegati per la produzione;

- sono perduti;

- sono stati distrutti;

- sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in

dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, di appalto, di

trasporto, di mandato, di commissione o di altro titolo non traslativo della

proprietà'.

1.3.1 Impiego di beni nella produzione.

Quanto ai beni utilizzati nella produzione, la norma non prescrive

alcun adempimento specifico dalla cui inosservanza possa derivare l'insorgere

della presunzione legale di cessione, per cui l'utilizzazione dei beni stessi

nel ciclo economico aziendale può essere dimostrata dal contribuente secondo

le regole e con tutti i mezzi offerti dagli articoli 2697 e seguenti del

codice civile. In concreto, quindi, l'utilizzazione per la produzione si può

evincere dalle ordinarie scritture contabili, laddove richieste e, in caso

contrario, da coefficienti tecnici o da riscontri diretti.

1.3.2 Perdita di beni.

Con riguardo alla perdita dei beni dovuta ad eventi fortuiti,

accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del soggetto, viene

stabilito, al comma 3 dell'articolo 2 del menzionato D.P.R. n. 441 del 1997,

che la presunzione di cessione non opera a condizione che la perdita dei beni

stessi sia comprovata:.

a) da idonea documentazione di un organo della pubblica amministrazione o, in

mancanza, da dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge

4 gennaio 1968, n. 15, da cui risulti il verificarsi dell'evento, natura,

qualità e quantità dei beni perduti e l'indicazione, sulla base del

prezzo d'acquisto, del relativo ammontare complessivo;

b) da comunicazione redatta sull'apposito modello ministeriale da inviarsi,

entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento o dalla scoperta o notizia,

agli Uffici delle Entrate o, in mancanza, agli Uffici delle Imposte Dirette

e ai Comandi della Guardia di Finanza (competenti in relazione al domicilio

fiscale del contribuente). Detta comunicazione deve contenere i dati di cui

al punto precedente; in attesa del decreto ministeriale di approvazione

dello specifico modello è consentita, ovviamente, la comunicazione in

carta libera.

1.3.3 La distruzione dei beni o la trasformazione in beni di altro tipo e di

più modesto valore economico.

Nel caso di distruzione di beni o di loro trasformazione in prodotti

di modesto valore economico (ipotesi in passato disciplinata dalla circolare

ministeriale 20 settembre 1988, n. 23, emanata dalle sopresse Direzioni

Generali delle Imposte Dirette e delle Tasse), il comma 4 dell'art. 2 del

D.P.R. n. 441 del 1997 stabilisce, ai fini della prova, una particolare

procedura così articolata:

a) redazione di una comunicazione sull'apposito modello ministeriale che deve

essere inviato agli Uffici delle Entrate o, in mancanza, agli Uffici delle

Imposte Dirette e ai Comandi della Guardia di Finanza (competenti in

relazione al luogo ove avviene la distruzione o trasformazione). I suddetti

Uffici, nel caso in cui il contribuente abbia il domicilio fiscale in un

comune diverso da quello in cui avviene la distruzione o trasformazione dei

beni, devono trasmettere, anche a mezzo telefax, il verbale di

constatazione all'Ufficio delle Entrate competente in relazione al

domicilio fiscale del contribuente che pone in essere la suddetta

operazione.

Tale comunicazione deve pervenire almeno cinque giorni prima

dell'operazione di distruzione o di trasformazione. Tuttavia, al fine di

consentire ai suddetti uffici di assicurare l'effettiva presenza dei

funzionari alle cennate operazioni, è opportuno che il contribuente

provveda ad inviare con un congruo anticipo, rispetto al termine dei

cennati cinque giorni, il modello di comunicazione.

La comunicazione stessa, da redigersi in attesa del modello

ministeriale su carta libera, deve contenere: il luogo, la data e l'ora in

cui verranno poste in essere le operazioni, le modalita' di distruzione o

di trasformazione; la natura, qualita' e quantita' dei beni; l'ammontare

complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni da distruggere o

trasformare nonche' il valore ottenibile dalla distruzione o

trasformazione.

