

IVA IN PRATICA

Iva

Limiti alla detrazione dell'Iva non dovuta

di Marco Peirolo 2

Gli incentivi alle compagnie aeree al bivio: prestazioni autonome o accessorie?

di Marco Bargagli e Ciro Cesarano 14

Plafond Iva per i soggetti non residenti nel contratto di commissione

di Alessandro Quaglino 27

Il *pro rata* di detrazione Iva nell'attività di gestione della liquidità in eccesso

di Marco Peirolo 38

Il caso risolto

Decorrenza dell'esenzione per i prodotti Covid-19

di Centro studi tributari 51

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza

di Centro studi tributari 55

Iva in pratica n. 59/2021

Limiti alla detrazione dell'Iva non dovuta

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

Con la [sentenza n. 24289/2020](#), la Corte di Cassazione ha risolto, sia pure in maniera discutibile, la questione della detraibilità dell'Iva erroneamente addebitata in fattura in relazione a una operazione non imponibile, ritenendo che – a seguito della modifica apportata dall'articolo 1, [comma 935](#), L. 205/2017 (Leggi di Bilancio 2018) – la previsione dell'[articolo 6](#), comma 6, D.Lgs. 471/1997, in base alla quale il cessionario/committente ha diritto all'esercizio dell'Iva non dovuta, si applica unicamente all'ipotesi in cui l'imposta sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella applicabile al bene o servizio venduto.

Descrizione della fattispecie

La CTR della Lombardia ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate contro la sentenza della CTP di Bergamo che aveva accolto il ricorso proposto dal contribuente nei confronti di 2 avvisi di accertamento relativi agli anni 2000 e 2001 emessi, tra l'altro, per illegittima detrazione dell'Iva assolta in relazione a operazioni erroneamente ritenute imponibili.

La CTR ha motivato il rigetto dell'appello dell'Agenzia delle entrate osservando che l'imposta erroneamente addebitata in rivalsa con riferimento a prestazioni di servizi che beneficiano del regime di non imponibilità di cui all'[articolo 9](#), comma 1, n. 6), D.P.R. 633/1972¹ poteva essere portata in detrazione ai sensi dell'[articolo 19](#) del medesimo D.P.R. 633/1972, a nulla rilevando la non assoggettabilità a Iva dell'operazione.

Effetti conseguenti all'effettuazione di un'operazione con addebito dell'Iva in fattura

Identificando il cedente o prestatore nel soggetto legittimato a pretendere il rimborso dall'Amministrazione finanziaria e obbligato a restituire al cessionario o committente l'imposta

¹ Si tratta dei "servizi prestati nei porti, aeroporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandati".

pagata a titolo di rivalsa, la Suprema Corte – con un orientamento consolidato – ha stabilito che, dall'effettuazione di un'operazione imponibile discende un triplice rapporto, rispettivamente tra:

- l'Amministrazione finanziaria e il cedente o prestatore, per il pagamento dell'imposta;
- il cedente o prestatore e il cessionario o committente, in ordine alla rivalsa dell'imposta;
- l'Amministrazione finanziaria e il cessionario o committente, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.

Si tratta di rapporti che, pur essendo collegati, non interferiscono tra loro, in quanto soltanto il cedente o prestatore ha titolo ad agire per il rimborso dell'Iva nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra il cedente o prestatore e il cessionario o committente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dal medesimo versato in via di rivalsa.

In particolare, la giurisprudenza ha affermato che²:

- il cedente o prestatore non può opporre al cessionario o committente – il quale agisca nei suoi confronti per la restituzione dell'indebitato ex [articolo 2033](#), cod. civ. – l'avvenuto versamento dell'imposta, il cui obbligo è previsto dal richiamato [articolo 21](#), comma 7, D.P.R. 633/1972;
- il cessionario o committente non può opporre all'Amministrazione finanziaria – che escluda la detrazione dell'imposta erroneamente liquidata in fattura – che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'Erario;
- il cedente o prestatore ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'[articolo 21](#), comma 2, D.Lgs. 546/1992 (ora [articolo 30-ter](#), comma 1, D.P.R. 633/1972), la quale pertanto, come sopra anticipato, essendo estranea al rapporto tra cedente o prestatore e cessionario o committente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa.

Limiti all'esclusione della legittimazione del cliente al rimborso diretto da parte dell'Erario

La Corte di Cassazione, anche recentemente, ha aderito all'orientamento di cui sopra, che in via di principio esclude la legittimazione del cliente al rimborso dell'Iva direttamente da parte dell'Erario in ragione del rapporto di rivalsa con il fornitore, avente natura privata³.

² Cfr. Cassazione n. 6419/2003, n. 6632/2003, n. 24794/2005, n. 14933/2011, n. 4020/2012 e n. 17169/2015.

³ Cfr. Cassazione n. 27649/2020.

Tuttavia, l'eccezione, come messo in luce dai giudici di legittimità, è rappresentata dal caso in cui il cedente o prestatore sia stato dichiarato fallito.

Procedendo con ordine, occorre osservare che la giurisprudenza comunitaria ha più volte sottolineato che, in assenza di una disciplina – sul piano comunitario – in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possano essere presentate, purché i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione Europea⁴. Peraltro, un sistema nel quale, da un lato, il cedente o prestatore che ha versato alle Autorità tributarie l'Iva può chiederne il rimborso e, dall'altro, il cessionario o committente può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del cedente o prestatore, rispetta i principi di neutralità e di effettività, consentendo al cessionario o committente, gravato dell'imposta in precedenza fatturata, di ottenere il rimborso delle somme versate⁵.

È, dunque, compito degli Stati membri prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al cessionario o committente di recuperare l'imposta fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività; sicché, soltanto se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività può imporre che il cessionario o committente sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle Autorità tributarie⁶.

Se, quindi, il cessionario o committente può ottenere il rimborso dell'imposta sperando nei confronti del fornitore un'azione di ripetizione dell'indebito di rilevanza civilistica⁷, i giudici di legittimità – nella sentenza n. 276489/2020 – hanno osservato che, anche aderendo alla tesi erariale, il cessionario o committente avrebbe diritto al rimborso dell'Iva direttamente dall'Erario, atteso che il soggetto che ha effettuato (o avrebbe dovuto effettuare) il versamento dell'imposta, cioè il cedente o prestatore, è stato dichiarato fallito.

Ne consegue che il cessionario o committente, che ha effettuato il pagamento dell'imposta in via di rivalsa, ha, in ogni caso, il diritto di rivolgersi direttamente all'Amministrazione finanziaria ai

⁴ Cfr. Corte di Giustizia, 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken e 27 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas.

⁵ Cfr. Corte di Giustizia, 15 marzo 2007, causa C-35/05, *cit.*

⁶ Cfr. Corte di Giustizia, 27 aprile 2017, causa C-564/15, *cit.* e 31 maggio 2018, cause riunite C-660/16 e C-661/16, Kollroß e Wirtl.

⁷ Cfr. Corte di Giustizia, *Id.*, 20 ottobre 2011, causa C- 94/10, Danfoss e 15 dicembre 2011, causa C-427/10, Banca popolare antoniana veneta.

fini del rimborso, siccome – alla luce delle indicazioni della Corte Europea – il recupero del credito nei confronti del cedente o prestatore fallito sarebbe eccessivamente oneroso.

Né, del resto, vale evidenziare che non sia stata posta in essere la procedura di variazione prevista dall'[articolo 26](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, atteso che, secondo la Corte di Giustizia⁸, una volta venuta meno l'operazione e in presenza di un mancato rimborso da parte del cedente o prestatore fallito, sarebbe manifestamente irragionevole costringere il cessionario o committente a:

- rettificare l'operazione, venendo così a disporre di un credito di importo identico a quello che l'Amministrazione finanziaria avrebbe recuperato dal cedente o prestatore a seguito della rettifica;
- azionare, quindi, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria il predetto credito al fine di ottenere il rimborso.

Legittimazione del cliente al rimborso diretto da parte dell'Erario secondo un diverso orientamento della Cassazione

Al di là dell'eccezione in precedenza rappresentata, che legittimerebbe in ogni caso il diritto del cessionario o committente di ottenere il rimborso direttamente dall'Amministrazione finanziaria, è opportuno rilevare che esiste un diverso orientamento della stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione⁹ in base al quale il principio sopra enunciato – relativo all'esclusione della legittimazione del cessionario o committente al rimborso diretto da parte dell'Amministrazione finanziaria – riflette un'impostazione “statica” dei rapporti in questione, tra le parti dell'operazioni e con l'Amministrazione – che devono essere riguardati considerando che il cessionario o committente, di norma, è al tempo stesso anche soggetto passivo d'imposta in relazione alle operazioni attive dallo stesso realizzate.

