Euroconference Editoria

IVA IN PRATICA

Iva

L'inerenza dell'acquisto resiste al *reverse charge* esterno

di Clino De Ieso 2

Rivalsa dell'Iva da accertamento se il cliente ha cambiato partita Iva

di Marco Peirolo 11

Scambi internazionali tra Unione Europea e Regno Unito: le novità 2022

di Elena Fraternali e Luca Piemontese 22

Regime Iva sospensivo per i trasferimenti intra UE di beni per lavorazioni

di Marco Peirolo 32

Il caso risolto

Mancata registrazione delle fatture, termine per la detraibilità e regime sanzionatorio

di Centro studi tributari 42

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza

di Centro studi tributari 46

Iva in pratica n. 71/2022

L'inerenza dell'acquisto resiste al *reverse charge* esterno

di Clino De Ieso – avvocato, Studio PC&A - P. Centore & Associati - Genova - Milano - Roma

Con la sentenza n. 140/2022, la Cassazione ha stabilito che, nell'ipotesi di applicazione del meccanismo del *reverse charge* esterno, si cumulano in capo al committente 2 situazioni (debitore e creditore dell'Iva) che rispondono a diversi presupposti.

Infatti, mentre l'Iva a debito è dovuta in relazione alla natura imponibile dell'operazione, il diritto di detrazione è condizionato all'effettiva inerenza dell'acquisto ribaltato a valle nelle vendite soggette a Iva.

Soggetto passivo e debitore dell'imposta: 2 figure coincidenti o distinte?

Inizialmente, vale la pena domandarsi se il soggetto passivo dell'Iva coincida con il debitore dell'imposta.

La risposta all'interrogativo non è scontata considerando che nel 1973, cioè, all'entrata in vigore del D.P.R. 633/1972, le 2 figure erano sovrapponibili.

Ora, invece, con l'evoluzione legislativa che tende a rincorrere la globalizzazione dei mercati, le differenze fra l'una e l'altra figura sono più accentuate.

Volendo semplificare, mentre la soggettività passiva determina la rilevanza o meno dell'operazione ai fini Iva, il debitore d'imposta individua il soggetto che è chiamato ad assolvere l'imposta.

Questo distinguo trova un supporto sistematico nei dati normativi.

In particolare, l'articolo 9, § 1 Direttiva 2006/112/CE stabilisce che:

> *"Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività".*

Come si vede, l'attività economica può essere esercitata *"in ogni luogo"*.

Dunque, non esiste alcun collegamento fra il "*luogo*" in cui il soggetto passivo esercita la sua attività e il "*luogo*" di tassazione dell'operazione.

Se ne trae, quale logico corollario, che lo *status* di soggetto passivo è un indice fondamentale per:

– la qualificazione dell'operazione sotto il profilo oggettivo;

– determinare la rilevanza ai fini Iva dell'operazione medesima.

Invece, per quanto riguarda il presupposto della territorialità, ossia, l'individuazione del luogo di tassazione, il Legislatore ha previsto delle specifiche regole.

Così, per esempio, relativamente alle prestazioni di servizi *B2C*, in assenza di altre regole, il luogo dell'imposizione è determinato dal luogo di stabilimento del prestatore[1].

Mentre, negli altri casi, a prescindere dal luogo in cui il soggetto passivo risulta stabilito, quest'ultimo deve applicare e assolvere l'imposta nello Stato in cui l'operazione si considera effettuata[2].

In tal senso, la Direttiva 2006/112/CE prevede una:

– regola generale: l'Iva è dovuta dal cedente/prestatore, vale a dire, da colui che effettua l'operazione (articolo 193, prima parte, Direttiva 2006/112/CE);

– deroga: l'Iva è dovuta da una persona diversa dal cedente/prestatore (articolo 193, seconda parte, Direttiva 2006/112/CE);

– facoltà: il debitore dell'imposta può essere il destinatario della cessione o della prestazione (articolo 194, Direttiva 2006/112/CE).

Si spiega, in questo contesto, l'ingresso nel sistema Iva di alcuni meccanismi di semplificazione per gli operatori, fra cui il *reverse charge*[3]: attraverso il quale, com'è noto, gli adempimenti Iva sono trasferiti sul cliente (cessionario/committente) che assume gli obblighi in proprio, sollevando pertanto il fornitore da ogni obbligo e responsabilità.

In tema, la Corte di Giustizia causa C-111/14, *GST - Sarviz AG Germania*, ha precisato che:

> *"Conformemente all'articolo 193 della Direttiva Iva, l'Iva è dovuta dal soggetto passivo che effettua una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù, in particolare, dell'articolo 194 di tale Direttiva.*
> *In forza di quest'ultimo articolo, se la prestazione di servizi imponibile è fornita da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'Iva, gli Stati membri possono prevedere che, in tal caso, il debitore dell'imposta sia il destinatario della prestazione di servizi. Ne consegue che, in forza della Direttiva Iva, soltanto il prestatore di servizi è, in linea di principio, debitore dell'Iva, salvo quando*

[1] L'allargamento del regime speciale dello Sportello Unico (OSS) a tutte le prestazioni di servizi – a esclusione di quelle che ricadono sotto l'articolo 45, Direttiva 2006/112/CE – sembra spostare il luogo di tassazione dei servizi *B2C* a destino.

[2] Il che presuppone che l'operatore economico sia identificato nello Stato dove l'Iva è dovuta. In pratica, tale Stato deve rilasciare al soggetto passivo un numero di partita Iva. Cfr., articolo 214, Direttiva 2006/112/CE.

[3] In argomento, si vedano, le conclusioni dell'Avvocato generale presentate l'8 luglio 2021 nella Causa C-156/20, Zipvit Ltd, punto 92: "... *l'Iva non è dovuta dal destinatario – esclusi i casi di inversione contabile ex articoli 194 e ss., della Direttiva Iva – né può essere da esso assolta. Il destinatario è tenuto a versare – in base al diritto civile – soltanto il prezzo della cessione di beni o della prestazione di servizi e può versare solo detto prezzo, in cui potrebbe essere inclusa anche una quota corrispondente, dal punto di vista contabile, all'Iva dovuta dal prestatore. Ciò non cambia il fatto che, con il pagamento del prezzo da parte del destinatario della prestazione, è il solo prezzo a essere dovuto e versato e non l'Iva. Creditore dell'Iva non è infatti il prestatore, bensì esclusivamente lo Stato*".

> *egli non è stabilito nello Stato membro in cui l'Iva è dovuta e tale Stato abbia previsto che il debitore dell'Iva è il destinatario della prestazione di servizi".*

In estrema sintesi, il trasferimento degli obblighi sul cliente è ammesso qualora il fornitore sia *"un soggetto passivo non stabilito"* nello Stato in cui è dovuta l'imposta.

I fatti di causa e l'esito dei giudizi di merito

La vicenda della sentenza in commento vede protagonista la società italiana Pirelli Tyre Spa (in breve, la società). Quest'ultima, nel 2006, portava in detrazione l'Iva assolta per gli acquisti di servizi ricevuti da una società svizzera che svolge l'attività di *security*.

L'Agenzia delle entrate, tramite atto di accertamento, negava la detrazione dell'imposta indicata nelle autofatture emesse dalla società che, in sede di ricorso innanzi alla competente CTP, eccepiva l'illegittimità del recupero Iva in quanto:

> *"trattandosi di prestazioni di servizi svolte da soggetti esteri, il solo rispetto degli obblighi contabili richiesti legittimerebbe la detrazione in questione, privando di rilevanza la verifica dell'inerenza delle operazioni, in quanto la disciplina ex articolo 17, D.P.R. 633/1972 comporterebbe una mera fictio juris priva di qualsiasi movimentazione finanziari[a]. L'autofattura"* – secondo la società – *"non coinciderebbe con un versamento d'imposta, ma consisterebbe in una semplice annotazione contabile, sicché nulla sarebbe ab origine dovuto all'Erario, data la corrispondenza tra quanto annotato nel registro Iva acquisti e in quello vendite, in relazione alla medesima operazione[4]".*

In replica, l'ente impositore osservava che l'inerenza, essendo una condizione universale per la detraibilità dell'Iva, risulta indispensabile anche nell'ipotesi di *reverse charge* esterno[5].

Evidenziando, altresì, che la difesa della società non aveva fornito alcuna prova sull'esistenza dell'inerenza limitandosi soltanto a sostenere l'irrilevanza di tale requisito qualora si applichi il meccanismo del *reverse charge*.

Il giudice di primo grado accoglieva il ricorso in quanto, a suo dire, dagli atti di causa risulterebbe comprovata l'effettività e l'inerenza dei servizi resi alla società. Aggiungendo, inoltre, che si deve:

> *"conferma[re] la visione della ricorrente circa l'irrilevanza della dimostrazione di inerenza delle prestazioni in questione, risultando sufficiente il rispetto degli adempimenti contabili e tributari*

[4] Così, la sentenza della CTR Lombardia di Milano, n. 2752/2014.

[5] Cioè, tutte le ipotesi di integrazione della fattura estera. Diversamente, il *reverse charge "interno"* è relativo alle integrazioni delle fatture emesse da operatori nazionali senza applicazione dell'imposta.

> *prescritti dall'articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/1972"* (Si veda, la decisione della CTR della Lombardia).

Com'era immaginabile, l'Agenzia delle entrate proponeva appello che veniva rigettato dai giudici di 2° grado i quali, nel condividere l'impostazione di fondo seguita dalla CTP di Milano, ha messo in risalto che:

> *"L'ente impositore non ha assolto all'onere probatorio di fornire una contestazione puntuale, analitica e specifica .... Puntualità e specificità che verrebbero messe in dubbio dalla mancata considerazione della possibile esistenza di incarichi verbali tra Pirelli Tyre Spa ed Equa SA (così come orali sarebbero gli accordi tra Pirelli & C. Spa ed Equa, elemento da cui l'Agenzia delle entrate ha dedotto la non inerenza dei servizi dell'impresa svizzera) e dall'esistenza di un contenzioso innanzi al Tribunale di Milano tra la ricorrente e la stessa Equa, tale da fare dedurre l'effettività delle prestazioni nei confronti della contribuente"* (Così, la sentenza della CTR Lombardia).

Dopo questa precisazione, la CTR Lombardia si focalizzava sulla questione centrale che attiene al requisito dell'inerenza e, in particolare, se esso sia necessario per la detraibilità dell'Iva nel caso di *reverse charge* in relazione a operazioni con l'estero.

A riguardo, va tenuto presente che, all'epoca del giudizio d'appello, risultava ancora pendente presso la Corte di Giustizia la causa C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*[6].

Sicché, la CTR della Lombardia ha dovuto:

> *"decidere la ... controversia in base ai (pochi) punti fissati dalla giurisprudenza comunitaria con la pronuncia [Ecotrade] relativa [alle] Cause riunite C-95/07 e C-96/07."*[7]

E il richiamo alla decisione Ecotrade è servito al giudice di appello per scongiurare, nel caso di specie,

[6] Tale causa si è conclusa con la sentenza dell'11 dicembre 2014, la quale ha stabilito che (punti da 43 a 46) *"Per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di beni imponibili, i requisiti sostanziali esigono, come emerge dall'articolo 17, § 2, lettera d), Vi Direttiva, che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'Iva attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili"*. Nel caso di specie, *"l'Agenzia delle entrate disponeva di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali. Ciò premesso"*, la Corte precisa che *"il diritto a detrazione ... dell'Iva dovuta, relativa agli acquisti intracomunitari ..., non può essere negato alla Idexx per non aver essa assolto gli obblighi risultanti dalle formalità stabilite dalla normativa nazionale"*: considerato che *"il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile"*. Pertanto, conclude la Corte, *"si deve rispondere alle questioni poste dichiarando che gli articoli 18, § 1, lettera d), e 22, IV Direttiva devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza ... non può determinare la perdita del diritto medesimo"*.

[7] Si veda, in particolare, i punti 71 e 72, secondo cui *"... la buona fede del soggetto passivo è rilevante solo laddove sussista, a seguito del comportamento dello stesso, il rischio di perdite di entrate fiscali per lo Stato membro interessato .... Tuttavia, non può ritenersi che un'inosservanza di obblighi contabili come quella"* del caso di specie *"implichi un rischio di perdite di entrate fiscali, posto che, come si è ricordato al punto 56 di questa sentenza, nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile nulla è dovuto, in linea di principio, all'Erario. Per tali ragioni, una simile inosservanza non può neppure essere assimilata a un'operazione inficiata da frode fiscale o a un uso abusivo delle norme comunitarie, in quanto non è stata effettuata per ottenere un indebito vantaggio fiscale ..."*. Sicché, conclude la Corte, si *"deve quindi rispondere al giudice del rinvio nel senso che gli articoli 18, n. 1, lettera d), e 22, VI Direttiva ostano a una prassi di rettifica e di accertamento la quale sanzioni un'inosservanza, come quella commessa nelle cause principali, per un verso, degli obblighi derivanti dalle formalità introdotte dalla normativa nazionale in applicazione di tale articolo 18, n. 1, lettera d), e, per altro verso, degli obblighi contabili nonché di dichiarazione risultanti, rispettivamente, dal detto articolo 22, n. 2 e 4, con un diniego del diritto a detrazione in caso d'applicazione del regime dell'inversione contabile"*.

la violazione della neutralità atteso che il *reverse charge* esterno non produce alcun danno erariale, realizzandosi:

> *"una semplice partita di giro, senza l'integrazione di alcuna movimentazione finanziaria e, dunque, senza che si possa ipotizzare alcun versamento d'imposta. Nulla è dovuto dal contribuente che, rispettati gli obblighi normativamente previsti, può precedere alla detrazione di quanto a lui imputato in base all'inversione ex articolo 17, D.P.R. 633/1972".*

A questo punto, la CTR della Lombardia dedica ampio spazio alla fondamentale distinzione fra il soggetto passivo e il consumatore finale.

Ricordando, anzitutto, che solo il primo (soggetto passivo) può detrarre l'imposta sugli acquisti inerenti alla sua attività economica. Viceversa, il secondo (privato), non avendo alcun diritto alla detrazione, sopporta il peso definitivo dell'Iva che, essendo una imposta sul consumo, ricade sul consumatore finale.

In più, la CTR milanese pone l'accento sulla funzione dell'inerenza quale elemento di contrasto alle condotte illegittime/abusive che, in concreto, consistono nella spendita della partita Iva per detrarsi delle spese del tutto o parzialmente estranee all'attività economica.

In tal caso, si legge nella sentenza di appello:

> *"Qualora invece essi [soggetti passivi] acquistino beni per fini privati, tale detrazione non è consentita, in quanto essi operano come consumatori finali in capo ai cui tale tributo deve sempre concretamente gravare. Essi, quindi, non solo si porrebbero in una ingiustificata posizione di vantaggio rispetto agli altri contribuenti, ma causerebbero un danno alle pubbliche finanze, ottenendo una detrazione (e quindi una riduzione del proprio debito tributario) di cui non potrebbero godere".*

Ma – ed è questo il passo saliente della decisione di 2° grado:

> *"Tutto ciò non si verifica nelle ipotesi di reverse charge "esterne", in cui, dando luogo ad una vera fictio juris, si fa gravare sul contribuente un[a] imposta che, in realtà, non dovrebbe corrispondere, salvo poi legittimare una detrazione di pari valore, garantendo così la neutralità del tributo (...).*
>
> *Il rispetto degli adempimenti contabili è quindi sufficiente (oltre che, come affermato dalla giurisprudenza europea, addirittura superfluo ai fini della detrazione, salva l'applicabilità di sanzioni), non dovendosi invece procedere necessariamente alla verifica dell'inerenza, considerato come la struttura della fattispecie in questione escluda un indebito arricchimento del contribuente a danno dell'Erario: semplicemente, esso finisce per non versare un'imposta che, ab origine, non sarebbe dovuta".*

In definitiva, secondo il ragionamento della CTR della Lombardia, l'assenza di danno erariale - garantita

dal meccanismo dell'inversione contabile che, grazie alla doppia scrittura contabile, blocca la nascita dei presupposti per l'Iva a debito e per l'esercizio della detrazione – costituisce il fattore che giustifica, nel caso di un acquisto da un soggetto estero, l'irrilevanza dell'inerenza di tale acquisto.