Si evidenzia che tale comunicazione non e' necessaria (e, quindi, non

deve essere inviata), quando la distruzione e' disposta da un organo della

pubblica amministrazione;

b) redazione di apposito verbale compilato dai funzionari dell'amministrazione

finanziaria, da ufficiali di polizia tributaria o da notai che hanno

presenziato alle operazioni ovvero da dichiarazione sostitutiva di atto

notorio ai sensi della legge 4 gennaio 1968, n. 15, se l'ammontare dei beni

distrutti o trasformati non sia superiore a lire dieci milioni. Da tale

verbale o dichiarazione di atto notorio devono risultare: data, ora e luogo

in cui avvengono le operazioni, nonche' natura, quantita', qualita' e

ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati.

E' appena il caso di precisare che la partecipazione alle operazioni

di distruzione o trasformazione del personale
dell'amministrazione

finanziaria (o dei militari della Guardia di Finanza)
deve essere

ordinariamente assicurata.

Peraltro, allo scopo di evitare la contemporanea
presenza dei

funzionari degli uffici e dei militari della Guardia di
Finanza, le

Direzioni Regionali delle Entrate assicureranno il necessario
coordinamento

dell'attività d'intesa con i competenti Comandi di Zona del
Corpo.

Al riguardo considerata la natura e la tipologia
dell'attività di

controllo afferente le suddette operazioni, alla stessa
può essere

destinato anche personale degli uffici finanziari non
addetto

ordinariamente all'attività di accertamento e controllo,
tenuto anche

conto della disposizione recata dall'articolo 56 del decreto
legislativo 3

febbraio 1993, n. 29, come modificato dal decreto legislativo
31 marzo

1998, n. 80.

L'attività di assistenza alle operazioni di
distruzione o

trasformazione effettuata dai suddetti uffici
finanziari sarà

consuntivata nell'ambito del processo "E11035 - Controlli
sostanziali

imposte dirette" secondo le seguenti modalità:

- le ore lavorative effettivamente utilizzate andranno sommate a quelle

dedicate ai controlli sostanziali;

- le stesse ore lavorative, tramutate in giorni-uomo vanno indicate

nell'ambito della procedura informatizzata "Consuntivo delle verifiche e

degli accessi eseguiti per conto di altri uffici".

In tal modo il sistema informativo assicurerà la consuntivazione

dell'attività espletata anche in termini di controlli sostanziali

equivalenti.

A tal fine la predetta procedura informatizzata sarà opportunamente

integrata per individuare anche statisticamente l'attività svolta.

Al riguardo si richiama l'attenzione degli Uffici che alle cennate

operazioni deve assistere (ove, beninteso, non sia stato concordato

l'intervento dei militari della Guardia di Finanza):

1) il personale degli Uffici delle Entrate;

2) in mancanza, il personale degli Uffici delle Imposte Dirette;

3) in via residuale, nel caso di impossibilità a provvedere da parte dei

suddetti uffici, il personale degli Uffici I.V.A.;

c) compilazione obbligatoria del documento di trasporto di cui al D.P.R. 14

agosto 1996, n. 472, progressivamente numerato dall'emittente, quando si

provveda alla movimentazione dei beni che si ottengono dalla distruzione o

dalla trasformazione.

La procedura formale sopradescritta si rende applicabile tutte le

volte che l'imprenditore provvede volontariamente alla distruzione di un

bene, strumentale o di magazzino, in dipendenza di un fatto eccezionale.

Rimangono, pertanto, sottratte alla procedura in rassegna tutte quelle

distruzioni non dipendenti dalla volonta' dell'imprenditore e

dall'eccezionalità dell'operazione, ma normalmente connesse a situazioni

ricorrenti, quali sfridi, cali naturali, alterazione o superamento del

prodotto per le quali permangono le specifiche procedure autorizzate con la

prassi precedente.