Occorre, infatti, ricordare, quanto alla pretesa di rimborso dell'Iva pagata in rivalsa dal cessionario o committente, che la stessa può essere diversamente diretta in considerazione della differente angolazione con la quale viene prospettata. In proposito:

- il rapporto di natura privatistica tra cedente o prestatore e cessionario o committente – che dà luogo alla giurisdizione del giudice ordinario, venendo meno la connotazione tributaria del rapporto

⁸ Cfr. Corte di Giustizia, 31 maggio 2018, cause riunite C-660/16 e C-661/16, *cit.*

⁹ Cfr., da ultimo, Cassazione n. 24923/2016. Nello stesso senso, anche: Cassazione n. 20752/2008, n. 9107/2009, n. 355/2010, n. 18425/2012 e n. 17169/2015.

controverso – si configura laddove il cessionario o committente rivesta la posizione di “consumatore finale”, identificandosi nel soggetto definitivamente inciso dall'imposta¹⁰;

– diversamente riemergendo il rapporto tributario – con conseguente legittimazione del cessionario o committente ad agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – tutte le volte in cui l'indebita applicazione dell'Iva versata in rivalsa sull'acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica, venga a riflettersi sulla liquidazione dell'imposta nella dichiarazione annuale del contribuente, qualora l'ufficio contesti, in tutto o in parte, la detrazione dell'Iva in rivalsa, in quanto relativa a una operazione esente o imponibile, ma soggetta a una aliquota inferiore rispetto a quella indicata erroneamente in fattura¹¹.

In base a questa impostazione, il rapporto tributario tra il cessionario o committente e l'Amministrazione finanziaria – in relazione al rimborso dell'imposta indebitamente versata in rivalsa al cedente o prestatore – viene a ravvisarsi non per il solo fatto che i beni e servizi acquistati “a monte” siano impiegati nell'attività svolta dal cessionario o committente, ma nel caso in cui la suddetta attività dia luogo a operazioni imponibili, atteso che solo in tale ipotesi può trovare applicazione il principio di neutralità dell'Iva volto a traslare l'onere economico dell'imposta sul consumatore finale.

Diversamente, nel caso in cui l'operatore economico abbia acquistato beni e servizi destinati in via esclusiva alla realizzazione di operazioni esenti o non imponibili, tale soggetto assume la stessa posizione, ai fini fiscali, del consumatore finale, non insorgendo a suo favore il diritto alla detrazione e né, tantomeno, al rimborso dell'Iva liquidata nella fattura passiva e versata in rivalsa al cedente o prestatore, venendo pertanto a gravare definitivamente a suo carico l'imposta.

Come rilevato da Assonime nella circolare n. 12/2018 (§ 1):

“tale doppia modalità di recupero dell'imposta può sollevare dei problemi operativi, posto che il fornitore potrebbe non essere a conoscenza della richiesta di rimborso avanzata dall'acquirente: se quest'ultimo dovesse tentare di recuperare l'imposta 2 volte – nei confronti sia del fornitore sia dell'Erario – si verificherebbe una situazione di abuso che dovrebbe risolversi mediante il diniego del rimborso all'acquirente o alla ripetizione di quanto fosse stato già rimborsato”.

¹⁰ Cfr. Cassazione n. 1147/2007 e n. 2686/2007.

¹¹ Cfr. Cassazione n. 20752/2008, n. 12433/2011 e n. 18425/2012.

Detrazione dell'Iva non dovuta

Come sopra esposto, in linea di principio, l'Iva erroneamente applicata in fattura non può essere detratta da parte del cessionario/committente.

Tuttavia, per effetto della modifica operata dall'articolo 1, [comma 935](#), L. 205/2017, l'[articolo 6](#), comma 6, D.Lgs. 471/1997 dispone che:

“in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972, il cessionario o il committente anzidetto è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale”.

Ne discende che, se l'Iva è applicata in misura superiore a quella effettiva, il cessionario o committente è legittimato a operare la detrazione, sempreché ne sussistano i requisiti e a condizione che il cedente o prestatore abbia versato l'imposta all'Erario. L'errore dà luogo all'applicazione della sanzione, compresa fra 250 e 10.000 euro, nei confronti del cessionario o committente, senza responsabilità solidale in capo al cedente o prestatore.

Effetti del principio del “favor rei” sul regime sanzionatorio e sull'esercizio della detrazione

Un primo aspetto relativo al passaggio alla nuova norma è quello degli effetti del principio del *favor rei* sul regime sanzionatorio e sull'esercizio della detrazione.

L'[articolo 3](#), comma 3, D.Lgs. 472/1997 stabilisce che:

“se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”.

Nel passaggio alla nuova disciplina, la detrazione dell'Iva non dovuta non dà più luogo all'irrogazione della sanzione proporzionale del 90% e, restando fermo il diritto di detrazione, non risulta più configurabile la violazione di infedele dichiarazione, punita con la sanzione, anch'essa proporzionale, dal 90 al 180% dell'imposta, di cui all'[articolo 5](#), D.Lgs. 471/1997.

Nella [sentenza n. 24001/2018](#), la Corte di Cassazione ha affermato che:

“la norma ... è stata inserita dalla L. 205/2017 nell'ambito della disciplina generale in materia di sanzioni amministrative di cui al D.Lgs. 472/1997, prevedendo la misura della sanzione amministrativa

da irrogare nei confronti del committente o cessionario che applichi l'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o dal prestatore.

Per la stessa, quindi, con riferimento alla determinazione della misura delle sanzioni, trovano sicura applicazione le previsioni del favor rei di cui all'articolo 3, D.Lgs. 472/1997".

La Suprema Corte non ha, invece, esteso gli effetti del principio del *favor rei* alla detrazione dell'imposta non dovuta, affermando che la nuova norma:

"non enuncia espressamente alcuna valenza retroattiva della sua efficacia e introduce, invece, innovativamente, il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva corrisposta in misura maggiore rispetto a quanto dovuto, disciplinando quindi diversamente il regime precedente.

Né può dirsi che abbia valenza interpretativa, non essendo ricavabile dalla previsione in esame alcun riferimento al precedente regime in relazione al quale si intende procedere a una chiarificazione in termini normativi della portata applicativa del regime della detrazione dell'Iva nella materia in esame".

Tale orientamento è stato ribadito dalla [sentenza n. 14179/2019](#), che ha richiamato espressamente le conclusioni raggiunte dai giudici di legittimità nella precedente pronuncia, cosicché deve intendersi confermato il principio di diritto contenuto nella [sentenza n. 24001/2018](#), secondo cui:

"la previsione di cui all'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997, introdotta dall'articolo 1, comma 935, L. 205/2017, nella parte in cui prevede che, in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, resto fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972, non ha efficacia retroattiva né può a essa riconoscersi valore di norma interpretativa".

I dubbi sulla valenza della norma sono stati definitivamente risolti dall'[articolo 6](#), comma 3-bis, D.L. 34/2019 (Decreto Crescita), che modificando l'articolo 1, [comma 935](#), della L. 205/2017 ha attribuito efficacia retroattiva alla disciplina sanzionatoria più favorevole in caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella dovuta.

Di conseguenza, anche per le fattispecie anteriori al 1° gennaio 2018 (data di entrata in vigore della L. 205/2017), si applica la previsione dell'[articolo 6](#), comma 6, D.Lgs. 471/1997, secondo cui, in caso di erroneo addebito dell'imposta, il cessionario/committente, salvi i casi di frode, può esercitare la detrazione dell'Iva erroneamente addebitata, ferma restando l'applicazione della sanzione compresa fra 250 e 10.000 euro.

Da ultimo, la Corte di Cassazione, alla luce della modifica operata dal Decreto Crescita, ha mutato il proprio orientamento, affermando che la norma sulla detraibilità dell'Iva non dovuta (nella specie, nell'ipotesi di erronea applicazione in fattura di un'aliquota Iva superiore) ha effetto retroattivo¹².