La risposta della Corte di Cassazione

Va subito detto che la Cassazione ha disatteso le argomentazioni dei giudici di 2° grado e, in accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle entrate, ha annullato la sentenza di appello rinviando la causa al giudice di merito.

È interessante notare che la Suprema Corte, già nella parte in fatto della decisione in commento, abbia sottolineato come il prestatore svizzero avesse ricevuto gli ordini direttamente dalla controllante che, a sua volta, ha riaddebitato alla controllata (cioè, alla società Pirelli Tyre Spa):

> *"il 40% dei costi sostenuti per il dipartimento sicurezza senza che fosse documentata la conclusione e il contenuto di eventuali contratti infragruppo, da cui la carenza di prova dell'inerenza all'esercizio dell'attività svolta"*.

Passando agli aspetti di diritto, la Cassazione ha dapprima chiarito che i giudici di merito non si sono pronunciati sull'esistenza dell'inerenza del servizio, ritenendola una questione superflua avuto riguardo alle modalità di fatturazione delle operazioni tramite il *reverse charge* esterno: per, poi, disapprovare la tesi sostenuta dalla CTR Lombardia in quanto:

> *"manifestamente erronea"* perché *"palesa un evidente equivoco (oltre che una travisata invocazione dei principi affermati dalla Corte di Giustizia) sui caratteri dell'istituto del reverse charge"*.

A sostegno di questa conclusione, la Cassazione fissa alcuni punti fermi in tema di *reverse charge* esterno affermando, in particolare, che tale procedura di fatturazione:

– ha una duplice funzione. La prima, è consentire l'ingresso nella contabilità Iva delle operazioni, rilevanti in Italia, rese dai fornitori esteri. L'altra, è contrastare l'esercizio fraudolento o abusivo del diritto alla detrazione[8];

– sposta sul cliente – che diventa soggetto passivo - l'onere di versare l'Iva a debito. Pertanto, il fornitore, che non è il debitore dell'imposta, emette la fattura senza indicare l'Iva che, in seguito, viene integrata dal cliente il quale effettua una doppia registrazione; infatti, il cliente annota l'Iva sia nel registro delle vendite che, al fine dell'esercizio della detrazione, nel registro degli acquisti in modo che sia assicurata la neutralità fiscale.

[8] Cfr., la Direttiva 2006/112/CE, articolo 199-*quater*, introdotto con la Direttiva 2018/2057/UE, articolo 1.

Entrambe le osservazioni sono utilizzate dalla Cassazione per demolire la tesi del giudice di merito che, come detto, aveva sostenuto come la doppia registrazione impedisca, di fatto, il formarsi dei presupposti e delle condizioni per l'Iva a debito e per la detrazione.

In realtà, puntualizza la Suprema Corte[9]:

> *"nella società committente "si cumulano le 2 situazioni"* [debitore e creditore dell'imposta], *le quali, tuttavia, rispondono (o possono rispondere) a presupposti sostanziali e condizioni differenti. È evidente, infatti, che mentre il versamento dell'Iva è dovuto in relazione alla natura dell'operazione di scambio, il diritto di detrazione da parte del cessionario è condizionato alla sussistenza oltre che delle condizioni soggettive (ossia che egli sia un soggetto passivo) anche di quelle oggettive, ossia che i beni o servizi siano utilizzati ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta .... La carenza di queste condizioni impedisce il sorgere del diritto di detrazione, con la conseguenza che l'annotazione sul registro degli acquisti determina una fruizione indebita del diritto di detrazione. Ne deriva che, nel regime dell'inversione contabile, il versamento dell'Iva operato dal cessionario "in luogo" del cedente costituisce, semplicemente, l'unico versamento dell'imposta allo Stato (appunto, quello, di norma, attuato dal cedente).*
> *Il diritto di detrazione, che deriva dall'annotazione nel registro degli acquisti, presuppone, invece, che vi siano le condizioni sostanziali* [il cui onere della prova incombe sul contribuente], *tra le quali deve essere annoverata anche l'inerenza dell'operazione rispetto all'attività d'impresa, ossia l'esistenza di una connessione con l'attività d'impresa del soggetto passivo ....".*

Riflessi sulle sanzioni per erronea applicazione dell'inversione contabile

La sentenza impugnata è utile per svolgere alcune osservazioni di carattere generale relativamente all'articolo 6, comma 9-*bis*.3, D.Lgs. 471/1997.

Tale disposizione recita così:

> *"Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito*

[9] La quale, nella parte finale della decisione in commento, ha ritenuto inconferente il richiamo operato dalla contribuente alla giurisprudenza della Corte di Giustizia che si è formata a seguito della sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA. Srl, Causa C-712/17. Si tratta, infatti, di principi riferiti a temi diversi. Basti osservare che la società EN.SA. (emittente della fattura e non, quindi, destinatario dell'operazione), per una finalità *extra* fiscale, ha consapevolmente fatturato con Iva delle vendite fittizie di energia elettrica che, però, non hanno creato alcun danno erariale, attesa la natura delle operazioni (inesistenti) eseguite fra gli stessi operatori - appartenenti al medesimo gruppo - in modo circolare per cui i soggetti coinvolti vendevano e riacquistavano il prodotto al medesimo prezzo. Dunque, la questione della vicenda EN.SA. non è incentrata sull'esistenza dell'inerenza ai fini della detrazione dell'imposta, bensì riguarda i presupposti per recuperare, tramite una rettifica, l'Iva indetraibile.

> *computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta sia la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette ....*
> *La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro".*

In attesa del probabile intervento delle Sezioni Unite sull'interpretazione della norma[10], è importante distinguere alcune ipotesi.

Si pensi, anzitutto, al caso in cui il cliente abbia emesso l'autofattura nonostante l'operazione non sia soggetta a Iva, vuoi perché risulta inesistente o vuoi perché, pur essendo rilevante in Italia, è esente ovvero non imponibile.

In questi casi, l'articolo 6, comma 9-*bis*.3, D.Lgs. 471/1997 sembra consentire al cliente di eliminare gli effetti dell'operazione contabilizzata e, dunque, di poter cancellare ("*espungere*") sia il debito sia il credito calcolati nelle liquidazioni Iva, indipendentemente dall'inerenza dell'acquisto.

Il che ha una sua coerenza sistematica, non solo perché nel *reverse charge* esterno il debito nasce direttamente in capo al cliente rendendo irrilevante il documento contabile del fornitore: ma soprattutto poiché l'acquisto è senza Iva e, quindi, a rigor di logica, non può prodursi alcun danno per l'Erario che, anzi, negando la detrazione potrebbe ottenere un indebito vantaggio fiscale.

Diversamente, sembra sfuggire alla neutralità il caso in cui, a fronte di una operazione soggetta a Iva in Italia o in un altro Paese dell'Unione Europea, il cliente abbia in modo fraudolento o abusivo speso la propria partita Iva per detrarsi l'imposta assolta sugli acquisti destinati a un uso privato[11], ossia, estraneo alla sfera imprenditoriale. Qui, è il potenziale rischio di perdita di gettito fiscale che, in teoria, sembra ostacolare la contemporanea eliminazione degli effetti contabili dell'operazione[12].

---

[10] Si veda, Cassazione, ordinanza interlocutoria n. 1703/2022, che ha chiesto alle Sezioni Unite di risolvere il contrasto giurisprudenziale presso la stessa Cassazione. Tanto è vero che, per alcune pronunce, *"la norma riguarda le sole ipotesi di operazioni inesistenti, regolate dal cessionario con l'inversione contabile interna, che siano anche esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, con esclusione di quelle inesistenti e imponibili; e ciò perché in questa seconda categoria di ipotesi non è configurabile alcuna posta detraibile ...".* Al contrario, secondo un altro orientamento, *"il trattamento sanzionatorio più favorevole è applicabile a tutte le operazioni inesistenti, senza alcuna distinzione. E ciò perché ... la norma, nella prima parte, disporrebbe in linea generale che in sede di accertamento debbano essere espunti sia il debito sia il credito computati nelle liquidazioni dell'imposta (eliminando così gli effetti dell'operazione contabilizzata), e nella seconda parte conterrebbe una disposizione eccezionale per le operazioni inesistenti.".*

[11] Cfr., articolo 19, Regolamento 282/2011: *"Ai fini dell'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione di servizi di cui agli articoli 44 e 45, Direttiva 2006/112/CE, un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato a un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente a un uso privato, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato un soggetto non passivo. Salvo che disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti, il prestatore può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario se, per tale operazione, costui gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione Iva. Se un unico servizio è destinato sia a un uso privato, ivi compreso quello dei dipendenti del destinatario, sia a fini professionali, la prestazione di tale servizio rientra esclusivamente nel campo di applicazione dell'articolo 44, Direttiva 2006/112/CE, purché non sussista alcuna pratica abusiva".*

[12] Tuttavia, in tal caso, come evidenziato nella richiamata ordinanza n. 1703/2022, si *"potrebbe comunque prospettare un profilo di frizione con questo principio* [di proporzionalità]*, già evidenziato da Cassazione n. 14767/2015, cit. (conf., sul punto, Cassazione n. 1830/2019 e, sul piano dei principi, Corte Costituzionale n. 185/2021), in relazione alla fissità della percentuale minima della forbice di commisurazione della misura. Il Legislatore vi ha posto rimedio novellando, col D.Lgs. 158/2015, il D.Lgs. 472/1997, articolo 7, comma 4, il quale nel nuovo testo stabilisce che, qualora concorrano circostanze - non più eccezionali - che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo".*

SCHEDA DI SINTESI

Il *reverse charge* esterno è un meccanismo di semplificazione per gli operatori commerciali:
- attraverso il quale gli adempimenti Iva sono trasferiti sul cliente (cessionario/committente);
- che assume gli obblighi in proprio, sollevando pertanto il fornitore da ogni obbligo e responsabilità.

In tal caso, secondo la Cassazione, nel committente si cumulano 2 situazioni (debitore e creditore dell'Iva) che rispondono a diversi presupposti.

Mentre l'Iva a debito è dovuta in relazione alla natura imponibile dell'operazione.

Il diritto di detrazione del committente è condizionato all'effettiva inerenza dell'acquisto ribaltato a valle nelle vendite soggette a Iva.

Iva in pratica n. 71/2022

Rivalsa dell'Iva da accertamento se il cliente ha cambiato partita Iva

di Marco Peirolo – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 41/E/2022, ha ammesso la possibilità, per il prestatore, di addebitare al committente l'Iva corrisposta in sede di accertamento previa riapertura della partita Iva, nonostante il committente abbia cambiato partita Iva.

Oggetto dell'istanza di interpello

Il caso esaminato riguarda un *ex* libero professionista che, negli anni 2014-2016, aveva illegittimamente fruito, in assenza dei requisiti, del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, di cui all'articolo 27, D.L. 98/2011, provvedendo alla chiusura della partita Iva dopo la definizione tramite accertamento con adesione della violazione.

L'importo più significativo delle fatture emesse senza applicazione dell'Iva si riferisce alle operazioni effettuate nei confronti di un altro libero professionista che aveva anch'esso chiuso la partita Iva per poi aprirne una nuova l'anno successivo per svolgere la medesima attività.

All'Agenzia delle entrate è stato chiesto se l'*ex* libero professionista, previa riapertura della partita Iva, possa avvalersi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 al fine di addebitare, in via di rivalsa, al professionista l'Iva corrisposta in sede di adesione.

Rivalsa dell'Iva accertata

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, nel testo riformulato dall'articolo 93, D.L. 1/2012, prevede che:

> *"il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore*

> *imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".*

Tale disposizione, nella versione previgente, impediva al contribuente di rivalersi nei confronti del cessionario/committente dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento, ponendosi così in contrasto con il principio della neutralità e, proprio per questa ragione, la Commissione Europea aveva avviato nei confronti dello Stato italiano una procedura di infrazione (n. 2011/4081 del 24 novembre 2011). Nella precedente disciplina, il divieto di rivalsa era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in ordine alla in opportunità della riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione.

La modifica normativa introdotta dal D.L. 1/2012, se dal lato della rivalsa dell'Iva consente di adeguare il sistema nazionale alla normativa comunitaria, dal lato della detrazione introduce un nuovo elemento di contrasto con le regole dettate dalla Direttiva 2006/112/CE, in quanto subordina la detrazione da parte del soggetto passivo destinatario della rivalsa al pagamento dell'imposta al soggetto accertato. La detrazione da parte del soggetto che subisce la rivalsa è, infatti, condizionata alla preventiva corresponsione dell'Iva al cedente/prestatore, ponendo così il pagamento e la detrazione in un rapporto di causa-effetto che, al di fuori di specifiche eccezioni (ad esempio, "*cash accounting*", *ex* articolo 167-*bis*, Direttiva 2006/112/CE), non è contemplato dal sistema comunitario[1].

Rivalsa dell'Iva in caso di definizione agevolata del pvc

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, nel subordinare testualmente l'esercizio del diritto di rivalsa all'esistenza di un avviso di accertamento o rettifica, è finalizzata a ripristinare la neutralità dell'Iva, la quale deve, per sua natura, gravare sui consumatori finali e non sugli operatori economici.

Anche la definizione agevolata del pvc ai sensi dell'articolo 1, D.L. 119/2018, cioè di atto di per sé non riconducibile al *genus* degli avvisi di accertamento e rettifica, legittima il cedente/prestatore a rivalersi dell'Iva, nei limiti delle somme corrisposte ai fini della definizione stessa, ai sensi del citato articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972.

Come, infatti, precisato dall'Agenzia delle entrate:

> *"una lettura della norma orientata al rispetto del principio di neutralità dell'imposta – quale è quella che peraltro ha sin qui ispirato la prassi applicativa della stessa – porta, in definitiva, a ritenere che,*

[1] L'Aidc, con la denuncia n. 10/2013, ha rilevato l'incompatibilità, sul piano unionale, della procedura di detrazione per il soggetto passivo destinatario della rivalsa.

> *anche in carenza di un atto impositivo propriamente detto, debba ammettersi la rivalsa della maggiore Iva, constatata dagli organi accertatori e versata dal contribuente, a condizione che il pagamento dell'imposta sia stato effettuato a titolo definitivo"*[2].

In definitiva, anche in carenza di un atto impositivo propriamente detto, è ammessa la rivalsa della maggiore Iva, constatata dagli organi accertatori e versata dal contribuente, a condizione, tuttavia, che il pagamento dell'imposta sia stato effettuato a titolo definitivo.

> Tale ultima condizione, afferente alla definitività del pagamento, può ritenersi soddisfatta nel caso di valida definizione agevolata del pvc *ex* articolo 1, D.L. 119/2018 e, dunque, è consentito il diritto alla rivalsa per un importo pari a quanto effettivamente pagato per la definizione utilizzando il codice tributo "*PF03 (Iva - Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione - articolo 1, D.L. 119/2018)*" di cui alla risoluzione n. 8/E/2019.
> Nel caso di pagamento rateale della somma dovuta ai fini della definizione, il diritto di rivalsa può essere esercitato in proporzione al valore delle singole rate pagate, così come già chiarito dalla prassi amministrativa in più occasioni[3].

Modalità di esercizio della rivalsa

La rivalsa dell'Iva accertata può essere esercitata nel caso di operazione soggetta o non soggetta all'obbligo di fatturazione.

Se la fattura non è stata emessa nel momento di effettuazione dell'operazione, non essendo obbligatoria la sua emissione, in linea con l'articolo 18, comma 2, D.P.R. 633/1972, in base al quale il corrispettivo s'intende comprensivo dell'imposta, la maggiore imposta dovuta a seguito di accertamento deve essere determinata mediante scorporo dell'Iva dal maggiore corrispettivo accertato; in caso contrario, infatti, si farebbe gravare sul fornitore un'imposta che esso non ha percepito, con la conseguente violazione del principio secondo cui l'Iva è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale.