La procedura in argomento non si applica, inoltre, nell'ipotesi di

trasformazione delle merci in beni residuali che rientri nell'attività

propria dell'impresa.

Inoltre, i contribuenti che necessitano di avviare a distruzione i

beni propri, possono procedere all'operazione mediante consegna dei beni

stessi a soggetti autorizzati, ai sensi delle vigenti leggi sullo

smaltimento dei rifiuti, all'esercizio di tali operazioni in conto terzi,

dimostrando, in tal caso, la distruzione dei beni mediante il formulario di

identificazione di cui all'art. 15 del decreto legislativo del 5 febbraio

1997, n. 22 (Supplemento ordinario n. 33 alla G.U. n. 38 del 15 febbraio

1997).

Resta inteso che non opera la presunzione nei casi di cessione dei

beni con fatturazione nei confronti di altro imprenditore.

1.3.4 Consegna di beni a terzi a titolo non traslativo.

Per quanto attiene alla consegna di beni a terzi a titolo non

traslativo della proprietà, ai sensi dell'art. 1, comma 5, del decreto in

esame, viene stabilito che la presunzione non opera qualora la suddetta

consegna risulti alternativamente:

- dal libro giornale o da altro libro tenuto a norma del codice civile o da

apposito registro (libro c/lavorazione, deposito, ecc.) tenuto in

conformità all'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica

n. 633 del 1972 o da atto registrato presso l'Ufficio del registro, dai

quali risultino la natura, qualità, quantità dei beni medesimi e la

causale della consegna;

- dal documento di trasporto previsto dall'art. 1, comma 3, del decreto del

Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, progressivamente

numerato dall'emittente e integrato con la relativa causale o, con altro

valido documento di consegna;

- da apposita annotazione effettuata, al momento del passaggio dei beni, in

uno dei registri previsti dagli articoli 23, 24 e 25 del decreto del

Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, contenente, oltre alla natura,

qualita' e quantita' dei beni, i dati necessari per identificare il soggetto

destinatario dei beni e la causale non traslativa dell'invio dei beni.

Per le annotazioni in argomento, non e' previsto, trattandosi di un

onere e non di un obbligo, alcune termine per l'esecuzione delle stesse;

sara', quindi, cura del soggetto interessato provvedere alle registrazioni al

piu' presto, onde evitare la presunzione di vendita per i beni non ancora

annotati.

1.4 Vendita dei beni in blocco.

Nell'ipotesi di vendite in blocco o di altre operazioni similari, il

comma 5 dell'art. 2 del D.P.R. n. 441 del 1997 stabilisce che, ai fini della

prova, tali vendite devono essere documentate:

a) dalla fattura di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972;

b) dal documento di trasporto di cui al D.P.R. n. 472 del 1996,

progressivamente numerato, da cui risulti la natura e la quantita' dei beni

nonche' la sottoscrizione del cessionario che attesti la ricezione dei beni

stessi. Il cedente deve, inoltre, indicare, soltanto nell'esemplare del

documento di trasporto in suo possesso, l'ammontare complessivo del costo

sostenuto per l'acquisto dei beni ceduti, determinabile anche con i criteri

del metodo al dettaglio o della media aritmetica ponderata.

Nell'ipotesi in considerazione, pertanto, e' necessario, per il

superamento della presunzione, provvedere all'emissione oltre che della

fattura di vendita, anche del documento di trasporto di cui al D.P.R. n. 472

del 1996.

Ai fini della validita' della prova delle vendite effettuate, la norma

in esame richiede, infatti, entrambi i documenti sopraindicati. Cio' al fine

di consentire all'amministrazione finanziaria un controllo piu' rapido ed

efficace delle operazioni poste in essere e contenere, in tal modo, gli abusi

che frequentemente in passato si sono verificati attraverso tali particolari

forme di cessioni.

1.5 Cessioni gratuite di cui all'articolo 10, n. 12, del D.P.R. n. 633 del

1972.