Ambito applicativo della nuova norma

In attesa dei necessari chiarimenti ufficiali, è dubbio se la norma novellata dalla Legge di Bilancio 2018 debba intendersi riferita soltanto ai casi di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, così come espressamente previsto (ad esempio aliquota superiore a quella corretta), oppure anche alle ipotesi in cui l'operazione sia stata erroneamente considerata imponibile, anziché esente, non imponibile o non soggetta.

La G. di F., nella circolare n. 114153/2018, illustrando la portata della previsione in esame, ha affermato che:

“qualora, ad esempio, una determinata operazione sia erroneamente fatturata con aliquota superiore a quella corretta, ovvero con Iva, pur trattandosi di operazioni esenti o non imponibili, al cessionario/committente si applicherà la nuova sanzione ..., fermo restando il suo diritto alla detrazione dell'imposta stessa”.

In senso ancora più ampio si è espressa Assonime nella circolare n. 12/2018 (§ 3), comprendendo nell'ambito applicativo della nuova norma anche i casi in cui l'imposta sia stata erroneamente addebitata in relazione a operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo.

Nell'escludere che l'ambito applicativo della norma sia limitato ai casi in cui l'imposta è dovuta, ma ne sia stata errata, per eccesso, la quantificazione, l'Associazione ha osservato che tale interpretazione restrittiva non è rispondente alla *ratio* e alla logica della previsione in considerazione, in quanto – ove confermata dall'Agenzia delle entrate:

“sarebbe difficile trovare una giustificazione sistematica al principio secondo cui sia detraibile l'imposta applicata in misura superiore a quella dovuta, e non anche quella non dovuta per altri motivi, ad esempio perché, l'operazione in questione è esente o non imponibile, o addirittura esclusa, come nel caso considerato ... della cessione di azienda. Anche in tali situazioni, infatti, risulta applicata un'imposta superiore a quella effettivamente dovuta secondo la disciplina del tributo ...”.

Assonime ha, inoltre, escluso che la nuova norma si ponga in contrasto con le indicazioni della

¹² Cfr. ordinanza n. 23817/2020.

giurisprudenza della Corte di Giustizia che escludono la detraibilità dell'Iva non dovuta¹³. La norma in esame, infatti, “*si inserisce in un sistema che tende ad assicurare la neutralità dell'imposta*”, che è uno degli obiettivi perseguiti dalla Direttiva 2006/112/CE ed è proprio in tale ottica, puntualizza l'Associazione, che:

“la nuova norma troverebbe giustificazione nel fatto che l'imposta erroneamente esposta in fattura è comunque dovuta a norma del ricordato articolo 21, comma 7. Sembra dunque coerente con tale ultima disposizione che se il fornitore è tenuto a computare l'imposta nella sua liquidazione, possa ammettersene la detrazione da parte dell'acquirente, evitandosi situazioni in cui l'imposta debba essere restituita dal fornitore all'acquirente o dall'Erario al fornitore (o all'acquirente stesso) al di fuori del sistema delle liquidazioni del tributo. Le possibili anomalie o gli abusi che potrebbero derivare dal riconoscimento del diritto alla detrazione, in queste ipotesi, dovrebbero essere superate per effetto della precisazione contenuta nella norma ... secondo cui il recupero dell'imposta viene escluso se il versamento è avvenuto in un contesto di frode fiscale”.

Sull'ambito applicativo dell'[articolo 6](#), comma 6, secondo periodo, D.Lgs. 471/1997 è intervenuta anche la giurisprudenza di merito, che:

- con la sentenza della Commissione Tributaria di II grado di Trento n. 20/I/2019, ha affermato che tale disposizione si applica “*in caso di imposta applicata in misura superiore a quella effettiva in presenza di operazioni imponibili*”, con la conseguenza che, nel caso di specie, la detrazione dell'Iva non è ammessa in relazione alle operazioni esenti;
- con la sentenza della CTP di Milano n. 5497/X/2018, ha ugualmente escluso la detraibilità dell'Iva erroneamente applicata in fattura per operazioni rientranti nell'ambito dell'esenzione.

Secondo una diversa impostazione, si potrebbe assumere che l'operatività della norma da ultimo richiamata sia limitata alle ipotesi in cui l'errore commesso dal fornitore riguardi un'operazione rientrante nel campo di applicazione dell'imposta, indebitamente considerata come imponibile quando, invece, era esente o non imponibile o, anche, soggetta a una aliquota inferiore a quella applicata.

In tal senso, è sufficiente passare in rassegna le numerose casistiche affrontate dalla Corte di Giustizia per rendersi conto come sia del tutto fuorviante applicare in maniera generalizzata il principio di

¹³ Cfr. sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding; sentenza 26 maggio 2005, causa C-536/03, Antonio Jorge; sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken e sentenza 31 gennaio 2013, causa C-643/11, LVK-56.

indetraibilità discendente dalla previsione dell'[articolo 203](#), Direttiva 2006/112/CE e del corrispondente [articolo 21](#), comma 7, D.P.R. 633/1972¹⁴.

La sentenza della CTR di Milano, [n. 3483/XXI/2019](#) non avalla tuttavia questa conclusione:

“posto che l'articolo 6, comma 6, seconda parte, D.Lgs. 471/1997 (come introdotto dall'articolo 1, comma 935, L. 205/2017, e ora integrato dalla Legge di conversione 58/2019 del D.L. 34/2019 con interpretazione autentica del Legislatore nel senso della piena retroattività), nel riformulare la sanzione prevista per la detrazione dell'imposta, introducendo un regime più favorevole, riconosce il diritto del cessionario o committente alla detrazione ex articolo 19, D.P.R. 633/1972 soltanto in caso di «applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva», erroneamente assolta dal cedente o prestatore. Trattandosi di operazione fuori campo Iva e non un caso di «applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva», il nuovo regime sanzionatorio più favorevole non può essere invocato neppure sotto il profilo del principio del favor rei”.

Nella stessa ottica si pone la [sentenza n. 24389/2020](#) in commento, con la Suprema Corte ha affermato che:

“il citato articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997, come chiaramente si evince dal tenore letterale della richiamata disposizione, trova applicazione solo in relazione alle operazioni imponibili, allorquando sia stata corrisposta l'Iva in base a un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta e non anche con riferimento alle ipotesi – una delle quali ricorrente nella fattispecie – di operazioni non imponibili”.

Sicché, i giudici di legittimità hanno enunciato il seguente principio di diritto:

“in tema di Iva, l'imposta erroneamente corrisposta in relazione a un'operazione non imponibile non può essere portata in detrazione dal cessionario, nemmeno a seguito della modifica apportata dall'articolo 1, comma 935, L. 205/2017 all'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997. Invero, indipendentemente dalla sua efficacia retroattiva prevista dall'articolo 6, comma 3-bis, D.L. 34/2019, la menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'Iva sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta”.

Alla luce, pertanto, di tale conclusione, l'unico rimedio per il cessionario o committente è quello previsto dall'[articolo 30-ter](#), D.P.R. 633/1972, con la conseguenza che se l'Amministrazione finanziaria contesta la corretta applicazione dell'Iva nei confronti del cessionario o committente,

¹⁴ Cfr., per esempio, sentenza 31 gennaio 2013, causa C-643/11, *cit.*, sentenza 11 aprile 2013, causa C-138/12, *Rusedespred*; sentenza 6 febbraio 2014, causa C-424/12, *Fatorie* e sentenza 23 aprile 2015, causa C-111/14, *GST - Sarviz Germania*.

oppure nei confronti del cedente o prestatore, e l'accertamento giunge a definizione, il riequilibrio dei rapporti tra le parti e tra il cessionario o committente e l'Erario ha luogo attraverso le seguenti modalità alternative:

- se il cessionario o committente presenta istanza di rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria, la posizione del cedente o prestatore resta invariata, in quanto il cessionario o committente non ha più titolo per chiedere la restituzione dell'imposta indebitamente applicata e, quindi, il debito verso l'Erario sorto a seguito dell'esposizione in fattura dell'Iva si consolida;
- se il cessionario o committente si rivale nei confronti del cedente o prestatore, quest'ultimo – dovendo restituire alla controparte l'imposta indebitamente applicata in fattura – ha titolo per chiedere il rimborso all'Erario entro 2 anni dall'avvenuta restituzione.