Nel caso, invece, in cui la fattura sia emessa, la rivalsa ha per oggetto:

– il corrispettivo concordato fra le parti, nel caso di:

- un'operazione originariamente considerata esente o non imponibile, documentata come tale dalla fattura emessa dal fornitore;

[2] Così la risposta a interpello n. 349/E/2019.
[3] Cfr. circolari n. 35/E/2013 e n. 23/E/2017.

- un'operazione considerata non soggetta a Iva, in quanto sottoposta alla tassazione alternativa dell'imposta di registro, che sia successivamente accertata come soggetta a Iva e imponibile;
- un'operazione assoggettata a un'aliquota inferiore a quella successivamente accertata;

– il maggiore corrispettivo accertato, nel caso di un'operazione originariamente considerata imponibile, per la quale successivamente venga accertato un maggiore imponibile a seguito, ad esempio, della contestazione di sottofatturazione.

L'addebito a valle della maggiore imposta accertata avviene mediante emissione di:

– una nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, nel caso in cui l'accertamento si riferisca a operazioni originariamente fatturate;

– una fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, D.P.R. 633/1972, ove l'operazione accertata non sia stata originariamente fatturata.

La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto l'imponibile e l'imposta quando:

– l'operazione originaria, ancorché effettuata, non sia stata fatturata o sia stata fatturata solo in parte;

– l'operazione originaria sia stata considerata come irrilevante ai fini Iva per carenza di uno dei requisiti d'imposta (soggettivo, oggettivo o temporale), come, ad esempio, nel caso in cui siano state corrisposte somme a titolo di contributo, considerate irrilevanti ai fini dell'Iva per carenza del presupposto oggettivo, e ritenute, in sede accertativa, imponibili in quanto corrispettive di un'operazione economica;

– l'operazione originaria sia stata assoggettata a un regime di tassazione alternativo, ad esempio, all'imposta di registro, come nel caso di cessione di beni immobili sottoposta a imposta di registro e riqualificata, in sede accertativa, come soggetta a Iva.

La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto la sola imposta quando l'operazione sia stata originariamente fatturata e trattata come imponibile, ma detassata:

– parzialmente, mediante applicazione di un'aliquota inferiore a quella oggetto dell'accertamento definito, come, ad esempio, nel caso di cessione di un bene immobile o di prodotti energetici, originariamente assoggettata ad aliquota ridotta e successivamente accertata come soggetta ad aliquota superiore;

– totalmente, come operazione non imponibile o esente da imposta, come, ad esempio, nel caso di cessione di beni in regime di non applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 (cessioni a esportatori abituali), che vengono poi ritenute soggette a Iva, o le forniture di beni o servizi considerate esenti *ex* articolo 10, D.P.R. 633/1972, successivamente accertate come imponibili a Iva.

Detrazione dell'Iva accertata

Come anticipato, l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 prevede che l'esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario/committente sia subordinato, in deroga agli ordinari princìpi, all'avvenuto pagamento dell'Iva addebitatagli in via di rivalsa dal cedente/prestatore. In tal modo, viene scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario/committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento[4].

Termine di esercizio della detrazione

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 dispone che:

> *"il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".*

È noto che l'articolo 2, comma 1, D.L. 50/2017 è intervenuto sull'articolo 19, comma 1, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, riducendo il termine decadenziale entro il quale i soggetti passivi d'imposta possono detrarre l'Iva relativa ai beni/servizi acquistati o importati.

Se, infatti, prima della modifica, era previsto che

> *"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*", relativamente alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017[5], "*il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".*

> Come chiarito dall'Agenzia delle entrate[6], l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 non è stato modificato, nell'ambito delle novità introdotta dal citato D.L. 50/2017, dall'intervento del Legislatore, in ragione del fatto che la previsione di cui al comma 7, articolo 60, D.P.R. 633/1972 è dotata di un carattere di "*specialità*".

[4] Cfr. circolare n. 35/E/2013, *cit.*.
[5] Cfr. articolo 2, comma 2-*bis*, D.L. 50/2017.
[6] Cfr. circolare n. 1/E/2018 (§ 1.6).

> Di conseguenza, non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo.

Esempio

Si ipotizzi il caso di un cessionario/committente che abbia ricevuto da un proprio fornitore una fattura o una nota di variazione emessa ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, attraverso cui viene esercitata la rivalsa dell'Iva accertata e pagata all'Erario dal fornitore medesimo.

In tale ipotesi, il soggetto (originario committente i servizi o cessionario dei beni) può, anche successivamente alle modifiche recate dal D.L. 50/2017, esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta che gli è stata addebitata entro il termine previsto nel comma 7, articolo 60, D.P.R. 633/1972, ovvero al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'originaria operazione.

> Nella risposta a interpello n. 267/E/2020, l'Agenzia delle entrate ha precisato che al contribuente che abbia ricevuto, oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, una nota di variazione in aumento *ex* articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, per correggere errori nella qualificazione dell'operazione originaria, non può essere vietato il diritto alla detrazione della maggiore Iva addebitatagli. Di conseguenza, in assenza di elementi di frode, il cessionario/committente può esercitare il diritto alla detrazione della maggiore Iva addebitata dal cedente mediante la nota di variazione in aumento.
> Il "*dies a quo*" per l'esercizio della detrazione coincide con l'emissione della nota di variazione da parte del cedente/prestatore e può essere esercitato – alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria – al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Divieto di rivalsa dell'Iva in caso di cancellazione del cessionario dal Registro Imprese

Come sopra rilevato, la previsione del diritto di rivalsa a seguito di accertamento intende ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa (esercitabile dal fornitore soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'Erario a titolo di imposta, interessi e sanzioni) e dal diritto di detrazione (esercitabile dal cliente soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia corrisposto quanto addebitatogli a titolo di rivalsa), consentendo il

normale funzionamento dell'imposta, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici, secondo l'approccio di tipo economico-sostanziale che ravvisa nel consumo il presupposto dell'Iva, in aderenza con quanto ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia[7].

Affinché la neutralità sia effettivamente ripristinabile, con la circolare n. 35/E/2013 è stato chiarito che il diritto di rivalsa è ammesso a condizione che l'accertamento abbia consentito l'individuazione esatta del cessionario e la riferibilità dell'Iva accertata alle operazioni di cessione effettuate.

Ne discende, secondo la risposta a interpello n. 84/E/2018, che:

> *"tale via risulta preclusa a far data dalla cancellazione della società cessionaria dal Registro Imprese ai sensi dell'articolo 2495, cod. civ. che ha comportato l'estinzione societaria definitiva e la conseguente perdita della titolarità del rapporto giuridico dedotto in giudizio (cfr. articolo 4, D.Lgs. 6/2003). Dunque, il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, non è più giuridicamente esercitabile dalla società istante".*

Il medesimo principio è ribadito nella successiva risposta a interpello n. 176/E/2019, in ragione del fatto che l'estinzione del cessionario/committente implica che il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, debba ritenersi non più esercitabile.

Nello stesso senso si è espressa l'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 531/E/2019, confermando – ancora una volta – che la neutralità dell'imposta:

> *"non è in concreto ripristinabile allorché, pur ricorrendo le condizioni necessarie a rendere il diritto di rivalsa astrattamente esercitabile (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'Iva alle operazioni), il cessionario risulti tuttavia cancellato dal Registro Imprese ai sensi dell'articolo 2495, cod. civ.".*

> Essendo, pertanto, venuta meno la controparte contrattuale nei cui confronti esercitare la rivalsa, deve escludersi la possibilità, prospettata dall'istante, che, nel caso di ditta individuale o società di persone, ove il cessionario risulti cancellato, si possa agire in rivalsa anche nei confronti del titolare della ditta individuale e dei soci della società.

Per le ragioni esposte, l'Agenzia delle entrate, nella risposta a interpello n. 43/E/2020, ha respinto la soluzione interpretativa prospettata dall'istante, secondo cui la rivalsa dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica non risulterebbe preclusa a far data dalla cancellazione della società cessionaria dal Registro Imprese, in quanto tali soggetti non hanno personalità giuridica distinta rispetto a quella del titolare dell'impresa individuale ovvero dei soci della

[7] Si veda, per esempio, la sentenza 3 luglio 1997, causa C-330/95, *Goldsmiths*.

società di persone (che rispondono – illimitatamente o limitatamente, a seconda del modello organizzativo prescelto – delle obbligazioni della società), a nulla rilevando che le imprese cessionarie abbiano perduto, con la cancellazione, la soggettività passiva ai fini dell'Iva.

Divieto di variazione in diminuzione dell'Iva in caso di cancellazione del cessionario dal Registro Imprese

Nella risposta a interpello n. 531/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha escluso anche la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione dell'Iva nell'ipotesi in cui, successivamente all'inutile esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, il cessionario sia cancellato dal Registro Imprese senza che il credito dell'istante sia stato soddisfatto, ovvero all'esito infruttuoso di procedure esecutive esperibili anche nei confronti di altri soggetti.

La ragione dell'esclusione trova fondamento nella risposta a interpello n. 84/E/2018, ove l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che:

> *"anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'Iva alle operazioni), la rivalsa operata ai sensi dell'articolo 60, D.P.R. 633/1972 ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti"*, con la conseguenza che, *"in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte dell'acquirente del bene o del servizio l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, ma non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica"*.

Tale conclusione, peraltro, non risulta in contrasto con i principi enunciati dalla Corte Europea nella sentenza resa nella causa C-127/18[8], in considerazione della natura "*speciale*" della rivalsa *ex* articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, ponendosi tuttavia in disaccordo con la norma di comportamento Aidc n. 195, che prende le mosse dall'evidenza che l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 non prevede espressamente l'obbligo del cliente di corrispondere l'ammontare oggetto di rivalsa, ma si limita a stabilire che il diritto di detrazione del cliente è subordinato al previo pagamento al fornitore delle somme addebitategli "*a posteriori*".

[8] Secondo cui "*l'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'Iva, deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che un soggetto passivo non possa procedere alla rettifica della base imponibile ai fini dell'Iva in caso di mancato pagamento totale o parziale, da parte del suo debitore, di una somma dovuta a titolo di un'operazione soggetta a tale imposta, se il debitore non è più un soggetto passivo ai fini dell'Iva*".

> Nell'ipotesi in cui il cliente, rinunciando alla detrazione, non proceda al pagamento al fornitore della maggiore imposta oggetto di rivalsa successiva, deve ritenersi – secondo l'Associazione – che il fornitore, per non rimanere inciso da quanto versato all'Erario, deve poter operare la rettifica in diminuzione della maggiore imposta accertata e addebitata al cliente stesso.
> La variazione in diminuzione, ammessa in caso sia di emissione della fattura integrativa dell'imponibile e dell'imposta, sia di emissione della fattura integrativa della sola imposta, è consentita al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 26, comma 2 e ss., D.P.R. 633/1972.

L'importo addebitato al cliente a seguito dell'atto di accertamento, anche se riferito all'Iva, deve essere trattato come un'integrazione del corrispettivo originariamente pattuito, in quanto la riqualificazione dell'operazione a seguito dell'accertamento ha effetto retroattivo al momento della sua effettuazione.

> Nell'ipotesi in cui la mancata rivalsa della maggiore Iva definitivamente accertata e corrisposta sia volontaria, per rinuncia all'esercizio del relativo diritto, in ragione di meditate valutazioni comparative di convenienza dell'azione di recupero, la norma di comportamento considera impossibile procedere alla variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972. Di conseguenza, l'importo dell'Iva imputata a Conto economico risulta fiscalmente indeducibile ai fini reddituali ai sensi dell'articolo 99, comma 1, Tuir.

Nella risposta a interpello n. 43/E/2020 è stata confermata l'interpretazione resa dall'Agenzia delle entrate nei vari documenti di prassi in precedenza richiamati, con la conseguenza che non è consentito all'istante detrarre, neppure in parte, l'Iva versata in sede di definizione agevolata, né dedurre la differenza della stessa dal reddito d'impresa, avendo il diritto di rivalsa carattere "*speciale*", nella specie di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti.

Partita Iva del fornitore riaperta dopo l'accertamento

La circolare n. 35/E/2013 (§ 2.5) ha chiarito che il diritto di rivalsa è ammesso anche nell'ipotesi in cui il fornitore abbia cessato la qualifica di soggetto Iva.

La circostanza che il soggetto accertato non fosse titolare di partita Iva negli anni accertati non osta, infatti, né all'addebito dell'Iva accertata in via di rivalsa, né all'esercizio della detrazione da parte del cliente, laddove in sede di controllo sia successivamente constatato che il fornitore avrebbe dovuto assoggettare a imposta le operazioni effettuate e, conseguentemente, il cliente avrebbe avuto diritto alla detrazione dell'Iva relativa alle operazioni in esame.

> Pertanto, ha aggiunto l'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 41/E/2022, in caso di assenza della partita Iva al momento della commissione della violazione oggetto di accertamento, l'omessa apertura della partita Iva non può essere sanzionata con la preclusione della rivalsa, pena la violazione del principio di neutralità, in ossequio del quale è stato eliminato il divieto del diritto di rivalersi dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza di accertamento o rettifica nei confronti dei clienti previsto dall'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 nel testo anteriore alla modifica operata dall'articolo 93, D.L. 1/2012.

Nella situazione descritta, il soggetto accertato può esercitare la rivalsa utilizzando la partita Iva attribuitagli d'ufficio in sede di accertamento, essendo pertanto ammessa l'apertura della partita Iva anche in un momento successivo all'attività di controllo, al solo fine di esercitare la rivalsa.

Partita Iva del cliente diversa da quella originaria

Come sopra anticipato, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che, in caso di estinzione del cliente, il fornitore non può esercitare la rivalsa dell'Iva, ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972.

> Per contro, secondo la risposta a interpello n. 41/E/2022, nel caso in cui il professionista committente non può considerarsi "*estinto*", avendo continuato a esercitare la medesima attività, seppure con una nuova partita Iva, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto possibile riconoscere una continuità soggettiva, attribuendo, da un punto di vista sostanziale, al professionista stesso l'identità di "*committente originario*", anche se fiscalmente individuato da una partita Iva formalmente diversa da quella utilizzata per compiere l'operazione originaria.
> In questa situazione, il prestatore può chiedere la riapertura della partita Iva ed emettere le note di variazione in aumento *ex* articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 per esercitare la rivalsa dell'imposta versata in sede di accertamento. A tal fine, le note devono essere intestate alla nuova partita Iva del committente e contenere il suo codice fiscale, i riferimenti della fattura originaria e gli estremi identificativi dell'avviso di accertamento.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 dispone che il cedente/prestatore può esercitare la rivalsa dell'Iva dopo aver effettivamente pagato l'imposta accertata, oltre le sanzioni e gli interessi dovuti. Inoltre, l'esercizio del diritto di detrazione da parte del

cessionario/committente è subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'Iva addebitatagli in via di rivalsa dal cedente/prestatore.

Il diritto di rivalsa è ammesso a condizione che l'accertamento abbia consentito l'esatta individuazione del cliente e la riferibilità dell'Iva accertata alle operazioni effettuate, con la conseguenza che la neutralità dell'imposta – garantita dal meccanismo della rivalsa e dal diritto di detrazione – non è in concreto ripristinabile quando, pur ricorrendo le condizioni necessarie a rendere il diritto di rivalsa astrattamente esercitabile (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'Iva alle operazioni), il cessionario risulti cancellato dal Registro Imprese.

Resta preclusa anche la possibilità di attivare la procedura di variazione in diminuzione dell'Iva nell'ipotesi in cui, successivamente all'inutile esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, il cessionario sia cancellato dal Registro Imprese senza che il credito del cedente sia stato soddisfatto.

Infatti, anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'Iva alle operazioni), la rivalsa *ex post* dell'Iva ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti. Di conseguenza, in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte dell'acquirente del bene o del servizio l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, ma non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica.

In caso di assenza della partita Iva al momento della commissione della violazione oggetto di accertamento, l'omessa apertura della partita Iva non può essere sanzionata con la preclusione della rivalsa, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta.
È, quindi, ammessa l'apertura della partita Iva anche in un momento successivo all'attività di controllo, al solo fine di esercitare la rivalsa.