Una disposizione innovativa rispetto al passato e' quella contenuta

nel comma 2 dell'art. 2 del D.P.R. n. 441 del 1997; tale disposizione riguarda

le cessioni gratuite di cui all'art. 10, n. 12, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Trattasi di cessioni di beni che la citata norma include tra le operazioni

esenti dall'imposta se effettuate gratuitamente nei confronti di associazioni

riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalita' di assistenza,

beneficenza, educazione, istruzione, studi o ricerca scientifica e alle ONLUS.

Per dette cessioni, l'art. 2, comma 2, del menzionato D.P.R. n. 441

del 1997 stabilisce che la presunzione non opera qualora la cessione stessa

risulti provata dai seguenti documenti:

a) comunicazione scritta da parte del cedente agli Uffici delle Entrate o, in

mancanza, agli Uffici delle Imposte Dirette e ai Comandi della Guardia di

Finanza (competenti in relazione al domicilio fiscale del contribuente),

con l'indicazione della data, ora e luogo di inizio del trasporto, della

destinazione finale dei beni, nonche' dell'ammontare complessivo, sulla

base del prezzo di acquisto, dei beni gratuitamente ceduti. La

comunicazione deve pervenire ai suddetti uffici almeno cinque giorni prima

della consegna e puo' non essere inviata qualora l'ammontare del costo dei

beni stessi non sia superiore a lire dieci milioni. In attesa del decreto

ministeriale di approvazione dello specifico modello per il sistema

informativo dell'Anagrafe Tributaria di cui all'art. 5, comma 1, lett.a)

del regolamento in rassegna, e' consentita, ovviamente, la comunicazione in

carta libera;

b) emissione del documento previsto dal decreto del Presidente della

Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, progressivamente numerato;

c) dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi della legge 4 gennaio

1968, n. 15, con la quale l'ente ricevente attesti natura, qualita' e

quantita' dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel documento

di cui alla lettera b).

In mancanza anche di uno solo di questi adempimenti, la cessione si

considera non piu' esente ex art. 10, n. 12, del D.P.R n. 633 del 1972 ma

imponibile al tributo.

2. PRESUNZIONE DI ACQUISTO

L'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 441 del 1997 stabilisce che i beni

che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie

operazioni si presumono acquistati ove lo stesso non dimostri di averli

ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad uno degli altri titoli

di cui all'art. 1, nei modi ivi indicati.

Nonostante il tenore letterale della disposizione contenuta

nell'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 441 del 1997, la presunzione deve

intendersi riferita non solo ai beni merci ma anche alla movimentazione dei

beni strumentali. Permane, ovviamente, l'esonero per i soggetti esercenti solo

prestazioni di servizi, per le ragioni già esposte al precedente par. 1.

Non appare superfluo sottolineare i caratteri differenziali delle

presunzioni di acquisto rispetto a quelle di cessione. Va rilevato, a tal

fine, che la diversità è data dal fatto che le regole, che presiedono alla

presunzione d'acquisto, operano in virtù di rinvio ad una parte soltanto

delle disposizioni che disciplinano la presunzione di cessione, e precisamente

a quelle che configurano le cosiddette "presunzioni miste"; regole comuni,

pertanto, ad entrambe le figure in parola.

Rimane, quindi, esclusa, dalla sfera applicativa della presunzione

d'acquisto, quella parte della disciplina delle presunzioni di cessione che

non è richiamata dal primo comma dell'articolo 3 in commento e che configura

la possibilità di mezzo di prova sostanzialmente libero.

È il caso, ad esempio, della presunzione di cessione riconducibile

all'"impiego dei beni nella produzione", per la quale si rinvia a quanto già'

detto in precedenza.

2.1 Beni ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad altro titolo

non traslativo della proprietà'.