SCHEDA DI SINTESI

In base all'articolo 6, comma 6, seconda parte, D.Lgs. 471/1997, se l'Iva è applicata in misura superiore a quella effettiva, il cessionario/committente è legittimato a operare la detrazione, sempreché ne sussistano i requisiti e a condizione che il cedente/prestatore abbia versato l'imposta all'Erario. L'errore dà luogo all'applicazione della sanzione, compresa fra 250 e 10.000 euro, nei confronti del cessionario/committente, senza responsabilità solidale in capo al cedente/prestatore.



I dubbi sulla valenza della norma sono stati definitivamente risolti dall'articolo 6, comma 3-bis, D.L. 34/2019 (Decreto Crescita), che ha attribuito efficacia retroattiva alla disciplina sanzionatoria più favorevole in caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella dovuta. Di conseguenza, si applica la previsione dell'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997 anche per le fattispecie anteriori al 1° gennaio 2018 (data di entrata in vigore della norma sanzionatoria).



In attesa dei necessari chiarimenti ufficiali, è dubbio se la norma in esame debba intendersi riferita soltanto ai casi di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, così come espressamente previsto (ad esempio aliquota superiore a quella corretta), oppure anche alle ipotesi in cui l'operazione sia stata erroneamente considerata imponibile, anziché esente, non imponibile o non soggetta.



Tuttavia, la Corte di Cassazione ha ritenuto che la detraibilità dell'Iva indebitamente applicata in fattura sia ammessa nella sola ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'imposta sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella

effettivamente dovuta e non anche quando l'operazione sia non imponibile, esente o non soggetta.



Gli incentivi alle compagnie aeree al bivio: prestazioni autonome o accessorie?

di Marco Bargagli – Comandante della tenenza della G. di F. di Bardonecchia¹

Ciro Cesarano - Ispettore della G. di F. in servizio presso il Nucleo di Polizia Economico-Finanziaria di Torino²

Premessa

A chi scrive, lo spunto per questo articolo è venuto leggendo un'interessante inchiesta apparsa sulle pagine *on line* del "Corriere della Sera"³ dalla quale è emerso che gli aeroporti italiani corrispondono alle compagnie aeree, soprattutto *low cost*, contributi per importi assai considerevoli al fine di favorire una loro maggiore presenza sul sito aeroportuale e quindi accrescere il numero dei passeggeri in transito⁴. Le forme di incentivazione, si legge sempre nell'inchiesta, assumono modalità diverse, andando dal riconoscimento di sconti per i diritti aeroportuali e di affitti agevolati, dal pagamento di contributi con finalità promozionale e di *marketing*, sino a incentivi espressamente legati al numero dei passeggeri in partenza dallo scalo aeroportuale finalizzati allo sviluppo del traffico e delle rotte, sia nazionali sia internazionali e intercontinentali, con specifiche città. In merito a tale ultima forma di incentivazione, l'autore dell'inchiesta giornalistica ha calcolato, incrociando i dati di bilancio pubblicati tra il 2015 e il 2019, le fonti e i documenti depositati in Parlamento, che le società di gestione aeroportuale hanno elargito alle compagnie aeree la considerevole cifra di 1,2 miliardi di euro, arrivando a pagare il vettore anche 26 euro per ogni passeggero in partenza⁵. Ebbene, e così veniamo a ciò che qui più interessa,

¹ Il contributo viene redatto a titolo personale e non impegna l'Amministrazione di appartenenza.

² Il contributo viene redatto a titolo personale e non impegna l'Amministrazione di appartenenza.

³ Cfr. corriere.it "Aerei, gli aeroporti italiani hanno dato alle compagnie 1,2 miliardi di incentivi" del 9 novembre 2020, a firma di L. Berberi.

⁴ I ricavi dei gestori aeroportuali si possono raggruppare in 3 grandi tipologie: 1. ricavi aeronautici derivanti dai corrispettivi dovuti dagli utenti (vettori e passeggeri) per l'uso delle infrastrutture dell'aeroporto; 2. ricavi diversi, come i diritti derivanti dalla concessione di spazi per negozi all'interno dell'aeroporto, dalla gestione dei parcheggi, dalla pubblicità e da altre attività correlate; 3. ricavi da *handling*, ossia i corrispettivi per l'attività di supporto ai passeggeri e ai vettori. Va da sé che maggiore è il numero di vettori e di passeggeri presenti su un aeroporto, maggiori sono i ricavi che il gestore aeroportuale riesce a incamerare.

⁵ Questa forma di incentivazione è stata di fatto autorizzata dalla Direttiva Europea 2009/12/CEE che ha introdotto la disciplina dei diritti aeroportuali laddove ha previsto che "gli incentivi per avviare nuove rotte in modo da promuovere, tra l'altro, lo sviluppo delle regioni svantaggiate e ultraperiferiche dovrebbero essere concessi solo in conformità del diritto comunitario". C'è da dire che ben presto questo tipo di incentivi sono stati adottati anche da scali situati in Regioni tutt'altro che "ultraperiferiche" e "svantaggiate", così da distorcere il mercato e danneggiare la concorrenza. Allo scopo di porre rimedio a tali problematiche e salvaguardare l'equilibrio del mercato del trasporto aereo, il Legislatore nazionale con la norma di cui all'articolo 13, comma 14, D.L. 145/2015, come modificato dalla Legge di conversione 9/2014, ha stabilito che

visto gli importi in gioco, stabilire se detti incentivi siano o meno da assoggettare a Iva e, eventualmente, quale sia la corretta norma da applicare, assume, tanto per i soggetti economici che vi si cimentano, quanto per gli interessi erariali, un'importanza niente affatto secondaria. Nella specie, trattasi di prestazioni di servizi autonome (obbligo di fare, permettere) imponibili ex [articolo 3](#), D.P.R. 633/1972, oppure di prestazioni accessorie ai voli eseguiti dai vettori, come tali soggette a imposta ai sensi dell'[articolo 12](#) del menzionato D.P.R.? La distinzione, come è evidente, non è di poco conto, poiché in quest'ultimo caso, rilevante sarà individuare la prestazione principale e il regime Iva cui questa soggiace. E ancora, se l'incentivo fosse riconosciuto in un'unica soluzione al raggiungimento di un determinato numero di passeggeri in transito, un po' come accade con i c.d. premi concessi al fornitore al raggiungimento di uno specifico fatturato, sarebbe comunque imponibile?

Ciò posto, principiando dall'analisi della fattispecie prospettata, l'occasione è parsa propizia per fare il punto, sulla scorta dei principi lumeggiati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea⁶ e della prassi, anche recente, dell'Agenzia delle entrate, sugli elementi sintomatici che identificano una operazione economica come rilevante ai fini Iva, ovvero accessoria a una principale (imponibile, non imponibile o esente) con particolare riferimento al concetto di "necessaria connessione".

Gli incentivi legati al numero dei passeggeri nei bilanci delle società di gestione aeroportuale

Dall'esame dei bilanci delle società di gestione aeroportuale, è emerso che i ricavi attribuibili alla c.d. *Strategic Business Unit Aviation*, rappresentati dai corrispettivi pagati dagli utenti (passeggeri e vettori) e dagli operatori aeroportuali per l'utilizzo delle infrastrutture e dei servizi forniti per l'atterraggio, il decollo, l'illuminazione e il parcheggio degli aeromobili, le operazioni relative ai passeggeri e le merci nonché per l'utilizzo delle infrastrutture centralizzate e dei beni di uso esclusivo, vengono calcolati al netto dei costi relativi agli incentivi al traffico. In pratica le società di gestione, nell'ambito della propria *policy* di incentivazione finalizzata allo sviluppo del traffico e delle rotte dell'aeroporto, riconoscono ad alcuni vettori, sia *legacy carrier*, sia *low cost*, incentivi legati al volume di traffico passeggeri e di nuove rotte. Questi vengono determinati in modo tale per cui vi sia un margine positivo di ricavi con

i gestori di aeroporti che erogano contributi, sussidi o ogni altra forma di emolumento ai vettori aerei in funzione dell'avviamento dello sviluppo di rotte destinate a soddisfare e promuovere la domanda nei rispettivi bacini di utenza, devono esperire procedure di scelta del beneficiario trasparenti e tali da garantire la più ampia partecipazione dei vettori interessati. A livello di regolamentazione è stato, tuttavia, introdotto un nuovo obbligo di comunicazione all'Autorità di Regolazione dei Trasporti italiana (ART) relativo alle incentivazioni concesse dai gestori aeroportuali in favore dei vettori aerei (delibera ART n. 92/2017).