Il committente non si considera "*estinto*" se ha continuato a esercitare la medesima attività, seppure con una nuova partita Iva. È, infatti, possibile riconoscere una continuità soggettiva e, quindi, attribuire, da un punto di vista sostanziale, al committente l'identità di "*committente originario*", anche se fiscalmente individuato da una partita Iva formalmente diversa da quella utilizzata per compiere l'operazione originaria.

Iva in pratica n. 71/2022

Scambi internazionali tra Unione Europea e Regno Unito: le novità 2022

di Elena Fraternali – avvocato
Luca Piemontese – avvocato

Dopo i rinvii e le proroghe previste dal Governo britannico in materia di controlli alle frontiere e adempimenti relativi alle importazioni di merci provenienti dall'Unione Europea, dal 1° gennaio 2022 viene definitivamente implementato il sistema di *Customs controls* con riflessi importanti anche per gli operatori unionali.

Introduzione

Il 29 marzo 2017, come ormai noto, il Regno Unito ha notificato la propria volontà di recedere dall'Unione Europea, secondo quanto previsto dall'articolo 50 del Trattato UE[1].

A seguito di tale volontà si è aperta una lunga fase di contrattazione, culminata con la redazione di un Accordo di recesso che ha regolato i rapporti tra le parti fino al 31 dicembre 2020[2].

Il 24 dicembre 2020, i negoziatori dell'Unione Europea e del Regno Unito hanno raggiunto un Accordo sugli scambi commerciali e la cooperazione (*Trade and Cooperation Agreement* – TCA) e un Accordo sulla sicurezza delle informazioni (*Security of Information Agreement* – SIA), atti a definire i termini della futura cooperazione tra le parti.

Il 29 dicembre 2020, dunque, il Consiglio europeo ha adottato la decisione relativa alla sottoscrizione dei citati Accordi e, dopo la firma delle 2 parti il 30 dicembre 2020, si è stabilito di applicarli a titolo provvisorio dal 1° gennaio 2021, al fine di ridurre al minimo le problematiche che avrebbero inevitabilmente riguardato gli operatori commerciali di entrambi gli schieramenti visto, appunto, il

[1] "*L'articolo 50 del Trattato sull'Unione Europea prevede un meccanismo di recesso volontario e unilaterale di un Paese dall'Unione Europea (UE). Il Paese dell'UE che decide di recedere, deve notificare tale intenzione al Consiglio europeo, il quale presenta i suoi orientamenti per la conclusione di un accordo volto a definire le modalità del recesso di tale Paese.*
Tale accordo è concluso a nome dell'Unione Europea (UE) dal Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata previa approvazione del Parlamento europeo. I trattati cessano di essere applicabili al Paese interessato a decorrere dalla data di entrata in vigore dell'accordo di recesso o 2 anni dopo la notifica del recesso. Il Consiglio può decidere di prolungare tale termine. Qualsiasi Stato uscito dall'Unione può chiedere di aderirvi nuovamente, presentando una nuova procedura di adesione", cfr. www.eur-lex.europa.eu.

[2] Per approfondimenti, E. Fraternali, *"Brexit e no deal: nuove informazioni per la corretta gestione degli scambi commerciali"*, Iva in pratica, 45/2019.

brevissimo periodo di tempo a disposizione dalla effettiva definizione delle trattative e la fine del periodo transitorio previsto dall'Accordo di recesso (31 dicembre 2020).

Con particolare riguardo agli scambi commerciali, dunque, il 30 aprile 2021 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea il *Trade and Cooperation Agreement* tra Unione Europea e Regno Unito, Accordo che ha previsto l'eliminazione delle tariffe negli scambi reciproci tra i 2 Paesi e ha stabilito un'area di libero scambio, ai sensi dell'articolo XXIV dell'Accordo GATT[3].

Detto Accordo, che cerca di attenuare gli effetti della rottura, presenta forti peculiarità sotto diversi punti di vista: per la prima volta, come anticipato, un accordo commerciale europeo entra in vigore provvisoriamente senza avere ricevuto l'approvazione dal Parlamento europeo e, sempre per la prima volta, l'accordo azzera integralmente dazi, quote e contingenti doganali.

Il regime dei controlli

Al fine di rendere il meno impattante possibile la separazione tra l'Unione Europea e il Regno Unito, il Governo britannico ha previsto di introdurre gradualmente il sistema di controlli alle frontiere così da permettere agli operatori e alle Autorità doganali di adeguare rispettivamente i propri flussi e i propri sistemi.

In particolare, il 13 luglio 2020 è stata pubblicata la prima edizione del *Border Operating Model*[4], ossia il documento di base che ha raccolto tutte le istruzioni necessarie da seguire per gli importatori e gli esportatori britannici a partire dal gennaio 2021 e successivamente aggiornato sulla base delle nuove formalità a poco a poco previste ed entrate in vigore.

Il 14 settembre 2021, il Governo UK ha stabilito un nuovo calendario per l'introduzione di controlli completi sulle importazioni provenienti dall'UE. Tale variazione si è resa necessaria a causa delle difficoltà affrontate dalle aziende del Regno Unito negli ultimi mesi per effetto della pandemia globale Covid-19, che ha avuto un significativo impatto sulle catene di approvvigionamento in tutta Europa.

Tali difficoltà sono state specialmente avvertite dal settore agroalimentare, per il quale erano previsti nuovi adempimenti e controlli sulle merci in ingresso dall'Unione Europea a partire dal mese di ottobre 2021.

[3] *General agreement on tariff and trade*. Per approfondimenti, W. Zdouc, *"The law and policy of the World trade organization: text, cases and materials"*, Cambridge, 2013, pag. 76.

[4] Questa pubblicazione fornisce agli operatori informazioni sui cambiamenti e le opportunità di cui hanno bisogno per prepararsi a seguito dell'uscita dal mercato unico e dall'unione doganale dell'UE. Le modifiche chiave e gli elementi di novità, sebbene rivolti agli operatori inglesi, hanno ripercussioni sulle procedure da seguire anche da parte degli operatori europei. L'ultima versione aggiornata e disponibile *online* è aggiornata a dicembre 2021.

A seguito del provvedimento di settembre, tuttavia, il Governo ha deciso di spostare determinati obblighi a gennaio 2022, prevedendo, inoltre, ulteriori adempimenti a partire da luglio di quest'anno.
Dopo i rinvii e le proroghe citate, dunque, dal 1° gennaio 2022 anche nel Regno Unito sono stati attivati una serie di controlli e nuovi adempimenti per le merci in importazione dall'Unione Europea[5] che gli operatori britannici sono tenuti a rispettare e che devono essere conosciuti anche dagli operatori unionali al fine di non rallentare la velocità dei propri flussi.
Di seguito si offre una panoramica schematica delle novità recentemente entrate in vigore.

Nuove formalità doganali

Come anticipato, conclusa nel Regno Unito la fase c.d. "*Staged Customs Controls*", i controlli doganali si concretizzano in un regime di complete verifiche frontaliere e, per il 2022 sono previste le seguenti incombenze:

1° gennaio 2022	• introdotta la presentazione delle dichiarazioni doganali complete e dei controlli doganali. Come noto, il rinvio delle dichiarazioni doganali è stato consentito nel 2021 ma non sarà più possibile nel 2022
1° gennaio 2022	• pre notifica per le merci sanitarie e fitosanitarie (SPS) • l'importatore britannico dovrà pre notificare l'arrivo dei prodotti di origine animale (POAO), degli ABP (*Animal By-Products not intended for human consumption*) e HRFNAO (*High Risk Food Not Of Animal Origin*) nel "*Import of products, animals, food and feed system*" – IPAFSS, il cui codice dovrà essere inserito nelle dichiarazioni doganali
1° luglio 2022	• richiesta delle *Safety and Security Declarations* all'importazione • certificazione e i controlli fisici per tutti i restanti sottoprodotti di origine animale, piante e i prodotti vegetali regolamentati, carni e i prodotti a base di carne, tutti i restanti alimenti ad alto rischio non di origine animale • controlli su piante e prodotti vegetali ad alta priorità saranno trasferiti dal luogo di destinazione ai punti di controllo di frontiera designati (BCP) • controlli fisici sugli animali vivi che avranno luogo presso i posti di controllo frontalieri designati
1° settembre 2022	• introdotte la certificazione e i controlli fisici per tutti i prodotti lattiero-caseari
1° novembre 2022	• introdotti la certificazione e i controlli fisici per tutti i restanti prodotti regolamentati di origine animale, compresi i prodotti compositi e i prodotti ittici

Obbligatoria la registrazione nel *Goods Vehicle Movement Service*

Sempre in ottica di ottimizzazione delle fasi di controllo in dogana, dal 1° gennaio 2022, per consentire la circolazione di tutte le merci tra l'Unione Europea e il Regno Unito, i trasportatori devono essere

[5] L'Unione Europea applica i controlli doganali sulle merci provenienti dal Regno Unito da gennaio 2021.

registrati nel sistema GVMS (*Goods Vehicle Movement Service*) e generare il *Goods Movement Reference* (GMR).

Il GVMS è una piattaforma informatica istituita dal Governo britannico per monitorare lo spostamento di merci in entrata o in uscita dall'Irlanda del Nord e dalla Gran Bretagna (Inghilterra, Scozia e Galles) già utilizzata, a oggi, per la movimentazione dei prodotti sottoposti al regime di transito.

Dal 1° gennaio la registrazione in tale piattaforma e l'ottenimento del GMR è necessaria anche per gli spostamenti di tutta la merce in entrata o uscita nel/dal Regno Unito attraverso i porti che utilizzano detto sistema[6]. Al fine di effettuare i controlli, è necessario che i riferimenti della dichiarazione pre-depositata siano collegati all'interno di un unico codice di riferimento del movimento delle merci (GMR).

Importazioni di vino e certificato VI-1

Altre importanti novità si registrano nel settore del commercio vinicolo, dal 1° gennaio 2022, infatti, come previsto dal Governo del Regno Unito tramite un aggiornamento della "*Guida sull'importazione ed esportazione di vino*" del 15 ottobre 2021, il documento unico di accompagnamento per l'importazione dei prodotti vitivinicoli (certificato VI-1) non è più richiesto per i beni provenienti da Paesi dell'Unione Europea e da Paesi terzi.

Dopo che l'introduzione di tale obbligo era slittata più volte, un'attenta analisi sui costi condotta dalla Wsta (*Wine and Spirit Trade Association*) ha indotto Il Governo britannico ad abbandonare definitivamente il controverso modello VI-1, con la finalità di non pregiudicare i traffici commerciali di questo specifico settore.

E invero, tale obbligo avrebbe significato un incremento di costi, stimati in 70 milioni di sterline l'anno, oltre a sostanziali intoppi burocratici in capo ai produttori e agli operatori del settore nonché ai consumatori finali.

Per quanto riguarda, infine, le regole per gli imbottigliatori, è confermato l'obbligo dal 1° ottobre 2022 di riportare in etichetta il nome e l'indirizzo di un importatore o imbottigliatore situato nel Regno Unito.

A tale proposito, è stata recentemente pubblicata una nota dell'*Italian Trade Agency* – ITA che riporta il chiarimento offerto dal Dipartimento per l'ambiente, l'alimentazione e lo sviluppo rurale UK (DEFRA) in merito ad alcune disposizioni nazionali sul vino e in materia di etichettatura.

In particolare, è stato precisato che i vini già prodotti all'entrata in vigore del *Trade Cooperation Agreement* possono continuare a circolare senza modificare la presentazione fino al 1° maggio 2023. I vini prodotti dopo il 1° maggio 2021, invece, posso circolare fino al 30 settembre 2022 con le abituali

[6] https://www.gov.uk/guidance/list-of-ports-using-the-goods-vehicle-movement-service.

etichette ma, dal 1° ottobre 2022, dovranno recare l'indicazione di un importatore/imbottigliatore/FBO basato in UK.

Apposizione nuovo marchio UKCA

Con un aggiornamento del 24 agosto 2021, il Governo britannico ha, altresì, comunicato la possibilità di continuare a utilizzare il marchio CE, su determinati prodotti, fino alla fine del 2022 anziché entro la fine del 2021, come inizialmente previsto.

È stata stabilita, dunque, l'obbligatorietà del nuovo marchio UKCA dal 1° gennaio 2023 anziché dal 1° gennaio 2022. Unica eccezione fatta per i dispositivi medici, per i quali le aziende non dovranno utilizzare il marchio UKCA fino al 1° luglio 2023.

Come noto, l'UKCA (*UK Conformity Assessed*) è un nuovo marchio che dovrà essere indicato sui prodotti del Regno Unito, utilizzato per le merci immesse sul mercato in Inghilterra, Galles e Scozia. Esso riguarda la maggior parte delle merci che in precedenza richiedevano la marcatura CE.

Scambi internazionali UE/UK: aspetti ulteriori

Importazioni in UK di campioni commerciali

Oltre alle novità sopra elencate che sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2022, si riportano nel prosieguo ulteriori aspetti rilevanti che caratterizzano i rapporti commerciali con UK.

In particolare, si evidenzia che gli operatori (aziende e persone fisiche), stabiliti in UK o all'estero, possono richiedere l'esenzione dal pagamento dei dazi doganali e dell'Iva per le importazioni di campioni commerciali nel Regno Unito, provenienti da Paesi terzi.

Al fine di conseguire tale esenzione, all'atto dell'importazione l'operatore deve, in primo luogo, consentire l'individuazione delle merci come campioni – destinati unicamente a ottenere ordini futuri – nonché la chiara identificazione degli stessi tramite uno dei criteri stabiliti dall'HMRC.

E invero, l'Amministrazione britannica ha previsto che i prodotti importati soddisfino, a seconda della tipologia merceologica, almeno uno dei seguenti metodi di individuazione dei campioni commerciali:

– metodo A: strappare, manomettere, perforare, tagliare o deturpare gli articoli così da escluderne l'utilizzo commerciale;

– metodo B: etichettare le merci con il termine "*campione commerciale*";

– metodo C: limitare la quantità di articoli all'interno della spedizione e, per articoli come indumenti e calzature, limitare anche la gamma di taglie o dimensioni disponibili;

– metodo D: presentare la merce in modo da limitarne la manipolazione e l'uso a quello di veri e propri campioni commerciali.

Se, dunque, l'operatore adempie correttamente detti passaggi pre-importazione, relativi alla corretta predisposizione della merce, quest'ultima sarà considerata quale campione ed effettivamente sgravata dal pagamento delle imposte.

A tale fine, nella dichiarazione doganale di *import* dovranno essere inseriti i seguenti codici:

– CPC 40 00 C30: per merci importate fuori dal Regno Unito sulle quali si richiede l'esenzione dal dazio d'importazione e dall'Iva;

– CPC d49 00 C30: per le merci importate dalle Isole del Canale per le quali si richiede l'esenzione dall'Iva.

Nel caso in cui lo sgravio sia richiesto dopo l'importazione, occorre presentare tale richiesta entro 3 mesi dall'*import* e comprovare che le merci oggetto dell'istanza abbiano effettivamente soddisfatto i requisiti per essere considerate campioni commerciali.

Il sistema di aliquote Iva

Nel trattare gli aspetti salienti relativi alle implicazioni doganali e fiscali nei rapporti con il Regno Unito a seguito della Brexit, non si può non considerare un profilo operativo come quello delle aliquote Iva utilizzabili.

Gli operatori, infatti, spesso costretti a costituire un'identità fiscale oltre manica, non possono esimersi da una conoscenza delle diverse aliquote d'imposta presenti nel Regno Unito, per poter poi pianificare al meglio l'impatto fiscale delle proprie operazioni internazionali.

A tale proposito, il sistema "*VAT*" del Regno Unito presenta 3 principali aliquote: la *standard rate* (20%), la *reduced rate* (5%) e la *zero rate* (0%). Di seguito cercheremo, pertanto, di fare chiarezza sulle caratteristiche di tali aliquote e sulla loro applicazione in base al bene e/o servizio venduto.

Aliquota standard (standard sate)

L'aliquota ordinaria è quella del 20% e la stessa si applica alla maggior parte delle vendite di beni e servizi. L'applicazione di quest'ultima non presenta particolari problemi ma nel caso di vendita di cibi e bevande, esistono alcune fattispecie particolari in cui si applica l'aliquota *standard* in luogo di quella 0%, normalmente utilizzata per queste categorie merceologiche.