Per i beni ricevuti in base ad un rapporto di rappresentanza o ad

altro titolo non traslativo della proprietà', la presunzione legale di

acquisto può essere superata, a norma dell'articolo 3, comma 1 citato, e,

analogamente a quanto accade per vincere la presunzione di vendita, con la

dimostrazione da parte del contribuente che i beni stessi sono giacenti in

base ad un rapporto di rappresentanza ovvero di comodato, deposito, mandato,

opera ecc.

Tale dimostrazione deve essere fornita dal contribuente con uno dei

mezzi di prova indicati nello stesso articolo 1 del D.P.R. n. 441 del 1997 e

precedentemente illustrati rispettivamente ai paragrafi 1.2 e 1.3.4 della

presente circolare.

Per quanto concerne in particolare il rapporto di rappresentanza si

richiamano le istruzioni impartite dalla soppressa Direzione Generale delle

Tasse con le risoluzioni n. 361245 del 20 novembre 1976 e n. 520128 del 6

novembre 1978.

2.2 Beni che formano oggetto dell'attivita' dell'impresa.

Quanto ai beni che formano oggetto dell'attivita' dell'impresa,

l'articolo 3, comma 2, del D.P.R. n. 441 del 1997, stabilisce che, per

superare la presunzione di acquisto dei beni senza pagamento dell'imposta,

occorre fornire il titolo di provenienza dei beni stessi attraverso i seguenti

prescritti documenti fiscali:

- fattura;

- scontrino o ricevuta fiscale aventi le caratteristiche previste

dall'articolo 3 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696;

- documento di trasporto di cui al D.P.R. n. 472 del 1996, progressivamente

numerato dal ricevente o da altro valido documento di trasporto.

In mancanza dei suddetti documenti la presunzione puo' essere

superata:

- con l'annotazione nel libro giornale o in altro libro tenuto a norma del

codice civile o in apposito registro tenuto e conservato ai sensi

dell'articolo 39 del D.P.R. n. 633 del 1972 ovvero nel registro di cui

all'articolo 25 del citato D.P.R. n. 633, con l'indicazione delle

generalita' del cedente nonche' della natura, qualita' e quantita' dei beni

e della data di ricezione.

Con la disposizione in esame e' stata ampliata da parte del legislatore la possibilita' di superare la presunzione d'acquisto qualora il contribuente non sia in grado di esibire alternativamente la fattura, lo scontrino o la ricevuta fiscale aventi le caratteristiche previste dall'articolo 3 del D.P.R. n. 696 del 1996. Cio', in relazione alla situazione venutasi a creare a seguito della soppressione della bolla di accompagnamento che non esclude, ora, l'ipotesi dell'esistenza di beni in attesa di fattura e privi di altro documento giustificativo. A tale scopo, pertanto, sono stati introdotti, quali ulteriori mezzi di prova a disposizione del contribuente, oltre al documento di trasporto di cui al D.P.R. n. 472 del 1996 o altro valido documento di trasporto, anche le annotazioni nei libri contabili previsti dall'articolo 3, comma 2, del D.P.R. n. 441 del 1997.

Per quanto riguarda in particolare l'obbligo di numerazione da parte del ricevente dei documenti di trasporto dei beni che formano oggetto dell'attivita' propria dell'impresa, stabilito dall'art. 3, comma 2, del D.P.R. n. 441 del 1997, si precisa che il relativo adempimento puo' considerarsi assolto qualora il contribuente provveda alla conservazione dei

cennati documenti di trasporto. Infatti non appare coerente, come peraltro

evidenziato dall'apposita Commissione parlamentare per l'attuazione delle

deleghe in materia tributaria, imporre ai contribuenti un obbligo (quello

cioe' di numerare il documento di trasporto) non previsto dalla normativa

istitutiva del documento stesso (cfr., D.P.R. n. 472 del 1996).

2.2.1 Beni acquistati e trasportati con mezzi propri.

Come gia' accennato, l'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 441 del

1997, ha incluso espressamente tra i luoghi ove il contribuente svolge le

proprie operazioni anche i mezzi di trasporto nella disponibilita'

dell'impresa.