⁶ Si rammenta che l'Iva è un'imposta armonizzata a livello europeo disciplinata dalla Direttiva Iva rifusa 2006/112/CEE, successivamente modificata dalla Direttiva 2008/117/CEE. La Corte di Giustizia Europea è dunque la massima autorità interpretativa della disciplina dell'Iva.

riferimento alle attività di ciascun vettore. Naturalmente, ove il traffico passeggeri e le rotte operate dai vettori che godono degli incentivi si incrementassero nel tempo, il margine positivo registrato dalla *Business Unit Aviation* potrebbe ridursi proporzionalmente, con un impatto negativo, anche significativo, sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società di gestione. Sul piano più propriamente formale, queste sottoscrivono con i vettori appositi contratti aventi lo scopo di massimizzare l'uso delle infrastrutture aeroportuali nell'ambito dei quali si impegnano a fornire i servizi *aviation* di cui sopra e a erogare ai vettori dei contributi⁷, calcolati in misura unitaria per passeggero in transito dallo scalo, con importi variabili in base al tipo di rotta servita, ossia diversificata a seconda che il volo sia nazionale o internazionale, della città di destinazione e della stagionalità⁸. Le clausole contrattuali, inoltre, possono prevedere che gli importi unitari varino in base a dei *plafond* di tipo quantitativo o siano subordinati al raggiungimento di un numero minimo di passeggeri in transito, o ancora in ragione di un *mix* di entrambe. I vettori, dal canto loro, si impegnano, oltre a pagare il corrispettivo concordato per l'uso dei servizi, a effettuare un certo numero di rotte sullo scalo e/o a programmare dei nuovi collegamenti da o per specifiche città. Detti accordi, prevedono a favore di ciascuno dei contraenti il diritto di risoluzione in caso di inadempimento delle obbligazioni contrattuali oltre la possibilità di riduzioni dei contributi al verificarsi di determinate circostanze⁹, nonché l'applicazione di penali. Per quanto concerne il pagamento dei contributi, questi vengono, ai fini della regolamentazione finanziaria tra le parti, compensati con quanto dovuto dal vettore nell'ambito dell'attività afferente alla *Business Unit Aviation*.

Prestazione di servizi: requisiti

Per rispondere alla prima questione posta in premessa, ovvero se gli incentivi di cui si discorre costituiscono il corrispettivo di una prestazione di servizi autonoma, occorre in primo luogo rammentare che, in conformità all'[articolo 2](#), Direttiva 2006/112/CEE, che definisce l'ambito di applicazione dell'Iva, sono soggette a imposta “... le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale”. Secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, una prestazione di servizi viene effettuata “a titolo oneroso”, ai sensi del menzionato articolo 2, § 1, lettera c), Direttiva Iva, ed è dunque imponibile, soltanto quando tra il

⁷ I contributi di cui si discorre sono solo quelli direttamente a carico delle società di gestione aeroportuale e non anche quelli erogati da soggetti terzi come gli enti pubblici.

⁸ Per esempio, le parti possono stabilire una tariffazione unitaria per passeggero più alta per i voli provenienti e diretti da o per Londra piuttosto che da o per Madrid, così come possono prediligere i voli verso destinazioni turistiche, come le isole, nei periodi estivi.

⁹ Ad esempio, le parti potrebbero concordare un contributo di 1 euro per passeggero a condizione che nello scalo ne transitino almeno 100.000. Nel caso in cui detto limite minimo non fosse raggiunto, l'accordo potrebbe prevedere l'applicazione di un importo unitario più basso.

prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (c.d. sinallagma)¹⁰. Cosa, questa, che si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto. Siffatta nozione di prestazione di servizi si specchia nel diritto interno, giacché secondo l'[articolo 3](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 sono soggette a imposta:

“le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”.

In questo senso, la valutazione della realtà economica e commerciale della fattispecie concreta diviene un presupposto necessario per l'applicazione del sistema comune dell'Iva, destinata a prevalere anche sul testo dei contratti, così che gli accordi commerciali e il poliformismo delle categorie negoziali esperibili nella pratica finiscono con il perdere la loro complessità semantica a favore del nesso corrispettivo tra prestazione e compenso quale presupposto imprescindibile per l'applicazione dell'imposta. A tal riguardo, la Corte di Cassazione ha precisato che il concetto di onerosità richiamato dalla normativa europea, trasfuso poi in quella domestica, deve più propriamente essere inteso come corrispettività, che si traduce nella reciprocità assicurata dallo scambio che non necessariamente dev'essere lucrativo, essendo indifferente il risultato dell'operazione economica¹¹. Con ciò, a sottintendere che la natura economica dell'attività da cui scaturisce l'imponibilità deve evincersi dalla necessaria sussistenza dell'interesse di colui che riceve il compenso. A sostegno, i giudici della Suprema Corte richiamano l'interpretazione elaborata dalla Corte di Giustizia Europea a proposito della pattuizione di un prezzo inferiore ai costi sostenuti¹². Invero, il Supremo consesso europeo si era pronunciato sul fatto che a nulla rilevava ai fini del diritto a detrarre l'imposta¹³ la circostanza che un soggetto passivo avesse fatto costruire un edificio e lo avesse poi venduto a un prezzo inferiore ai costi di costruzione. In altri termini, l'operazione poteva anche essere antieconomica in sé, ma ciò non pregiudicava la detrazione purché naturalmente l'attività fosse essa stessa soggetta a Iva. Più esplicita, è al riguardo la sentenza dei giudici europei allorquando hanno ravvisato, in linea di principio,

¹⁰ *Ex multis*, Corte di Giustizia UE sentenze del 22 giugno 2016, Český rozhlas, C-11/15, punti 21 e 22, nonché giurisprudenza ivi citata; del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, punto 39, nonché del 3 luglio 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, punto 69.

¹¹ Cassazione, sentenza n. 14406/2017.

¹² Corte di Giustizia UE, sentenza 22 giugno 2016, causa C-267/15, Gemeente Woerden, punto 40.

¹³ Il diritto a detrazione di cui agli articoli 167 e ss., Direttiva 112/2006 è parte integrante del meccanismo dell'Iva e, in linea di principio, non può quindi essere soggetto a limitazioni. Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'Iva garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'Iva (*ex multis* sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, punto 27).

l'esistenza di un nesso diretto tra prestazione e pagamento nel caso del rimborso del mero costo del personale effettuato da una società controllata alla sua controllante nell'ambito dell'istituto del distacco¹⁴. Il punto cruciale per stabilire l'imponibilità di una operazione, sostengono i giudici, non è il riscontro di un vantaggio tipicamente lucrativo bensì definire se prestazione e pagamento si condizionino reciprocamente, ossia se l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa¹⁵.

Sul tema, di interesse è il recente intervento dell'Agenzia delle entrate contenuto nella [risposta a interpello n. 386/2020](#) in cui l'istante chiede di conoscere il trattamento Iva delle somme dovute in esito alla conclusione di una conciliazione giudiziale redatta ai sensi dell'[articolo 185-bis](#), c.p.c.. In merito l'interpellante, rinviava alle considerazioni della Corte di Cassazione circa la non imponibilità Iva delle somme corrisposte a titolo di risarcimento del danno, nonché a titolo di interessi moratori, penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi contrattuali di cui all'[articolo 15](#), D.P.R. 633/1972. Secondo l'interpretazione prospettata, per analogia, le somme che derivano da una transazione che non importi trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali, parimenti non soggiacciono all'applicazione dell'imposta in quanto non sono ascrivibili agli obblighi di pagamento, essendo già implicitamente sottoposte all'imposta di registro ex [articolo 29](#), D.P.R. 131/1986 (Tur)¹⁶. In risposta, il prefato ufficio finanziario, dopo aver premesso che per stabilire il corretto trattamento fiscale delle somme in parola occorre prioritariamente stabilire la sussistenza o meno dei presupposti ai fini Iva, osservava che decisivo ai fini dell'applicazione del tributo era il contenuto del verbale di conciliazione dove le parti avevano espressamente previsto che il beneficiario rinunciava nei confronti dell'istante:

“a ogni altra pretesa fondata sull'inadempimento del contratto di locazione La rinuncia è risolutivamente condizionata al corretto e tempestivo adempimento della presente conciliazione”.