A tale riguardo è utilizzato il 20% per i seguenti prodotti:

– alimenti caldi da asporto;

– *snack*, dolciumi e gelati;

– bevande alcoliche;

– bevande analcoliche;

– bevande sportive.

Aliquota ridotta (reduce rate)

Si affianca all'aliquota ordinaria quella ridotta del 5%, la quale è destinata a specifici settori per incentivare la vendita di beni e servizi in modo da stimolare e sostenere la crescita di particolari aree economiche[7].

Rientrano in tale categoria beni come:

– il gas e l'elettricità domestica;

– i seggiolini per bambini;

– i prodotti per aiutare le persone a smettere di fumare, come i cerotti alla nicotina;

– beni d'ausilio alla mobilità per anziani.

Aliquota zero (zero rated)

In ultimo, l'aliquota zero viene riservata a componenti fondamentali per la manifattura di prodotti di rilevante importanza nelle *supply chain* del Paese e a beni e servizi che vengono considerati di prima necessità in modo tale da renderli più accessibili ai consumatori finali, in particolare alle famiglie con basso reddito.

Alcuni esempi possono essere:

– abbigliamento per neonati e bambini;

– materiale stampato, come libri, riviste e giornali;

– tariffe di viaggio, come voli e biglietti ferroviari;

– la maggioranza del cibo e bevande.

Come noto, l'aliquota zero si differenzia dalle operazioni che normativamente sono definite come operazioni esenti. La prima categoria, infatti, è considerata a tutti gli effetti soggetta a Iva e, pertanto, le sue operazioni devono essere riportate nelle dichiarazioni trimestrali.

D'altro canto, è possibile, per chi applica l'aliquota 0%, richiedere a credito l'Iva pagata sull'acquisto di altri beni/servizi per lo svolgimento della propria attività.

[7] Un esempio recente è la riduzione temporanea dell'Iva per il settore alberghiero e della ristorazione dal 20% al 5% con l'obbiettivo di sostenere industrie duramente colpite delle misure introdotte per combattere la pandemia da Covid-19;

Al contrario una vendita esente non presenta alcun tasso da applicare sul prodotto o servizio. Come accennato precedentemente essa non va confusa con la vendita con aliquota 0% (*zero rated*) giacchè le transazioni esenti non andranno riportate nelle liquidazioni periodiche[8].

Il nuovo regime delle accise

Altro aspetto rilevante che attiene i rapporti con UK riguarda il nuovo assetto relativo al regime delle accise. A tale proposito, è stata sottoposta a consultazione, terminata lo scorso 30 gennaio 2022, la proposta di un nuovo sistema delle accise britannico comunque congelata, unitamente al previsto aumento del 5% delle imposte sull'alcol, fino all'introduzione di un nuovo e semplificato regime di accise che entrerà in vigore il 1° febbraio 2023.

La semplificazione del sistema attuale ridurrà il numero di aliquote da 15 a 6 e introdurrà la tassazione delle bevande alcoliche avvalendosi di un calcolo proporzionale al grado alcolico delle stesse.

Le nuove categorie saranno ridotte a 3: birra, sidro e vino/distillati.

L'effetto delle proposte dal 1° febbraio 2023:

Prodotti	Aumenti/Diminuzioni
bottiglia da 750ml di vino fermo 12% vol	aumento da £ 2,23 per bottiglia a £ 2,33 (+10p)
bottiglia da 750ml di vino fermo 15%vol	aumento da £ 2,23 a £ 2,91 (+68p)
bottiglia da 750 ml di vino *sparkling* 12%vol	diminuzione da £ 2,86 a £ 2,33 (-53p)
bottiglia da 750 ml di vino fortificato 17%vol	aumento da £ 2,98 a £ 3,30 (+32p)
bottiglia di vodka da 70 cl con 37,5% vol	invariata a £ 7,54
bottiglia di gin da 70 cl con 40% vol	Invariata a £ 8,05

Verranno introdotte, dunque, aliquote più favorevoli per i produttori europei di vini bianchi, rosè e soprattutto di prosecco, come anche di tutti i vini frizzanti e spumantizzati. Medesimo effetto favorevole si registrerebbe anche per i vini a basso contenuto alcolico.

Al contrario, un significativo aumento si prospetta per i vini (non più classificati per tipologia) che recano un titolo alcolometrico che si attesta tra 15%vol e 22%vol, con l'unica eccezione di quelli che recano 16%vol (+ 13p).

Certificazione di origine preferenziale ed esenzione daziaria

In ultimo, si ricorda che l'Accordo stipulato fra UE e UK prevede l'esenzione daziaria per i prodotti che possono vantare l'originarietà da una delle due parti contraenti.

[8] Costituiscono esempi di beni e servizi esenti: l'istruzione e formazione professionale; le cure mediche fornite da un ospedale, un ospizio o una casa di cura, così come i servizi sanitari forniti da medici, dentisti, ottici, farmacisti etc.; i francobolli; l'assicurazione; i servizi finanziari, come prestiti, depositi e azioni.

A tale proposito, al fine di godere di tale agevolazione, l'operatore unionale deve essere registrato nel Sistema degli Esportatori Registrati (REX).

Il Sistema REX, già utilizzato per certificare l'origine delle merci nell'ambito del Sistema delle Preferenze Generalizzate (SPG) e nel quadro di alcuni accordi commerciali preferenziali, è stato applicato anche all'Accordo di libero scambio con il Regno Unito[9].

In considerazione di ciò, i soggetti che intendano effettuare esportazioni verso il Regno Unito di prodotti unionali in regime preferenziale devono registrarsi nella banca dati e ottenere il codice alfanumerico da inserire all'interno della dichiarazione su fattura[10].

Tale registrazione può essere richiesta da tutti gli operatori stabiliti nell'Unione Europea presso le Autorità doganali competenti del Paese in cui gli stessi sono stabiliti o dove abbiano sede legale e amministrativa[11]. A seguito dell'attribuzione del codice, l'esportatore potrà autocertificare l'origine dei prodotti esportati sulla fattura o su altro documento commerciale idoneo, a condizione che, in qualsiasi momento, possa produrre adeguate prove circa l'origine preferenziale (autocertificata) dei beni spediti.

Gli operatori che, invece, alla data del 1° gennaio 2021 erano già in possesso di un codice REX devono verificare quali sono i codici doganali ricompresi nella registrazione e, eventualmente, integrare la stessa con le voci doganali dei prodotti da inviare verso il Regno Unito, previa analisi delle regole di origine presenti nell'Accordo.

Conclusione

Molti, dunque, sono gli scenari che si aprono a seguito della conclusione della fase c.d. "*Staged Customs Controls*" e dell'inserimento di un nuovo regime di controllo transfrontaliero completo. E, invero, pur trattandosi di normative britanniche, queste ultime hanno un diretto riflesso sull'operatività dei soggetti unionali che commercializzano con il Regno Unito, sia da un punto di vista di opportunità e di pianificazione dei flussi che, al tempo stesso, con riferimento all'aggravio di incombenze e adempimenti prima inesistenti. A tale proposito, è fondamentale per gli operatori unionali rimanere aggiornati con l'evoluzione normativa e attivare serie procedure interne che consentano di non rallentare il flusso della *supply chain*.

[9] Agenzia delle dogane, circolare n. 4/D/2021, prot. n. 20588/RU del 20 gennaio 2021.

[10] Non è più possibile utilizzare, al posto del codice REX il codice EORI, semplificazione inizialmente permessa per concedere agli operatori il tempo necessario per procedere con l'esame dei propri prodotti e la richiesta dell'autorizzazione.

[11] I Servizi Tecnici della Commissione Europea hanno sviluppato il Portale dell'Operatore per il REX, disponibile dal 25 gennaio 2021, per consentire la presentazione elettronica delle richieste di registrazione alla banca dati. Nella prima fase (fino a metà 2021) l'utilizzo del Portale REX è facoltativo e alternativo alla domanda cartacea.

SCHEDA DI SINTESI

Al fine di rendere il meno impattante possibile la separazione tra l'Unione Europea e il Regno Unito, il Governo britannico ha previsto di introdurre gradualmente il sistema di controlli alle frontiere così da permettere agli operatori e alle Autorità doganali di adeguare rispettivamente i propri flussi e i propri sistemi.

Conclusa la fase c.d. "*Staged Customs Controls*", i controlli doganali si concretizzano in un regime di completo controllo frontaliero e, dal 2022 (1° gennaio, 1° luglio, 1° settembre, 1° novembre), sono previste sia la presentazione delle dichiarazioni doganali complete e l'implementazione dei controlli transfrontalieri, sia determinati adempimenti riguardanti in particolare i prodotti di origine animale e vegetale.

Dal 1° gennaio 2022, per consentire la circolazione di tutte le merci tra l'Unione Europea e il Regno Unito e snellire i controlli doganali, i trasportatori devono essere registrati nel sistema GVMS (*Goods Vehicle Movement Service*) e generare il *Goods Movement Reference* (GMR).

Obbligatorietà del nuovo marchio UKCA dal 1° gennaio 2023 anziché dal 1° gennaio 2022. Unica eccezione per i dispositivi medici, per i quali le aziende non dovranno utilizzare il marchio UKCA fino al 1° luglio 2023.

Altri aspetti interessanti da tenere in considerazione per gli operatori europei riguardano la nuova proposta di riforma del sistema delle accise, la normativa relativa all'importazione di campioni, il sistema delle aliquote VAT e l'ottenimento del numero REX per certificare l'origine preferenziale su fattura.

Iva in pratica n. 71/2022

Regime Iva sospensivo per i trasferimenti intra UE di beni per lavorazioni

di Marco Peirolo – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

L'articolo 13, L. 115/2015 (Legge Europea 2014), nel riformulare gli articoli 38, comma 5, lettera a), e 41, comma 3, D.L. 331/1993, ha previsto che il regime sospensivo applicabile ai trasferimenti intracomunitari di beni a scopo di lavorazione o di perizia presuppone che i beni siano successivamente inviati nel territorio di partenza.

La nuova condizione, ove non rispettata, esige che il trattamento Iva della cessione dei beni risultanti dalla lavorazione sia individuato, sotto il profilo territoriale, alla luce delle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nella sentenza Fonderie 2A, di cui alla causa C-446/13 del 2 ottobre 2014.

Trasferimenti intracomunitari a "*se stessi*"

La normativa comunitaria considera "*assimilato*" a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il trasferimento, da parte di un soggetto passivo, di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro. Il trasferimento può avere a oggetto qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale dallo Stato membro di partenza a quello di arrivo, per le esigenze dell'impresa[1].

Allo stesso modo, la disciplina italiana considera intracomunitari, cioè imponibili nel Paese di destinazione, i trasferimenti a "*se stessi*". È, infatti, previsto che dà luogo:

– a un acquisto intracomunitario l'introduzione nel territorio dello Stato, da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta, di beni provenienti da altro Stato membro, compresa l'ipotesi della destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro[2];

[1] Cfr. articolo 17, § 1, Direttiva 2006/112/CE.
[2] Cfr. articolo 38, comma 3, lettera b), D.L. 331/1993.

– a una cessione intracomunitaria l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto[3].

Operazioni che non danno luogo a un trasferimento intracomunitario a "*se stessi*"

Sempre partendo dalla normativa comunitaria, sono previste alcune fattispecie che non danno luogo a un trasferimento a destinazione di un altro Stato membro e che, pertanto, si considerano escluse dal criterio impositivo previsto per le operazioni intracomunitarie, fondato, come detto, sulla tassazione nel Paese di destinazione dei beni.

Nello specifico, si tratta:

– della prestazione di servizio, resa al soggetto passivo, avente per oggetto l'esecuzione di una perizia o di lavori riguardanti il bene[4]:

- materialmente eseguiti nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene;
- qualora il bene, al termine della perizia o dei lavori, sia rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale era stato inizialmente spedito o trasportato;

– della temporanea utilizzazione del bene, nel territorio dello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto, ai fini di prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stabilito nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene[5];

– della temporanea utilizzazione del bene, per una durata non superiore a 24 mesi, nel territorio di un altro Stato membro all'interno del quale l'importazione dello stesso bene in provenienza da un Paese terzo ai fini dell'utilizzazione temporanea fruirebbe del regime dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione[6].

Nella disciplina nazionale, le indicate fattispecie sono state recepite nell'ambito delle disposizioni riguardanti, rispettivamente, gli acquisti intracomunitari e le cessioni intracomunitarie. In particolare, è previsto che non dà luogo:

– a un acquisto intracomunitario[7]:

- l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza;

[3] Cfr. articolo 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993.
[4] Cfr. articolo 17, § 2, lettera f), Direttiva 2006/112/CE.
[5] Cfr. articolo 17, § 2, lettera g), Direttiva 2006/112/CE.
[6] Cfr. articolo 17, § 2, lettera h), Direttiva 2006/112/CE.
[7] Cfr. articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993.

- l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni;
- l'introduzione nel territorio dello Stato di beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali;

– a una cessione intracomunitaria il trasferimento di beni inviati in altro Stato membro[8]:

- per essere sottoposti a perizie o a operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato;
- per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni;
- che, se fossero ivi importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.

Trasferimenti intra UE in regime sospensivo
Beni oggetto di perizia o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel Paese UE di origine[9]
Beni utilizzati temporaneamente per l'esecuzione di prestazioni (ad esempio, noleggio, locazione, comodato, etc.)
Beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali (ad esempio, tentata vendita, fiere mercato, etc.)

Trasferimenti intracomunitari di beni per perizie o lavorazioni

L'articolo 13, L. 115/2015 (Legge Europea 2014) ha modificato gli articoli 38 e 41, D.L. 331/1993.

In particolare, sono stati riformulati gli articoli 38, comma 5, lettera a), e 41, comma 3, D.L. 331/1993 al fine di stabilire che il regime sospensivo previsto per i trasferimenti intracomunitari di beni a scopo di perizia o di lavorazione presuppone che i beni, al termine della prestazione, siano trasportati/spediti al committente nel Paese membro di origine.

> A seguito delle novità introdotte dalla L. 115/2015, è stato previsto che:
> – non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza;

[8] Cfr. articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993.

[9] In merito all'individuazione del contenuto delle perizie, delle operazioni di perfezionamento e delle operazioni aventi ad oggetto le manipolazioni usuali, si veda la tabella che segue.

– non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio nel territorio di altro Stato membro di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato.

Tipologia di prestazione	Nozione
Perizie	Le prestazioni che si concretizzano nelle perizie sono essenzialmente quelle dirette a individuare oggettivamente concreti elementi di fatto concernenti beni mobili materiali e immobili, in relazione al valore, quantità, qualità, etc., anche se assumono particolare rilevanza cognizioni o calcoli tecnico-scientifici, senza possibilità di estendere le medesime considerazioni ad altri elementi della stessa specie
Operazioni di perfezionamento	Le operazioni di perfezionamento consistono: • nella lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci; • nella trasformazione di merci; • nella riparazione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto; • nell'utilizzazione di merci che non si ritrovano nei prodotti compensatori, ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento, anche se scompaiono totalmente o parzialmente nel processo di trasformazione
Manipolazioni usuali	Le manipolazioni usuali sono le operazioni intese a garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararle per la distribuzione o la rivendita.

La modifica ha allineato la normativa interna a quella comunitaria di riferimento, posto che – in base all'articolo 17, § 2, lettera f), Direttiva 2006/112/CE – il principio di imposizione nel Paese membro di destinazione non si applica se, allo stesso tempo:

– la prestazione ha per oggetto la perizia o le lavorazioni riguardanti il bene, materialmente eseguiti nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene;

– il bene, al termine della perizia o della lavorazione, è rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale era stato inizialmente trasportato/spedito.