A tal proposito si fa presente che con la circolare ministeriale 16

settembre 1996, n. 225/E e' stato precisato che, nell'ipotesi di fatturazione

immediata, le merci possono viaggiare senza alcun documento, qualora la

relativa fattura venga spedita o consegnata al cessionario entro le ore

ventiquattro del giorno in cui e' stata effettuata l'operazione.

Inoltre, la circolare ministeriale 15 ottobre 1996, n. 249/E ha

chiarito che, nell'ipotesi di fatturazione differita, il documento di

trasporto previsto dal D.P.R. n. 472 del 1996, puo' essere spedito nel giorno

in cui e' iniziato il trasporto oltre che tramite servizio postale, anche a

mezzo corriere oppure tramite gli strumenti elettronici gia' indicati dalla

precedente circolare n. 225/E.

Ne consegue che nell'ipotesi in cui l'imprenditore, con mezzi propri,

trasporti, senza documenti giustificativi per le ragioni espone nelle citate

circolari emanate per disciplinare le disposizioni di cui al D.P.R. n. 472 del

1996, le merci acquistate dal proprio fornitore, non si puo' ragionevolmente

presumere, nel caso di controllo in itinere, l'acquisto in evasione d'imposta

se non dopo aver accertato, presso il destinatario, la mancanza dei prescritti

documenti giustificativi dei beni movimentati e non scortati da alcun

documento di trasporto.

3. OPERATIVITA' DELLE PRESUNZIONI

L'articolo 4 del D.P.R. n. 441 del 1997 regola l'operativita' delle

presunzioni di cessione e di acquisto.

Al comma 1, del citato articolo 4 viene precisato che gli effetti

delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione

fisica dei beni, operano esclusivamente al momento dell'inizio degli accessi,

controlli e verifiche. La norma, quindi, presuppone implicitamente una

verifica fiscale da parte degli organi accertatori al fine di rilevare, al

momento dell'inizio delle operazioni di controllo, i beni esistenti nei luoghi

di svolgimento delle operazioni del contribuente. Pertanto le presunzioni in

argomento operano limitatamente al periodo d'imposta coincidente con l'anno

solare nel corso del quale e' effettuata la verifica.

Al comma 2 del medesimo articolo 4 viene previsto che le differenze

quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture di

magazzino di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 o della documentazione obbligatoria

emessa e ricevuta e le consistenze delle rimanenze finali registrate dallo

stesso contribuente, costituiscono presunzioni di cessione o di acquisto per

il periodo d'imposta oggetto del controllo. In tal caso le presunzioni di

cessioni e di acquisto operano anche per i periodi d'imposta precedenti

all'anno in corso, ma comunque oggetto del controllo, qualora emergano in

relazione a tali annualita' le differenze quantitative sopradescritte.

L'applicazione della presunzione di cessione comporta in primo luogo

l'irrogazione delle sanzioni previste dagli articoli 41-44 del D.P.R. n. 633

del 1972 (cosi' come modificati a decorrere, dal 1 aprile u.s., dagli

articoli 6, comma 1, e 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997) e consente, in

secondo luogo, all'Ufficio di recuperare a tassazione il tributo dovuto della

presunta cessione, nelle forme della rettifica o dell'accertamento induttivo

ai sensi rispettivamente degli articoli 54, secondo comma e 55 del citato

D.P.R. n. 633 del 1972, a seconda che ricorrano i presupposti dell'uno o

dell'altro tipo di accertamento.

Quanto, invece, alle conseguenze della presunzione d'acquisto,

l'art. 41, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, così come modificato

dall'art. 6, comma 8 del già citato D.Lgs. n. 471 del 1997, esplicitamente

stabilisce la responsabilità del presunto cessionario per le violazioni in

tema di fatturazione; pertanto, tale soggetto è tenuto comunque al pagamento

delle sanzioni previste da detta disposizione.