Tale affermazione integrava, dunque, la sussistenza del sinallagma tra la prestazione di servizi e la somma di denaro, rappresentando il nesso diretto tra l'impegno assunto dal beneficiario di non avanzare

¹⁴ Corte di Giustizia UE, sentenza 11 marzo 2020, San Domenico Vetraria, causa C-94/19. Nella specie, i giudici unionali non concordano con la tesi della Commissione che contesta l'esistenza di un nesso diretto tra queste 2 prestazioni (i.e. distacco del personale e rimborso del mero costo) facendo valere che, in mancanza di pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti dalla distaccante, il distacco non viene effettuato allo scopo di ricevere un corrispettivo. La decisione della Corte europea risulta così in contrasto con la normativa domestica di cui all'articolo 8, comma 35, L. 67/1998, secondo cui “non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo”.

¹⁵ In tal senso, Corte di Giustizia UE sentenze del 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics, C-230/87, punto 14, e del 2 giugno 1994, Empire Stores, C-33/93, punto 16.

¹⁶ Cassazione, sentenza n. 17633/2008. La sentenza *de qua* conferma la precedente pronuncia della Corte di legittimità (Cassazione n. 5210/1999) per la quale sono soggette all'imposta proporzionale di registro le somme dovute a titolo di risarcimento del danno e di interessi moratori, ai sensi dell'articolo 15, n. 1, D.P.R. 633/1972, quantificate nell'ambito di un accordo transattivo in quanto escluse dall'Iva per carenza del presupposto oggettivo (cessione di beni o prestazione di servizi). Anche in questa circostanza trattavasi di somme dovute in base a una transazione ex articolo 1965, cod. civ..

altre pretese e la somma versata dall'istante, così che l'una (*i.e.* la rinuncia, obbligo di fare) era effettuata solo a condizione che lo fosse anche l'altra (*i.e.* il pagamento del *quantum*), e viceversa. L'operazione, quindi, risultava da assoggettare a imposta ex [articolo 3](#), comma 1, D.P.R. 633/1972. In merito, occorre però l'obbligo di evidenziare le critiche mosse a siffatta impostazione¹⁷ secondo le quali le rinunce, così come in genere tutte le concessioni reciproche che le parti si "obbligano" a porre in essere nel caso di accordi transattivi, non sono "servizi" imponibili poiché non integrano un consumo¹⁸, vale a dire proprio ciò che il sistema dell'Iva intende tassare. A supporto, viene richiamata la sentenza della Corte di Giustizia Europea che aveva escluso che l'impegno di fare assunto da un imprenditore (nel caso di specie, ridurre la sua produzione), a fronte di una indennità erogata da una pubblica Autorità, costituisca una prestazione di servizi imponibile poiché (l'imprenditore) non fornisce servizi a un consumatore identificabile né un vantaggio che possa considerarsi come un elemento costitutivo del costo dell'attività di una terza persona nel circuito commerciale¹⁹. Per completezza, vale però il caso di ricordare che successiva giurisprudenza della Corte di Cassazione ha confermato, tra l'altro disattendendo apertamente il diverso orientamento espresso in passato dalla stessa Corte Suprema, che la pattuizione dell'impegno negativo, specificamente dell'impegno di non fare, è espressamente stabilita nel diritto unionale rispettivamente dall'[articolo 6](#), VI Direttiva e dall'[articolo 25](#), lettera b), Direttiva di rifusione 2006/112/CEE e nel diritto interno, dal D.P.R. 633/1972, articolo 3. Inoltre, inconferente risulterebbe il richiamo alla pregressa giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea poiché relativa a fattispecie diversa e del tutto disomogenea, presidiata dal perseguimento dell'interesse generale della collettività e non già di quello singolare del committente²⁰.

Le prestazioni accessorie

In limine, si rammenta che sulla base dell'[articolo 78](#), comma 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE e dell'[articolo 12](#), D.P.R. 633/1972, che ha recepito la norma comunitaria nell'ordinamento nazionale, le prestazioni di carattere accessorio, ovvero prestazioni di per sé distinte dall'operazione principale, non assumono autonoma rilevanza ai fini Iva, giacché i corrispettivi relativi alle stesse, anche se addebitati separatamente dal prezzo dell'operazione principale, confluiscono nella base imponibile di questa. Va da sé che se l'operazione principale è non imponibile o esente lo sarà anche quella accessoria. Ciò

¹⁷ Cfr. G. Frasoni, "Ma dove sta il servizio?! Note minime sull'insostenibile posizione dell'Agenzia in tema di accordi transattivi e Iva", su Frasoni.it.

¹⁸ Per approfondimenti, G. Frasoni, "Spunti sulla nozione di consumo di beni e servizi nell'imposta sul valore aggiunto", in Riv. dir. trib., 2004, II, 543.

¹⁹ Corte di Giustizia UE, sentenza 18 dicembre 1997, C-384/95, punti 20 e 24.

²⁰ Cassazione n. 23668/2018. In particolare, è stato ritenuto imponibile la transazione in cui le parti, soggetti passivi Iva, hanno reciprocamente rinunciato ai crediti che l'una vantava nei confronti dell'altra e viceversa, impegnandosi altresì "... a estinguere i relativi giudizi eventualmente pendenti". Tale pronuncia, è in dissenso rispetto a Cassazione n. 18764/2014.

posto, il tratto oggettivo che si considera caratterizzante la natura accessoria dell'operazione è quello della sua unitarietà, declinato sotto diversi profili, come per esempio quello del nesso di strumentalità ovvero della dipendenza con un'altra operazione, tale per cui è come se la prima fosse una sorta di costola di quest'ultima. Un fondamentale supporto interpretativo, al fine di comprendere quando 2 operazioni distinte costituiscano un'operazione unica, è costituito dalla giurisprudenza unionale e di legittimità, per le quali quello che in ultima istanza rileva è che l'unica operazione non venga artificialmente frazionata²¹. Così, quando più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar pertanto luogo per ciascuna a imposizione o a esenzione²², di fatto compongono un'operazione unica devono considerarsi ai fini Iva nel loro complesso²³. La Corte di Giustizia Europea ha in particolare chiarito che si è in presenza di un'unica operazione quando 2 o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso. Occorrerà quindi indagare se l'operazione accessoria non sarebbe stata posta in essere se non fosse stata effettuata quella principale, con la conseguenza che entrambe debbono ritenersi funzionalmente collegate a ottenere lo stesso identico bene o lo stesso identico servizio. I giudici europei hanno, quindi, ampiamente valorizzato il criterio di funzionalità della prestazione accessoria quale elemento necessario e, per ciò solo, identificativo del nesso che collega le 2 operazioni, principale e accessoria. Ecco che allora una prestazione dev'essere considerata accessoria e non principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore²⁴. La Corte di Giustizia Europea sollecita dunque l'interprete da un lato, a considerare l'obiettivo economico di tale operazione²⁵ e, dall'altro, a valutare l'interesse dei destinatari delle prestazioni²⁶. In adesione ai principi testé indicati, la Corte di Cassazione ha ritenuto che il contratto con il quale un soggetto si impegna, a fronte della pattuizione di un compenso unitariamente determinato, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto offrendo, altresì, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il mezzo per una migliore fruizione dei prodotti commercializzati, va considerato, ai fini dell'applicazione dell'imposta, quale un'unica operazione economica, non

²¹ Corte di Giustizia UE, sentenza n. 88/2010; Cassazione sentenze n. 20029/2011 e n. 13312/2013.

²² In linea di principio, ai sensi dell'articolo 1, § 2, comma 2, Direttiva Iva, ciascuna prestazione ai fini dell'applicazione dell'imposta deve essere normalmente considerata distinta e indipendente.

²³ Corte di Giustizia UE, sentenza del 19 luglio 2012, causa C-44/11.

²⁴ Corte di Giustizia UE, sentenza del 16 aprile 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, punto 31 e giurisprudenza ivi citata.

²⁵ Corte di Giustizia UE, sentenze del 19 novembre 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, punto 39; del 28 ottobre 2010, *Axa UK*, C-175/09, punto 23, e del 27 settembre 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, punto 23.