Nella disciplina nazionale anteriore all'intervento normativo operato con la L. 115/2015, la deroga non era subordinata alla condizione che i beni oggetto di perizia o di lavorazione fossero ritrasferiti nel Paese di origine. Infatti, in base:

– all'articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993, relativo ai trasferimenti "*in entrata*", risultava irrilevante la successiva destinazione dei beni lavorati, tant'è che gli stessi potevano essere inviati nel Paese membro di origine o in altro Paese membro, ovvero in un Paese *extra* UE;

– all'articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993, relativo ai trasferimenti "*in uscita*", non era prevista alcuna condizione in ordine alla successiva destinazione dei beni oggetto di perizia o di lavorazione, sicché la deroga risultava applicabile a prescindere dal luogo di invio dei beni al termine della prestazione.

Norma	Disposizione previgente	Disposizione vigente
Articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993	Non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza o, per suo conto, in altro Stato membro ovvero fuori del territorio dell'Unione Europea	Non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza
Articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993	Non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio di beni in altro Stato membro, oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali	Non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio di beni in altro Stato membro, oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta in Italia

L'illegittimità della normativa interna è stata messa in luce dalla Corte di Giustizia nella sentenza di cui alle cause riunite C-606/12 e C-607/12 del 6 marzo 2014 (Dresser-Rand), giustificando l'avvio, da parte della Commissione Europea, della fase pre-contenziosa nei confronti dello Stato italiano[10].

Secondo i giudici europei, l'invio del bene lavorato al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale tale bene era stato inizialmente trasportato/spedito è una condizione essenziale per l'applicazione del regime sospensivo e, in difetto, si rientra nell'ipotesi del trasferimento a "*se stessi*", con applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione[11]. In pratica, in applicazione degli articoli 38, comma 3, lettera b), e 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993, il trasferimento a scopo di perizia o di lavorazione deve essere fatturato come non imponibile nel Paese di partenza siccome imponibile nel Paese di arrivo,

[10] Cfr. EU Pilot 6286/14/TAXUD.

[11] Cfr. articolo 17, § 1, Direttiva 2006/112/CE, recepito dagli articoli 38, comma 3, lettera b), e 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993.

previa identificazione ai fini Iva dell'operatore (nella forma diretta o per mezzo della nomina di un rappresentante fiscale), in qualità di debitore della relativa imposta.

In merito alla decorrenza della nuova disciplina, secondo la circolare Assonime n. 2/2016, posto che la L. 115/2015 non prevede una specifica decorrenza, trova applicazione il principio contenuto nell'articolo 3, comma 1, L. 212/2000 (Statuto del contribuente), in base al quale, per i tributi periodici – qual è l'Iva – "*le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono*". Trattandosi, infatti, di modifiche che incidono sulla qualificazione sostanziale delle operazioni – e non, quindi, di mere modifiche procedurali – le novità introdotte dall'articolo 13, L. 115/2015 si applicano con riferimento alle operazioni poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2016, ma – sul punto – sarebbe auspicabile una conferma ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate.

Beni inviati dall'Italia in altro Stato membro per perizie o lavorazioni

Le situazioni che possono ricorrere sono quelle di seguito analizzate, ossia che[12]:

– i beni, al termine della prestazione, sono restituiti al committente in Italia, nel qual caso continua ad applicarsi la disciplina già prevista anteriormente alle modifiche previste dall'articolo 13, L. 115/2015, per cui la movimentazione originaria dei beni verso lo Stato membro di destinazione beneficia del regime sospensivo e il soggetto nazionale non è tenuto a identificarsi ai fini Iva in tale Stato;

– i beni, al termine della prestazione, sono inviati in un diverso Stato membro o in uno Stato *extra* UE, nel qual caso il trasferimento originario dei beni verso lo Stato membro di destinazione si configura come cessione intracomunitaria, non imponibile, con la corrispondente acquisizione intracomunitaria effettuata dalla posizione Iva del soggetto nazionale. Al termine della perizia o della lavorazione, l'invio dei beni in altro Stato membro o in uno Stato *extra* UE deve essere fatturato dalla posizione Iva locale del soggetto italiano, applicando il regime proprio delle cessioni intracomunitarie o delle cessioni all'esportazione;

– i beni, al termine della prestazione, sono ceduti nello Stato membro in cui è stata eseguita la perizia o la lavorazione, nel qual caso il trasferimento originario dei beni verso lo Stato membro di destinazione si configura come cessione intracomunitaria, non imponibile, con la corrispondente acquisizione intracomunitaria effettuata dalla posizione Iva del soggetto

[12] Cfr. circolare Assonime n. 2/2016 (§ 4).

> nazionale. Al termine della perizia o della lavorazione, la cessione dei beni non è territorialmente rilevante in Italia e, quindi, deve essere assoggettata a imposta nello Stato membro in cui la merce si trova, avvalendosi della partita Iva precedentemente aperta per effettuare l'acquisto intracomunitario dei beni oggetto della prestazione.

In applicazione dell'articolo 17, § 3, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui i beni si considerano trasferiti a destinazione nello Stato membro in cui cessa di essere soddisfatta la condizione che permetteva di qualificare gli invii come meri trasferimenti esclusi da Iva, è possibile ritenere che, se cambia la configurazione inziale dell'operazione (ad esempio, i beni, anziché essere rispediti in Italia al termine della lavorazione, sono ceduti nello Stato membro in cui sono state eseguite le prestazioni o in altro Stato membro o al di fuori della UE), il trasferimento originario in sospensione d'imposta viene a concretizzare *ex post* una cessione intracomunitaria non imponibile in Italia, con la corrispondente acquisizione intracomunitaria nello Stato membro della perizia o della lavorazione, previa identificazione del soggetto nazionale.

> In merito, invece, al regime impositivo applicabile alla cessione dei beni risultanti dalla lavorazione sono utili le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nella causa C-446/13 del 2 ottobre 2014 (Fonderie 2A), dalle quali si desume che l'operazione si considera effettuata nel territorio in cui i beni sono stati lavorati, a meno che gli stessi siano stati inviati nel Paese di origine prima di essere trasportati/spediti nel Paese di destinazione, cioè del cessionario.

Beni introdotti in Italia per perizie o lavorazioni

> Le situazioni che possono ricorrere sono quelle di seguito analizzate, ossia che[13]:
> – i beni, al termine della prestazione, sono restituiti al committente nello Stato membro di provenienza, nel qual caso continua ad applicarsi la disciplina già prevista anteriormente alle modifiche previste dall'articolo 13, L. 115/2015, per cui la movimentazione originaria dei beni verso l'Italia beneficia del regime sospensivo e il soggetto comunitario non è tenuto a identificarsi ai fini Iva nel territorio nazionale;
> – i beni, al termine della prestazione, sono inviati in un diverso Stato membro o in uno Stato *extra* UE, nel qual caso il trasferimento originario dei beni verso l'Italia dà luogo a un acquisto intracomunitario, per il quale il soggetto comunitario deve identificarsi ai fini Iva. Al termine della

[13] Cfr. circolare Assonime n. 2/2016 (§ 5).

perizia o della lavorazione, l'invio dei beni in altro Stato membro o in uno Stato *extra* UE deve essere fatturato dalla posizione Iva italiana del soggetto comunitario, applicando il regime proprio delle cessioni intracomunitarie o delle cessioni all'esportazione;
– i beni, al termine della prestazione, sono ceduti in Italia, nel qual caso il trasferimento originario dei beni verso lo Stato membro di destinazione dà luogo a un acquisto intracomunitario, per il quale il soggetto comunitario deve identificarsi ai fini Iva. Al termine della perizia o della lavorazione, la cessione dei beni nei confronti del soggetto passivo italiano, soddisfacendo il presupposto territoriale, deve essere assoggettata a imposta con il meccanismo del *reverse charge* previsto dall'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972. In pratica, come chiarito dalla risoluzione n. 21/E/2015, anche se il soggetto comunitario è identificato in Italia (direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale), è il cessionario italiano che deve assolvere l'imposta con la procedura di integrazione e registrazione della fattura intracomunitaria prevista dagli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993.

In applicazione dell'articolo 17, § 3, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui i beni si considerano trasferiti a destinazione nello Stato membro nel momento in cui cessa di essere soddisfatta la condizione che permetteva di qualificare gli invii come meri trasferimenti esclusi da Iva, è possibile ritenere che, se cambia la configurazione inziale dell'operazione (ad esempio, i beni, anziché essere rispediti nello Stato membro di provenienza al termine della lavorazione, sono ceduti in Italia o in altro Stato membro o al di fuori della UE), il trasferimento originario in sospensione d'imposta viene a concretizzare *ex post* un acquisto intracomunitario, la cui imposta deve essere assolta dal soggetto comunitario previa identificazione in Italia.

In merito, invece, al regime impositivo applicabile alla cessione dei beni risultanti dalla lavorazione sono utili le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nella causa C-446/13 del 2 ottobre 2014, dalle quali si desume che l'operazione si considera effettuata nel territorio in cui i beni sono stati lavorati, a meno che gli stessi siano stati inviati nel Paese di origine prima di essere trasportati/spediti nel Paese di destinazione, cioè del cessionario.

SCHEDA DI SINTESI

Con l'articolo 13, L. 115/2015, sono stati riformulati gli articoli 38, comma 5, lettera a), e 41, comma 3, D.L. 331/1993. In particolare, è stato previsto che non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di

perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza e, allo stesso modo, che non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio nel territorio di altro Stato membro di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato.

Il trasferimento di beni provenienti da altro Stato membro può avere un diverso trattamento impositivo a seconda della destinazione dei beni al termine della prestazione.
In particolare:
- nel caso in cui i beni – al termine della perizia o della lavorazione – siano restituiti al committente nello Stato membro di provenienza, si applica il regime sospensivo previsto dall'articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993, per cui l'introduzione dei beni in Italia non dà luogo – per il soggetto comunitario – a un acquisto intracomunitario;
- nel caso, invece, in cui i beni siano inviati in uno Stato membro diverso da quello di provenienza oppure in uno Stato *extra* UE, l'introduzione dei beni in Italia costituisce, per il soggetto comunitario, un acquisto intracomunitario effettuato nel territorio nazionale ai sensi dell'articolo 38, comma 3, lettera b), D.L. 331/1993, che impone allo stesso soggetto comunitario l'identificazione ai fini Iva in Italia direttamente (*ex* articolo 35-*ter,* D.P.R. 633/1972) o per mezzo di un rappresentante fiscale.

Successivamente alla perizia o alla lavorazione, l'invio dei beni in altro Stato membro o in uno Stato *extra* UE dà luogo, rispettivamente, a una cessione intracomunitaria, non imponibile ai sensi dell'articolo 41, D.L. 331/1993, o a una cessione all'esportazione, non imponibile ai sensi dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972. Trattandosi, in entrambi i casi, di cessioni territorialmente rilevanti in Italia *ex* articolo 7-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972, è la posizione Iva italiana del soggetto comunitario che deve osservare i relativi obblighi Iva.

Infine, nel caso in cui i beni, al termine della prestazione, siano ceduti a un soggetto nazionale, la condizione sospensiva prevista dall'articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993 non risulta soddisfatta e, quindi, analogamente alla situazione esaminata in precedenza, il soggetto comunitario deve identificarsi ai fini Iva in Italia per adempiere gli obblighi relativi all'acquisto intracomunitario effettuato ai sensi dell'articolo 38, comma 3, lettera b), D.L. 331/1993. In applicazione dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, la cessione dei beni oggetto di perizia o di lavorazione è soggetta a *reverse charge* e, come chiarito dalla risoluzione n. 21/E/2015, la fattura oggetto di integrazione, con l'Iva, da parte del cessionario italiano è quella emessa direttamente dal soggetto comunitario e non dalla sua posizione Iva nazionale.

In base all'articolo 17, § 3, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui i beni si considerano trasferiti a destinazione nello Stato membro nel momento in cui cessa di essere soddisfatta la condizione che permetteva di qualificare gli invii come meri trasferimenti esclusi da Iva, è possibile ritenere che, se cambia la configurazione iniziale dell'operazione (ad esempio, i beni, anziché essere rispediti nello Stato membro di provenienza al termine della lavorazione, sono ceduti in Italia o in altro Stato membro o al di fuori della UE), il trasferimento originario in sospensione d'imposta viene a concretizzare *ex post* un acquisto intracomunitario, la cui imposta deve essere assolta dal soggetto comunitario previa identificazione in Italia.

Iva in pratica n. 71/2022

Mancata registrazione delle fatture, termine per la detraibilità e regime sanzionatorio

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl, nel mese di giugno 2020, ha ricevuto circa 100 fatture da parte dello stesso fornitore, che sono state regolarmente recapitate nell'*hub* del cliente e nel portale "*Fatture e Corrispettivi*" dell'Agenzia delle entrate, ma che non sono state importate e registrate in contabilità.

Per effetto di quanto previsto dall'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, il termine ultimo per esercitare il diritto della detrazione era il 30 aprile 2021.

La circolare n. 1/E/2018, §. 4 stabilisce che:

> *"L'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'Iva sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile".*

È possibile contabilizzare le fatture nel mese di giugno 2020 (mese di riferimento) e procedere con una dichiarazione integrativa a favore, compilando il quadro VH?

Si precisa che la dichiarazione originaria chiudeva con un credito Iva (ogni singolo mese di liquidazione è a credito).

Sempre la circolare n. 1/E/2018, § 4, in riferimento al regime sanzionatorio, rimanda all'articolo 6, D.Lgs. 471/1997, ma nessun comma dispone sanzioni per l'omessa registrazione di fatture d'acquisto entro un termine. L'unica sanzione concerne la violazione dell'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 471/1997, che si verifica in caso di registrazione difettosa (per esempio: indicazione non esatta del cedente o del cessionario nella registrazione, che ostacola i controlli).

Oltre alla sanzione prevista per la compilazione del quadro VH non è prevista alcuna sanzione esplicita per la ritardata registrazione delle fatture di acquisto?

La soluzione

Per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 2, comma 1, D.L. 50/2017 agli articoli 19 e 25, D.P.R. 633/1972, il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato:

> *"al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"* (articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972).

Ai fini della detrazione, le fatture di acquisto devono essere annotate nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e, comunque:

> *"entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"* (articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972).

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 1/E/2018, § 1.4, il termine decadenziale per l'esercizio della detrazione, di cui al citato articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, decorre dal momento in cui, in capo al cessionario/committente, si verificano – allo stesso tempo – la condizione sostanziale dell'esigibilità dell'imposta e la condizione formale del possesso della fattura di acquisto.

Nello stesso documento di prassi è stato specificato che, ai fini della detrazione dell'imposta, una fattura ricevuta nell'anno 2018 e relativa, ad esempio, a un acquisto di beni consegnati nell'anno 2017 poteva essere annotata in contabilità, al più tardi, entro il 30 aprile 2019 (termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2018); qualora la registrazione di tale documento fosse avvenuta nei primi 4 mesi dell'anno 2019, essa avrebbe dovuto essere effettuata in un'apposita sezione del registro degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nell'anno 2018, al fine di evidenziare che l'imposta – non computata nelle liquidazioni periodiche Iva relative all'anno 2019 – concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale relativa all'anno 2018.

Decorso il termine sopra indicato, la circolare n. 1/E/2018, § 4 ha precisato che l'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-*bis*, D.P.R. 322/1998 (dichiarazione integrativa "*a favore*"), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

Così, il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare

l'imposta presentando la dichiarazione integrativa "*a favore*" non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57, D.P.R. 633/1972 (vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).

Ritornando all'esempio di cui sopra, il soggetto passivo può esercitare la detrazione dell'Iva relativa alla fattura ricevuta nell'anno 2018 per l'acquisto di beni consegnati nell'anno 2017 presentando una dichiarazione integrativa *ex* articolo 8, comma 6-*bis*, D.P.R. 322/1998 entro il 31 dicembre 2024.

Alla luce del quadro normativo e interpretativo sopra esposto, nel caso di specie, essendo decorso il termine di presentazione della dichiarazione annuale riferita all'anno 2020 (anno di ricezione delle fatture di acquisto e di esigibilità della relativa imposta), per esercitare il diritto alla detrazione occorre esporre il credito in una dichiarazione integrativa da presentare entro il 31 dicembre 2026. Qualora la dichiarazione integrativa sia presentata entro il 30 aprile 2022, cioè entro il termine della dichiarazione Iva relativa all'anno successivo, il credito derivante dalla maggiore Iva detraibile può essere utilizzato anche in sede di liquidazione periodica, come previsto dall'articolo 8, comma 6-*ter*, D.P.R. 322/1998.