Sempre sul piano degli effetti delle presunzioni in commento e,

segnatamente ai poteri d'impulso e d'iniziativa degli uffici in ambito

procedimentale, va altresì messo in particolare risalto che:

a) le fattispecie suscettive di applicazione delle presunzioni, sia di

cessione che di acquisto, a carico del soggetto non esimono l'Ufficio - per

ragioni connesse ad una esigenza di completezza dell'attività

dell'accertamento posta in essere nei casi in questione - dal compiere,

avvalendosi di tutti gli strumenti e poteri accordatigli dall'ordinamento,

ulteriore attivita' di verifica e controllo, volta - ricorrendone

ovviamente le condizioni - alla identificazione anche dell'altro soggetto,

che figurerebbe come "controparte" delle operazioni oggetto delle

presunzioni stesse (e, come tale, anch'egli "presunto evasore" nella

circostanza) ed alla conseguente adozione delle misure previste, anche di

natura sanzionatoria, a carico di quest'ultimo;

b) le presunzioni in argomento, specificamente preordinate all'esercizio

dell'attivita' di controllo e di accertamento dell'imposta sul valore

aggiunto, e piu' precisamente quelle di cessione, non possono non

riflettersi, quanto ai loro effetti, anche nel campo dell'imposizione

diretta, quantomeno nella forma di "presunzioni semplici". Sussistendo,

pertanto, i presupposti giuridici per l'applicazione, agli effetti

dell'imposta sul valore aggiunto, delle surrichiamate presunzioni di legge,

l'Ufficio I.V.A., laddove non risultino ancora attivati gli Uffici delle

Entrate, avra' cura - nel mentre provvedera' ad adottare i provvedimenti di

propria spettanza e di cui innanzi e' cenno - di effettuare, nel contempo,

la dovuta segnalazione del caso all'Ufficio delle Imposte Dirette,

territorialmente competente.

4. DISPOSIZIONI FINALI

Infine, l'articolo 5 del regolamento in rassegna ha previsto, al comma

1 l'emanazione di appositi decreti ministeriali e al comma 2 ha stabilito il

necessario coordinamento legislativo al fine di evitare incertezze

interpretative.

In particolare, il comma 1, lettera a) del citato articolo 5, con

riguardo alle prove per superare le presunzioni relative ai cali e agli

sfridi, ha demandato al Ministro delle Finanze l'emanazione di un apposito

decreto che stabilisce, per specifici beni, la misura percentuale dei cali

naturali e degli sfridi usuali. In considerazione del particolare tecnicismo

necessario per il calcolo delle relative percentuali riferite alle diverse

tipologie di beni, si fa presente che l'emanazione del suddetto decreto e'

subordinata all'acquisizione dei necessari elementi tecnici da parte delle

competenti amministrazioni statali nonche' delle associazioni di categoria

interessate.

Al comma 1, lettera b), del medesimo articolo 5, viene altresì'

prevista l'approvazione di un modello, in corso di elaborazione, per le

comunicazioni previste dall'articolo 2 del regolamento anche al fine di

consentire l'acquisizione dei dati al sistema informativo dell'Anagrafe

Tributaria.

Da ultimo il comma 2, dell'articolo 5, del D.P.R. n. 441 del 1997 ha

stabilito che, dalla data di entrata in vigore del regolamento (7 gennaio

1998), s'intendono sostituite le norme contenute nell'articolo 53 del D.P.R.

n. 633 del 1972 e i riferimenti a queste ultime norme contenuti in ogni altro

testo normativo.

La scrivente si riserva di fornire ulteriori chiarimenti

sull'argomento, allorquando saranno approvati i cennati decreti ministeriali

di attuazione.

Gli Uffici e le Associazioni di categoria in indirizzo, sono pregate

di assicurare la massima diffusione del contenuto della presente circolare.

Testo da ricercare: numero = 193 <and> data <contains> 23.07.98

Document 1 of 1

Titolo: Circolare 193 del 23.07.98