²⁶ Corte di Giustizia UE, sentenza del 16 aprile 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, punto 35; dell'8 dicembre 2016, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, C-208/15.

potendo logicamente scindere i servizi di intermediazione propriamente detti dagli altri servizi offerti, da ritenersi accessori ai primi. Dall'esame dei fatti di causa, infatti, era emerso che lo scopo principale del contratto, che caratterizza la comune intenzione dei contraenti e, dunque, la sua causa concreta, era quello di procedere alla commercializzazione dei prodotti nei confronti dei terzi, sicché tutti gli altri servizi offerti erano volti al più proficuo raggiungimento di tale finalità. Vieppiù, la circostanza che il contratto avesse, nelle intenzioni dei contraenti, un'unica finalità trovava conferma anche dalla pattuizione di un unico compenso sui costi dell'attività complessivamente considerata e non già da un corrispettivo diverso per i singoli servizi offerti, come sarebbe stato logico prevedere nel caso in cui l'utente avesse chiesto delle prestazioni ontologicamente differenziate²⁷. Nel medesimo solco interpretativo, è anche la decisione, sempre degli Ermellini, secondo cui è accessoria la consulenza resa da un terzo soggetto in occasione della cessione di un pacchetto azionario. E questo, nella considerazione che non vi sarebbe stata se non fosse stata posta in essere quella principale (*i.e.* la cessione delle azioni)²⁸. Nel caso esaminato, per evitare frizioni con la prassi domestica che considera al più che l'operazione accessoria possa essere fatta anche da un terzo (ma) per conto di chi ha posto in essere l'operazione principale²⁹, la Suprema Corte ha condiviso l'illazione in diritto del giudice del gravame secondo cui la consulenza, essendo stata resa dalla controllante la cedente del pacchetto azionario, era stata *ipso facto* effettuata per suo conto. In merito, corre l'obbligo evidenziare che la giurisprudenza comunitaria ammette che un insieme di prestazioni possono essere qualificate come prestazione unica ai fini dell'Iva anche nel caso in cui siano effettuate da soggetti diversi³⁰.

In ultimo, si evidenzia che l'[articolo 78](#), comma 2, Direttiva 2006/112/CE, stabilisce che le operazioni accessorie “*soggette a una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie*”³¹. Tale impostazione è stata recepita dal Legislatore nazionale: l'[articolo 12](#), D.P.R. 633/1972 non attribuisce, invero, alcuna rilevanza al fatto che le operazioni tra cui è ravvisabile un vincolo di accessorietà siano poste in essere in dipendenza di distinti contratti. L'irrilevanza di accordi distinti al fine di configurare più operazioni come un'operazione unica, in aderenza alle sopra riportate previsioni

²⁷ Cassazione, ordinanza n. 17836/2018. Nella specie, la società vende *hardware* e *software*, pertanto, al fine di rendere appetibile il prodotto commercializzato, offre servizi di consulenza sull'utilizzo dei prodotti, di formazione del personale, di finanziamento per l'acquisto, di garanzia e di manutenzione, tutti tesi ad una migliore commercializzazione dei beni offerti alla clientela.

²⁸ Cassazione, sentenza n. 351/2019.

²⁹ [Risoluzione n. 550145/1988](#).

³⁰ Corte di Giustizia UE, sentenza dell'11 gennaio 2011, C-76/99. Nella specie, allorché un professionista medico a ciò abilitato prescrive, per l'elaborazione della propria diagnosi e a scopo terapeutico, che il paziente si sottoponga ad analisi, la trasmissione del prelievo, la quale si colloca logicamente tra l'atto del prelievo e le analisi propriamente dette, deve essere considerata come strettamente connessa alle analisi stesse e deve di conseguenza fruire di una esenzione dall'Iva. A ciò nulla rilevando il fatto che le prestazioni fossero oggetto di distinta fatturazione. Il fatto che la trasmissione del prelievo costituisca una prestazione distinta, conclude la Corte UE, non esclude che essa possa essere considerata come strettamente connessa alle analisi.

³¹ Si tratta delle spese di cui all'articolo 78, comma 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE: “*le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione*”.

normative, è stata confermata, in sede interpretativa, dalla stessa Agenzia delle entrate. Il prefato ufficio finanziario, soffermandosi sul caso che prevede la cessione di un programma *standard* in precedenza elaborato e commercializzato con successivo adattamento di tale programma alle esigenze specifiche dell'acquirente, anche dietro pagamento di prezzi separati, caso in cui è stata rilevata la sussistenza di un'operazione unica, ha escluso che la presenza di 2 distinti contratti possa assumere una qualche rilevanza ai fini della configurazione di un'operazione come unica, affermando che

“... la stipula di 2 contratti distinti per la fornitura del programma standard, da un lato, e per la concessione in licenza d'uso del software personalizzato, dall'altro, è irrilevante ai fini della qualificazione Iva dell'operazione come prestazione unica, atteso lo stretto nesso oggettivo esistente tra le 2 operazioni derivante dal fatto che, in mancanza dei lavori di adattamento, il software standardizzato non sarebbe di alcuna utilità economica”³².

Gli incentivi aeroportuali: prestazioni di servizi autonome o prestazioni accessorie

In coerenza con gli approdi ermeneutici di cui si è poc'anzi dato conto, e così torniamo al quesito da cui siamo partiti, gli accordi sottoscritti dalle società di gestione aeroportuale con i vettori, sicuramente sono da inquadrare nell'ambito di un negozio giuridico a obbligazioni corrispettive da cui scaturiscano attribuzioni patrimoniali imponibili ai sensi dell'[articolo 3](#), comma 1, D.P.R. 633/1972. A prescindere dalle motivazioni individuali dei soggetti partecipanti all'operazione, irrilevanti, tranne che in casi eccezionali, ai fini del funzionamento del sistema dell'Iva³³, e a voler dare invece rilevanza alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi, appare evidente, da una parte, l'assunzione di un obbligo di fare a carico dei vettori, segnatamente quello di incrementare, su un dato scalo aeroportuale, il numero dei propri voli; dall'altra, speculare, di un obbligo (di fare) delle società di gestione di corrispondere ai vettori un corrispettivo, determinato nell'*an* e nel *quantum* in ragione del numero dei passeggeri in transito che i suddetti voli incrementano. In altri termini, l'incentivo altro non è che il corrispettivo per l'impegno assunto dalle compagnie aeree di programmare sullo scalo aeroportuale un maggior numero di voli, a nulla rilevando, a questi fini, le modalità con cui le parti concordano la definizione del dovuto. Ciò consente di escludere ogni qualsivoglia assimilazione ai c.d. premi incentivanti corrisposti al raggiungimento di un determinato fatturato, non soggetti a imposta³⁴. In questo caso, infatti, la loro non imponibilità si fonda sul fatto che non sono contrapposti a un servizio individualizzabile, cosa che nel nostro caso è invece, a tutta evidenza, presente. La reciprocità delle attribuzioni, data dall'esistenza di

³² Cfr. [risoluzione n. 456/E/2008](#).

³³ Corte di Giustizia UE, sentenza 11 luglio 2018, causa C-154/17, SIA “E LATS”, punto 36.

³⁴ Cassazione, sentenze n. 14406/2017 e n. 5515/2018.

un nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario (*i.e.* incremento dei voli) e il pagamento da costui corrisposto (*i.e.* incentivi), emerge dunque in maniera chiara. La presenza di clausole risolutive, penali e riduzioni di prezzo, inoltre, altro non fanno che confermare la sussistenza di reciproche obbligazioni per cui l'esecuzione dell'una presuppone la corretta esecuzione dell'altra e viceversa. A questo punto, occorre interrogarsi sul fatto se l'obbligo assunto dai vettori di incrementare i voli vada assoggettato a Iva come un'autonoma e distinta prestazione di servizi, oppure se sia accessoria a una operazione principale, segnatamente all'esecuzione dei voli effettuati dalle compagnie aeree. L'aspetto su cui occorre porre anzitutto evidenza è la circostanza che l'obbligo assunto di incrementare i voli si pone in un rapporto di oggettiva strumentalità rispetto alla prestazione del servizio di trasporto aereo effettuato dai vettori medesimi e, in maniera speculare, con l'interesse (economico) della società di gestione aeroportuale di massimizzare lo sfruttamento delle infrastrutture dello scalo aeroportuale, costituendo il mezzo per fruire nelle migliori condizioni dello stesso. Il perché di tale circostanza è eminentemente da ricercare nella stretta connessione tra i ricavi della società di gestione aeroportuale e l'incremento dei voli programmati da e per l'aeroporto, segnatamente:

1. maggiori servizi afferenti alla *Business Unit Aviation*³⁵;
2. il conseguente ammortamento dei costi fissi della struttura;
3. la maggiore attrattività degli spazi commerciali destinati alla locazione in considerazione del numero di passeggeri in transito.