Mutuando le indicazioni contenute nella circolare n. 1/E/2018, § 1.4, è possibile ritenere che l'esercizio della detrazione dell'Iva mediante la dichiarazione integrativa "*a favore*" sia subordinato all'annotazione delle fatture d'acquisto in un apposito sezionale del registro degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nell'anno 2020, al fine di evidenziare che l'imposta – non computata nelle liquidazioni periodiche Iva relative all'anno 2021 – concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale relativa all'anno 2020.

Sotto l'aspetto sanzionatorio, la circolare n. 1/E/2018, § 4, specifica che, in caso di esercizio del diritto alla detrazione mediante la dichiarazione integrativa "*a favore*", si applicano le sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione previste dall'articolo 6, D.Lgs. 471/1997, nel presupposto che l'articolo 25, D.P.R. 633/1972 richiede che la registrazione delle fatture di acquisto sia effettuata, come sopra anticipato, "*entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura*".

È il caso, tuttavia, di osservare che non è chiaro quale sia la sanzione in concreto applicabile nei confronti del cessionario/committente per l'omissione degli obblighi di registrazione entro il termine stabilito dal richiamato articolo 25, D.P.R. 633/1972.

Infatti, da un lato, la sanzione proporzionale dal 90 al 180% dell'imposta, di cui al comma 1, articolo 6, D.Lgs. 471/1997, dovuta nella misura fissa, da 250 a 2.000 euro, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, è applicabile esclusivamente alle violazioni commesse dal cedente/prestatore, come confermato anche dalla circolare n. 23/E/1999, § 2; dall'altro, neppure i

restanti commi dello stesso articolo 6, D.Lgs. 471/1997 prevedono specifiche sanzioni per l'omessa registrazione delle fatture d'acquisto.

Resta inteso che, come sottolineato dalla circolare n. 6/E/2002, § 3.2), il riferimento alle sanzioni e al ravvedimento operoso, contenuto nell'articolo 8, comma 6-*bis*, D.P.R. 322/1998, riguarda solo la presentazione di dichiarazioni integrative che correggono errori e omissioni che sarebbero sanzionabili e, quindi, non le dichiarazioni integrative "*a favore*".

Iva in pratica n. 71/2022

L'osservatorio di giurisprudenza

di Centro studi tributari

Aliquote Iva – Aliquota ridotta per la cessione di legna da ardere – Differenziazione in funzione delle caratteristiche e delle proprietà oggettive dei prodotti

Corte di Giustizia, 3 febbraio 2022, causa C-515/20

Alla Corte di Giustizia è stato chiesto se l'articolo 122, Direttiva 2006/112/CE debba essere interpretato nel senso che la nozione di "*legna da ardere*" include qualsiasi tipo di legno che, in base alle sue proprietà oggettive, sia destinato esclusivamente alla combustione.

In assenza di una definizione di "*legna da ardere*" contenuta nella Direttiva 2006/112/CE, occorre fare riferimento, da un lato, al significato abituale dell'espressione nel linguaggio corrente, ossia legna destinata a essere bruciata per garantire il riscaldamento di locali pubblici o privati e, dall'altro lato, occorre rilevare che l'articolo 122, Direttiva 2006/112/CE si pone in deroga all'articolo 96, Direttiva 2006/112/CE e, quindi, deve essere interpretato restrittivamente.

Secondo i giudici UE, occorre considerare come "*legna da ardere*", conformemente alla definizione proposta dal giudice del rinvio, qualsiasi tipo di legno che, per le sue proprietà oggettive, come un grado predeterminato di essiccazione, è destinato esclusivamente alla combustione.

Alla Corte è stato, inoltre, chiesto se uno Stato membro che, in applicazione dell'articolo 122, Direttiva 2006/112/CE, istituisca un'aliquota Iva ridotta per le cessioni di legna da ardere, possa delimitarne l'ambito di applicazione, ai sensi dell'articolo 98, § 3, Direttiva 2006/112/CE facendo riferimento alla nomenclatura combinata.

In via di principio, gli Stati membri non possono concedere il beneficio di un'aliquota ridotta a cessioni di legno diverse dalla cessione di legna da ardere. Tuttavia, poiché l'articolo 122, Direttiva 20067112/CE attribuisce agli Stati membri la facoltà, nel corso di un periodo transitorio, di applicare un'aliquota ridotta alle cessioni di legna da ardere, detti Stati possono rinunciare ad applicare una siffatta aliquota a tali cessioni e scegliere di applicare loro l'aliquota normale. Tale facoltà include anche la possibilità di applicare un'aliquota ridotta solo a talune cessioni di legna da ardere, purché tale facoltà sia esercitata entro i rigorosi limiti della deroga e nel rispetto del principio di neutralità fiscale.

Quest'ultimo, in particolare, non osta a che il diritto nazionale escluda dal beneficio dell'aliquota ridotta la cessione di legno in trucioli, sebbene esso conceda tale beneficio alle cessioni di altre forme di legna da ardere, a condizione che, nella mente del consumatore medio, il legno in trucioli non sia sostituibile a tali altre forme di legna da ardere, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Operazioni imponibili – Gestione di parcheggi su terreni privati – Tariffe maggiorate di sosta in caso di inosservanza da parte degli automobilisti delle condizioni generali di utilizzo dei parcheggi – Qualificazione

Corte di Giustizia, 20 gennaio 2022, causa C-90/20

La Corte Europea ha dovuto stabilire se le "*spese di controllo*" percepite da una società di diritto privato incaricata della gestione di parcheggi privati in caso di inosservanza, da parte degli automobilisti, delle condizioni generali di utilizzo dei parcheggi, debbano essere considerate il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, ed essere quindi assoggettate a Iva.

Una prestazione di servizi viene effettuata a titolo oneroso, ai sensi della predetta disposizione, se tra il prestatore e il destinatario intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni e, in tale contesto, il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo di un servizio individualizzabile fornito al destinatario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto.

Nel caso di specie, occorre rilevare che la sosta in uno stallo determinato, situato in uno dei parcheggi gestiti dalla società, fa sorgere un rapporto giuridico tra tale società, in quanto prestatrice di servizi e incaricata della gestione del parcheggio di cui trattasi, e l'automobilista che ha utilizzato tale stallo.

Come rilevato dalla Corte, nell'ambito di tale rapporto giuridico, le parti beneficiano di diritti e assumono obblighi, conformemente alle condizioni generali di utilizzo dei parcheggi considerati, tra i quali figurano, in particolare, la messa a disposizione di uno stallo di parcheggio e l'obbligo per l'automobilista interessato di pagare, oltre alle tariffe di parcheggio, eventualmente, in caso di inosservanza di tali condizioni generali, l'importo corrispondente alle spese di controllo per sosta irregolare, indicato sui cartelli segnaletici.

Pertanto, in tale contesto, per quanto riguarda, da un lato, la condizione relativa all'esistenza di prestazioni reciproche, risulta che tale condizione è soddisfatta. Infatti, il pagamento delle tariffe di parcheggio, nonché, eventualmente, dell'importo corrispondente alle spese di controllo per sosta irregolare, costituisce il corrispettivo della messa a disposizione di uno stallo di parcheggio.

Per quanto riguarda, dall'altro lato, la condizione che richiede che il compenso ricevuto dal prestatore di servizi costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al destinatario, occorre rilevare che l'automobilista che paga tali spese di controllo ha fruito di uno stallo o di una zona di parcheggio e che l'importo di dette spese di controllo risulta dal fatto che le condizioni accettate dall'automobilista interessato sono soddisfatte.

Pertanto, l'importo totale delle somme che gli automobilisti si sono impegnati a pagare come corrispettivo del servizio di parcheggio fornito, ivi comprese, eventualmente, le spese di controllo per sosta irregolare, rappresenta le condizioni in cui essi hanno effettivamente fruito di uno stallo di parcheggio, e ciò anche se hanno scelto di farne un uso eccessivo, superando il tempo di sosta autorizzato, senza dimostrare correttamente il loro diritto di parcheggiare o, ancora, parcheggiando su uno spazio riservato, non contrassegnato o causando intralcio, contrariamente alle condizioni generali di utilizzo dei parcheggi considerati.

Di conseguenza, tali spese di controllo possono presentare un nesso diretto con il servizio di parcheggio e, pertanto, che esse possono essere considerate parte integrante dell'importo totale che tali automobilisti si sono impegnati a pagare alla società, decidendo di parcheggiare il loro veicolo in uno dei parcheggi.

Inoltre, l'importo delle predette spese di controllo corrisponde al recupero di una parte dei costi associati alla prestazione dei servizi che la società ha reso, laddove tale importo tiene necessariamente conto del costo di gestione dei parcheggi più elevato, generato da una sosta che non soddisfa le condizioni normali di utilizzo del servizio offerto. Tale corrispettivo mira altresì a garantire alla società una remunerazione contrattuale della prestazione effettuata in condizioni imputabili all'utente, che non sono idonee a modificare la realtà economica e commerciale del loro rapporto.

In conclusione, le spese di controllo percepite da una società di diritto privato incaricata della gestione di parcheggi privati in caso di inosservanza, da parte degli automobilisti, delle condizioni generali di utilizzo di tali parcheggi, devono essere considerate il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, soggetta a Iva.

Detrazione Iva - Prestazione di servizi erroneamente qualificata come esente da Iva – Iva considerata inclusa nel prezzo della prestazione ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione – Esclusione

Corte di Giustizia, 13 gennaio 2022, causa C-156/20

La Corte UE è intervenuta per dirimere una controversia sorta nel Regno Unito dopo che le parti, interpretando erroneamente la legislazione europea in materia di Iva, hanno considerato esente da imposta una prestazione imponibile e il cliente del servizio ha preteso di esercitare la detrazione dell'imposta ritenuta inclusa nel corrispettivo pattuito.

Per quanto riguarda, anzitutto, la questione se l'Iva possa essere ritenuta assolta in quanto, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, dovrebbe essere considerata, come sostiene il contribuente, inclusa nel prezzo pagato sul fondamento dei principi derivanti dalla sentenza del 7 novembre 2013, cause riunite C-249/12 e C-250/12 e degli articoli 90 e 185, Direttiva 2006/112/CE, occorre ricordare che, nella suddetta sentenza, la Corte ha dichiarato che la Direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che, qualora le parti abbiano stabilito il prezzo di un bene senza menzionare nulla riguardo all'Iva e il fornitore di tale bene sia la persona tenuta a versare l'Iva dovuta sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito deve essere considerato come già comprensivo dell'Iva nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare presso l'acquirente l'Iva riscossa dall'Amministrazione finanziaria.

Tale interpretazione si fonda, in particolare, sul principio di base della Direttiva 2006/112/CE secondo il quale il sistema dell'Iva mira a gravare unicamente sul consumatore finale, ma la Corte ha ritenuto che, quando un contratto di compravendita è stipulato senza alcuna menzione riguardo all'Iva, nel caso in cui, secondo il diritto nazionale, il fornitore non possa recuperare presso l'acquirente l'Iva successivamente riscossa dall'Amministrazione finanziaria, la presa in considerazione del prezzo complessivo, senza detrazione dell'Iva, come base sulla quale applicare l'Iva, comporterebbe che l'Iva graverebbe su tale fornitore e, pertanto, contrasterebbe con il principio secondo cui l'Iva è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale.

Una siffatta presa in considerazione contrasterebbe, peraltro, con la regola secondo cui l'Amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo dell'Iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo, ma la conclusione sarebbe diversa nel caso in cui il fornitore avesse la possibilità, secondo il diritto nazionale, di aggiungere al prezzo concordato un supplemento pari all'imposta applicabile all'operazione e di recuperare quest'ultimo presso l'acquirente del bene.

Tuttavia, nel caso oggetto della sentenza di cui alla causa C-156/20, le circostanze sono diverse da quelle oggetto della sentenza in precedenza richiamata.

Risulta, infatti, che il contratto stipulato prevedeva esplicitamente che il prezzo della prestazione fosse espresso al netto dell'Iva e che, se l'Iva fosse risultata comunque dovuta, l'operatore commerciale avrebbe dovuto sostenerne il costo. Inoltre, il fornitore non era nell'impossibilità, dal punto di vista

giuridico, di recuperare presso il cliente l'importo dell'Iva erroneamente omessa dopo essere venuta a conoscenza del fatto che le prestazioni effettuate avrebbero dovuto essere assoggettate a imposta.
Dato che il fornitore si è comunque astenuto dal recuperare l'importo dell'Iva presso il cliente e tenuto conto che l'Amministrazione finanziaria ha, a sua volta, rinunciato a recuperare l'Iva presso il fornitore in considerazione dell'esigenza di tutelare il legittimo affidamento, la Corte di Giustizia ha ritenuto che il prezzo fatturato al cliente per la prestazione dei servizi è un prezzo al netto dell'Iva.

Operazioni esenti – Ospedalizzazione e cure mediche – Operazioni strettamente connesse – Cure termali

Corte di Giustizia, 13 gennaio 2022, causa C-513/20

La questione oggetto di controversia è relativa alla portata dell'articolo 132, § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE, secondo cui gli Stati membri esentano l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni a esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti.
Il dubbio interpretativo è se tale disposizione implica che l'operazione consistente nella redazione di una scheda individuale, comprensiva di una scheda clinica, che dà diritto all'acquisto di trattamenti di "*termalismo classico*" all'interno di uno stabilimento termale, possa rientrare nell'esenzione dall'Iva, quale operazione strettamente connessa alle cure mediche.
Le cure mediche e ospedaliere esenti sono quelle che hanno lo scopo di diagnosticare, di curare e, nella misura del possibile, di guarire malattie o problemi di salute, nonché le prestazioni mediche rese allo scopo di tutelare, vuoi mantenendola, vuoi ristabilendola, la salute delle persone.
Nel caso di specie, i trattamenti offerti all'interno dello stabilimento termale di cui trattasi nel procedimento principale nell'ambito del "*termalismo classico*", e in particolare taluni trattamenti di otorinolaringoiatria, relativi alle vie respiratorie e reumatologici, aventi una funzione terapeutica e prescritti da un medico, costituiscono cure mediche ai sensi del citato articolo 132, § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE.
In merito alla questione se l'operazione consistente nella redazione di una scheda individuale, comprensiva di una scheda clinica, che dà diritto di acquistare siffatte cure mediche a fronte del pagamento del contributo per l'iscrizione termale, rientri nella nozione di "*operazioni strettamente connesse*" alle cure mediche, la Corte ha affermato che l'operazione in esame benefica dell'esenzione qualora la predetta scheda contenga dati relativi allo stato di salute, alle cure mediche prescritte e

programmate, nonché alle modalità della loro somministrazione, vale a dire dati la cui consultazione è indispensabile per fornire tali cure e raggiungere gli scopi terapeutici perseguiti.

Detrazione Iva – Rimborso Iva – Diniego per erronea applicazione dell'imposta addebita nelle fatture di acquisto per difetto di territorialità

Corte di Cassazione n. 2367/2022

Nel caso esaminato, l'Agenzia delle entrate aveva notificato al rappresentante fiscale italiano di una società inglese un avviso di accertamento con il quale era stata chiesta la restituzione dell'Iva rimborsata; in particolare, l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che il rappresentante fiscale avesse illegittimamente chiesto e ottenuto il rimborso dell'Iva allo stesso addebitato da una società italiana, in quanto, in realtà, le prestazioni indicate nelle relative fatture erano "*generiche*" e non supportate da ulteriore documentazione.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, doveva, pertanto, ritenersi che le suddette prestazioni erano da qualificarsi come attività di consulenza e assistenza tecnica o legale, con la conseguenza che, ai fini della territorialità, le stesse non erano imponibili in Italia, stante la previsione di cui al comma 4, articolo 7, D.P.R. 633/1972 all'epoca dei fatti in vigore, da cui discendeva l'illegittimità del rimborso Iva richiesto e ottenuto dal rappresentante fiscale italiano.

I giudici di merito hanno respinto il ricorso del contribuente, in primo grado e in appello.

La CTR, in particolare, ha ritenuto che la questione di fondo della controversia riguardava l'accertamento della natura dei servizi prestati dalla società italiana in favore di quella inglese e dei rapporti tra le 2 società.

Anche la Cassazione ha ritenuto fondato il diniego del rimborso, osservando che il rappresentante fiscale aveva contestato la pretesa in esame evidenziando esso stesso che, ai sensi dell'articolo 7, D.P.R. 633/1972, le attività di consulenza e assistenza tecnica o legale o le attività relative al "*prestito di personale*" che vengono svolte a favore di un committente comunitario soggetto passivo Iva nel proprio Paese di residenza sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta e che, contrariamente a quanto sostenuto dall'ufficio, le prestazioni in esame non erano configurabili né come servizi di consulenza e assistenza tecnica, né quali operazioni di distacco di personale, atteso che il soggetto "*distaccato*" era un *manager* autonomo, non legato da alcun vincolo di subordinazione con la società italiana.

Si evince, inoltre, dalla sentenza censurata che il giudice di primo grado aveva esaminato specificamente la questione della natura della prestazione svolta dalla società italiana per mezzo del *manager* e, in particolare, se la stessa fosse da qualificarsi quale consulenza ovvero "*prestito di personale*"

e, tenuto conto della documentazione in atti, aveva ritenuto che la corretta qualificazione del rapporto in esame dovesse essere ricondotta nell'ambito di quest'ultima fattispecie.

Quel che rileva, dunque, è il fatto che nell'avviso di accertamento la ragione della pretesa trovava fondamento sulla non corretta applicazione del regime di territorialità dell'Iva, ponendosi, dunque, solo una questione di corretta qualificazione della fattispecie concreta e della sua riconducibilità nell'ambito della previsione derogatoria di cui all'articolo 7, comma 4, lettera d), D.P.R. 633/1972, profilo cui la stessa ricorrente aveva posto particolare attenzione, posto che la questione della natura del rapporto in termini di "*distacco di personale*" era stata presa in considerazione dalla stessa ricorrente che aveva ragionato, già in sede di ricorso originario, in termini contrastanti con le deduzioni dell'ufficio, mostrando, in tal modo, che lo stesso avviso di accertamento prospettava la questione della eventuale applicazione della disciplina derogatoria anche sotto il profilo del distacco di personale.

Operazioni inesistenti soggette a *reverse charge* – Regime sanzionatorio – Rimessione degli atti al Presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite

Corte di Cassazione n. 1703/2022

Con l'ordinanza interlocuotoria in esame, la Corte di Cassazione rimette al vaglio del Presidente l'assegnazione alle Sezioni Unite della controversia avente per oggetto l'applicazione, alle operazioni inesistenti soggette a *reverse charge*, della normativa sanzionatoria sopravvenuta introdotta dal DLgs. 158/2015, che ha novellato l'articolo 6, D.Lgs. 471/1997, introducendo i commi 9-*bis*, 9-*bis*.1, 9-*bis*.2 e 9-*bis*.3, oppure se continui a trovare applicazione il comma 1, articolo 6, D.Lgs. 47171997, unitamente, ricorrendone i presupposti, all'articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997.

Secondo un primo orientamento, espresso dalla Cassazione nella sentenza n. 16679/2016, il comma 9-*bis*.3, articolo 6, D.Lgs. 471/1997 riguarda le sole ipotesi di operazioni inesistenti, regolate dal cessionario con l'inversione contabile interna, che siano anche esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, con esclusione di quelle inesistenti e imponibili; e ciò perché in questa seconda categoria di ipotesi non è configurabile alcuna posta detraibile, di modo che il trattamento sanzionatorio resta regolato dalla combinazione dell'articolo 5, comma 4, e dall'articolo 6, commi 1 e 3, D.Lgs. 471/1997 (nel testo applicabile all'epoca dei fatti), sulla quale il diritto sopravvenuto non riuscirebbe a produrre alcun impatto.

Tuttavia, secondo un altro orientamento, più consistente e recente, espresso da ultimo dalla sentenza n. 16367/2020, il trattamento sanzionatorio più favorevole è applicabile a tutte le operazioni inesistenti, senza alcuna distinzione. E ciò perché, ad avviso della Corte, la norma, nella prima parte, disporrebbe

in linea generale che in sede di accertamento debbano essere espunti sia il debito sia il credito computati nelle liquidazioni dell'imposta (eliminando così gli effetti dell'operazione contabilizzata) e, nella seconda parte, conterrebbe una disposizione eccezionale per le operazioni inesistenti.

Altrimenti, si sottolinea, si finirebbe col far derivare da violazioni di obblighi formali l'esclusione del diritto di detrazione con la conseguente violazione del principio di neutralità dell'imposta.

A sostegno della tesi con la quale si assume che la disciplina apprestata dal comma 9-*bis*.3, articolo 6, D.Lgs. 471/1997 si applichi a tutte le operazioni inesistenti si adducono, in dottrina, ulteriori argomenti. Sul piano letterale e teleologico, si fa leva sul tenore della norma, laddove si stabilisce che "*tale disposizione*", ossia quella concernente le operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a Iva, "*si applica anche nei casi di operazioni inesistenti*", nonché sulla *ratio* dell'attenuazione sanzionatoria in caso di "*effetti sostanzialmente neutri*", che ricorrerebbero appunto nell'ipotesi di *reverse charge* per operazioni inesistenti.

Si aggiungono argomenti logici, dati dalla combinazione dell'introduzione del comma 9-*bis*.3, articolo 6, D.Lgs. 471/1997 con la modifica dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, che impone il pagamento dell'intero ammontare dell'imposta indicata nella fattura emessa per operazioni inesistenti, attribuendo soggettivamente tale obbligo al solo "*cedente*" o "*prestatore*", in luogo dell'originario "*chiunque*". In particolare, si sostiene, questa modifica non riguarderebbe "*le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge*", secondo quanto evidenziato nei lavori preparatori, di modo che l'obbligo di corrispondere l'Iva per l'intero ammontare indicato in fattura andrebbe circoscritto ai soli casi di operazioni inesistenti soggette al regime ordinario. Ma poiché per le operazioni inesistenti il fatto generatore d'imposta è appunto quello previsto dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 che lo ancora al contenuto della fattura, per quelle soggette a *reverse charge* l'imposta non sarebbe più dovuta e, se indebitamente fatturata, andrebbe rettificata, con esclusione di qualsiasi danno per l'Erario. Inoltre, si rimarca, reputare fuori conto l'Iva indicata in fattura in base al principio di cartolarità espresso dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, si tradurrebbe nell'irrogazione di una sanzione aggiuntiva a quelle già contemplate dall'articolo 6, D.Lgs. 471/1997; il che si porrebbe in contrasto col principio di proporzionalità fissato dal diritto comunitario.

Reverse charge – Tardiva autofatturazione – Violazione meramente formale – Esclusione

Corte di Cassazione n. 1693/2022

La controversia è relativa all'anno d'imposta 2005, rispetto al quale la contribuente ricevette alcune fatture da fornitori francesi e spagnoli per prestazioni di assistenza e consulenza da loro rese in base a

un accordo infragruppo, senza applicazione dell'Iva, cui non seguirono l'autofatturazione e la relativa annotazione nei registri degli acquisti e delle vendite da parte della contribuente, la quale vi provvide soltanto nel 2008.

L'Agenzia delle entrate, per conseguenza, irrogò alla società la sanzione allora contemplata dall'articolo 6, comma 9-*bis*, D.Lgs. 471/1997, con atto di contestazione che la contribuente impugnò, ottenendone l'annullamento dalla CTP. Quella regionale ha respinto l'appello dell'Agenzia delle entrate, sostenendo che l'adempimento, per quanto tardivo, degli obblighi concernenti il regime di inversione contabile abbia natura meramente formale, in quanto tale inidoneo a incidere sui risultati delle liquidazioni d'imposta.

La Corte di Cassazione si è pronunciata in merito alla natura rivestita dalla violazione oggetto della contestazione, determinata, nella specie, dalla tardività degli adempimenti, intervenuti 3 anni dopo al momento della nascita del relativo obbligo, dovendo in particolare stabilire se la violazione sia meramente formale e, quindi, non punibile.

Tale qualificazione è stata, tuttavia, respinta dalla Suprema Corte, evidenziando che la natura meramente formale deve intendersi esclusa avuto riguardo, in primo luogo, al pregiudizio arrecato all'azione di controllo, in quanto il ritardo degli adempimenti non ha consentito all'Amministrazione finanziaria di controllare l'applicazione del regime, determinando di per sé un rischio di perdita fiscale dell'Erario; in secondo luogo, la tardiva autofatturazione e registrazione incide sul tempestivo assolvimento dell'Iva, sia pure mediante l'indicato meccanismo di compensazione conseguente alla doppia annotazione nei registri Iva; infine, in terzo luogo, il ritardo è idoneo a incidere sullo stesso diritto di detrazione, potendo causarne la decadenza se non esercitato entro il termine previsto dall'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Detrazione Iva – Acquisti di beni/servizi presso soggetti esteri – Applicazione del *reverse charge* – Prova dell'inerenza/afferenza dell'acquisto – Necessità

Corte di Cassazione n. 140/2022

Nel caso in esame, i giudici di merito hanno ritenuto infondata la pretesa dell'ufficio volta a disconoscere la detrazione dell'Iva assolta in *reverse charge* dal contribuente, considerando irrilevante la prova dell'inerenza poiché il diritto di detrazione, nel sistema di inversione contabile, deve essere sempre e comunque riconosciuto nella stessa misura in cui l'imposta è stata indicata nell'autofattura ed esposta nel registro vendite.

Nell'esaminare la questione, la Suprema Corte ha osservato che il meccanismo contemplato dall'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, riguardante il *reverse charge* c.d. "*esterno*", sposta sul cessionario l'onere di versare l'Iva; in particolare, chi effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi non espone l'Iva in fattura e non è debitore verso l'Erario, mentre chi riceve la fattura emessa in regime di *reverse charge*, è tenuto a integrarla con l'Iva dovuta e a provvedere alla relativa annotazione nel registro delle vendite. Per consentire, poi, il sorgere e l'esercizio del diritto di detrazione, la norma prevede, quale modalità tecnica, l'annotazione della stessa operazione nel registro degli acquisti, così da riequilibrare il sistema in coerenza con i principi di neutralità.

In termini essenziali, si può dire che il regime in questione addossa ai destinatari della fattura, ossia ai committenti/cessionari, che diventano debitori dell'imposta, l'onere di pagare l'Iva sull'operazione e, attraverso un meccanismo contabile (di doppia registrazione), riconosce agli stessi il diritto di detrazione per un pari importo.

Sullo stesso soggetto, dunque, si cumulano le 2 situazioni, le quali, tuttavia, rispondono (o possono rispondere) a presupposti sostanziali e condizioni differenti.

È evidente, infatti, che mentre il versamento dell'Iva è dovuto in relazione alla natura dell'operazione di scambio, il diritto di detrazione da parte del cessionario è condizionato alla sussistenza, oltre che delle condizioni soggettive (ossia che egli sia un soggetto passivo), anche di quelle oggettive, ossia che i beni o servizi siano utilizzati ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta.

La carenza di queste condizioni impedisce il sorgere del diritto di detrazione, con la conseguenza che l'annotazione sul registro degli acquisti determina una fruizione indebita del diritto di detrazione.

Ne deriva che, nel regime dell'inversione contabile, il versamento dell'Iva operato dal cessionario "*in luogo*" del cedente costituisce, semplicemente, l'unico versamento dell'imposta allo Stato, vale a dire quello, di norma, attuato dal cedente.

Il diritto di detrazione, che deriva dall'annotazione nel registro degli acquisti, presuppone, invece, che vi siano le condizioni sostanziali – tra le quali deve essere annoverata anche l'inerenza dell'operazione rispetto all'attività d'impresa, ossia l'esistenza di una connessione con l'attività d'impresa del soggetto passivo – per fruirne e, ove ne sia accertata l'insussistenza, comporta la ripresa della somma portata in detrazione, ferma, per contro, l'imposta dovuta.

Per le ragioni esposte, la Suprema Corte, riformando la decisione dei giudici d'appello, ha ritenuto che la detrazione non sia ammessa in capo al cliente italiano se non è provata l'inerenza dell'acquisto all'attività d'impresa svolta, che a sua volta genera operazioni imponibili.

Fatturazione – Fattura priva dei requisiti di legge – Violazione meramente formale – Esclusione

Corte di Cassazione n. 141/2022

Nel caso in esame, l'Agenzia delle entrate ha emesso 2 avvisi di accertamento per gli anni 2007 e 2008, con i quali contestava l'illegittima applicazione del regime del *reverse charge*, non ritenendo raggiunta la prova della natura delle prestazioni di subappalto effettuate, l'indebita applicazione dell'aliquota Iva agevolata del 4%, parimenti non risultando provate le condizioni per fruirne, e riprendeva a tassazione alcune fatture di acquisto perché generiche.

Irrogava, inoltre, sanzioni per la mancata regolarizzazione degli acquisti effettuati con inversione contabile, neppure essendo stata operata la duplice registrazione richiesta e per la comunicazione di un codice attività inesatto, nonché per la violazione di obblighi relativi alla contabilità, in specie per la mancata produzione di una fattura d'acquisto, registrata ed emessa dal cedente in *reverse charge* e per la mancata produzione della documentazione richiesta.

L'impugnazione del contribuente, che deduceva la correttezza del regime impositivo adottato, trattandosi di attività edili svolte in subappalto e di cui sussistevano le condizioni oggettive e soggettive richieste per legge, dell'imposta agevolata, nonché l'idoneità delle fatture – che riportavano in misura sufficiente i requisiti imposti dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972 – e, comunque, l'inapplicabilità delle sanzioni attesa la natura meramente formale delle violazioni, era rigettata dai giudici di primo grado.

La sentenza era parzialmente riformata dai giudici d'appello, che riducevano la pretesa dell'ufficio quanto alla violazione della normativa sul *reverse charge* e all'indebita applicazione dell'Iva agevolata, mentre confermava la ripresa per la genericità delle fatture, rispetto alla quale, peraltro, annullava le sanzioni.

La Corte di Cassazione ha, in via preliminare, ricordato il principio secondo il quale, a fronte di una regolare fattura, opera la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato, presuppone che essa sia stata redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972.

In tale evenienza, infatti, la fattura diviene inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione dei relativi costi, mentre l'Amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni a essa sottese e ritenere indeducibili i costi indicati.

La Corte di Giustizia, inoltre, nell'esaminare le condizioni formali di esercizio del diritto di detrazione dell'Iva, ha considerato che la normativa comunitaria prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti, nonché della specificazione della data in cui è effettuata o

ultimata la prestazione di servizi; ciò al fine di consentire alle Amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, nel caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'Iva.

Tale affermazione, specificata con il rilievo che l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi all'esame della sola fattura, ma deve tenere conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, in linea con l'articolo 219, Direttiva 2006/112/CE, che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale.

La Cassazione ha escluso, con riguardo al rilievo di indeterminatezza delle fatture per mancanza delle condizioni di cui all'articolo 21, D.P.R. 633/1972, che la violazione sia meramente formale e, quindi, non punibile, tale essendo quella che non influisce sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, né arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

NEWS
Euroconference
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

L'**informazione quotidiana**, attenta e completa, disponibile **gratuitamente**

NOTIZIE E APPROFONDIMENTI PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA

IscriviTi alla mailing list e rimani informato su tutte le news

www.ecnews.it

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE
Sergio Pellegrino

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Marco Peirolo – dottore commercialista, revisore legale e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

COMITATO SCIENTIFICO
Alberto Alfredo Ferrario
Sergio Pellegrino
Luigi Scappini

REDAZIONE
Milena Martini e Chiara Ridolfi

Registrazione del tribunale di Verona n. 6188 del 10 settembre 2015
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049
ISSN 2499-1023

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2022
Euro 90 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*: http://www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Per i contenuti di "Iva in pratica" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.
Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.