Da questo punto di vista, certo non potrebbe ravvisarsi un'operazione autonoma, in carenza di un fine a sé stante della stessa, ma si sarebbe semmai in presenza di un'operazione "accessoria" rispetto a quella di trasporto aereo eseguito dal vettore. La prestazione di cui trattasi, infatti, non sarebbe stata posta in essere se non fosse stata effettuata quella principale del trasporto aereo, con la conseguenza che entrambe debbono ritenersi funzionalmente collegate a ottenere un'unica prestazione economica indissociabile, ossia lo sfruttamento delle infrastrutture e degli spazi aeroportuali a cui corrisponde l'interesse del vettore ad acquisire maggiori quote di mercato in determinati territori, tale per cui una loro scomposizione avrebbe carattere artificiale. In altri termini, la compagnia aerea programma gli scali su un determinato aeroporto e, per consentire all'acquirente (*i.e.* la società di gestione) di potere incrementare gli incassi derivanti dall'utilizzo delle strutture aeroportuali, si impegna a incrementare i suddetti voli. In disparte, poi, l'osservazione che le stesse sono oggetto di distinte fatturazioni poiché, come visto, ciò non ha impedito alla Corte di Giustizia Europea di ravvisare il carattere di accessorialità

³⁵ Come visto, le compagnie aeree corrispondono un compenso alle società aeroportuali per l'utilizzo di tutte le strutture necessarie per l'atterraggio, il decollo, lo stazionamento, il rifornimento etc..

anche in presenza di diversi servizi fatturati separatamente³⁶. Se così è, la conseguenza è che la prestazione accessoria deve seguire il medesimo regime impositivo previsto per il servizio del trasporto aereo. In merito, se la compagnia aerea è italiana o nel territorio dello Stato ha insediato una stabile organizzazione, le regole sulla territorialità dell'imposta prevedono che:

1. per i voli interni, il corrispettivo deve essere assoggettato a Iva con l'aliquota del 10%;
2. per i voli esteri, l'operazione è fuori dal campo di applicazione dell'Iva italiana;
3. per i voli misti, il 38% del corrispettivo sconta il regime di non imponibilità Iva mentre il 62% del corrispettivo è fuori dal campo di applicazione dell'Iva italiana³⁷.

D'altra parte, a quanto detto si può obiettare che quella che dovrebbe essere la prestazione principale (*i.e.* il trasporto aereo) non viene effettuata nei confronti della società aeroportuale, ma nei confronti dei clienti/passeggeri che acquistano il biglietto. In effetti, al di là degli utili riferimenti interpretativi, in tutti i casi esaminati e di cui si è fatto cenno più sopra, la pluralità di servizi per i quali è stato ravvisato il vincolo di strumentalità reciproca, venivano comunque (tutti) effettuati nei confronti dello stesso acquirente/committente. Abbiamo avuto modo di riscontrare che secondo la prassi interna il rapporto di accessorietà è possibile solo nel caso in cui la prestazione principale e quella accessoria siano eseguite dallo stesso cedente/prestatore, o per suo conto. In senso più estensivo, invece, la Corte di Giustizia Europea ha ritenuto tale circostanza non dirimente. In ogni caso, però, l'apprezzamento del rapporto di strumentalità e dipendenza delle prestazioni si fondava sulla premessa implicita che le stesse, unitamente considerate, costituivano per il cliente il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal cedente/prestatore in quanto si integravano e completavano vicendevolmente. A tutto voler concedere, il cliente della prestazione principale (o presunta tale) è colui che acquista il biglietto a cui poco o nulla interessa dell'incremento del traffico aereo sullo scalo aeroportuale. In altri termini, applicare alla prestazione di servizio resa dalla compagnia aerea nei confronti della società aeroportuale il medesimo regime Iva della prestazione resa dal vettore nei confronti dei suoi passeggeri, richiamando a fondamento di ciò il vincolo di accessorietà dell'una rispetto all'altra, richiede comunque uno sforzo interpretativo in senso estensivo dei principi espressi dalla giurisprudenza unionale.

³⁶ Cfr. nota 28.

³⁷ Ai sensi dell'articolo 7-*quater*, D.P.R. 633/1972, le prestazioni di trasporto di passeggeri si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza percorsa nello stesso. Così, per i voli nazionali è prevista l'imponibilità Iva e l'applicazione dell'aliquota del 10% ai sensi della Tabella A, parte III, n. 127-*novies* allegata al D.P.R. 633/1972. Per le tratte internazionali (naturalmente, con partenza dall'Italia), per le quali non è evidentemente possibile individuare con certezza la parte di percorso effettuata sul territorio dello Stato, vengono stabilite delle percentuali forfettarie. Il 62% è considerato tratta eseguita fuori dal territorio nazionale, come tale fuori campo Iva ai sensi del citato articolo 7-*quater* del Decreto Iva. Il restante 38% del tragitto si considera effettuato nel territorio dello Stato ed è non imponibile ex articolo 9, comma 1, n. 1, D.P.R. 633/1972. Si rammenta che per l'acquirente soggetto passivo, l'Iva è oggettivamente indetraibile ex articolo 19-*bis*1, lettera e), D.P.R. 633/1972. Se la vendita del biglietto aereo è effettuata da un soggetto passivo non residente che non ha una stabile organizzazione in Italia e l'acquirente è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato sarà questi a essere debitore dell'imposta (naturalmente per i voli interni e per il 38% per i voli misti) e dovrà seguire le prescrizioni di cui all'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972.

Conclusioni

Naturalmente, le osservazioni sopra evidenziate traggono le mosse dalle informazioni emerse dall'inchiesta giornalistica da cui siamo partiti oltre che dall'esame di alcuni bilanci delle società aeroportuali più importanti, sicché d'obbligo è sottolineare che ai fini della corretta applicazione delle disposizioni Iva di fondamentale importanza è l'analisi delle diverse forme negoziali che può assumere nella pratica la declinazione della volontà pattizia dei contraenti. A ogni buon conto, ciò che si è inteso evidenziare che ai fini della prospettata configurazione come operazione unica, se risulta irrilevante che l'attività di incremento dei voli resa dai vettori in dipendenza del contratto sottoscritto con la società aeroportuale, venga disciplinata con un accordo separato rispetto a quello con il quale si regola l'operazione principale del trasporto aereo, non altrettanto può dirsi del fatto che quest'ultima è resa nei confronti dei clienti che acquistano il biglietto e non della società aeroportuale che, evidentemente, ne beneficia in via indiretta quando offre ai vettori i servizi *aviation*. Ebbene, considerato l'effetto di "nomofilattico" delle sentenze della Corte di Giustizia Europea, similmente a quanto previsto per le sentenze rese dalla Corte di Cassazione, gli interventi in chiave interpretativa espressi sul concetto di accessorietà da parte della Corte del Lussemburgo acquistano valore di precedente e, quindi, di indirizzo per la risoluzione delle fattispecie concrete.

SCHEDA DI SINTESI

Le società di che gestiscono gli aeroporti corrispondono alle compagnie aeree contribuiti al fine di favorire una loro maggiore presenza sul sito aeroportuale e quindi accrescere il numero dei passeggeri in transito.



L'operazione in prima battuta è da inquadrare nell'ambito di un negozio giuridico a obbligazioni corrispettive da cui scaturiscano attribuzioni patrimoniali imponibili ai sensi dell'articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972.



La prestazione di cui trattasi si pone in un rapporto di obiettiva strumentalità con la prestazione di trasporto aereo eseguita dalle compagnie aeree, per cui non sarebbe posta in essere se quest'ultima non fosse effettuata



In adesione all'interpretazione della Corte di Giustizia Europea che valorizza il criterio di funzionalità quale elemento identificativo del nesso che collega 2 operazioni, la prestazione afferente all'obbligo assunto dai vettori di incrementare il traffico aereo sarebbe accessoria a quella dell'effettuazione dei voli da parte dei vettori (prestazione principale).



Qualora ciò fosse, alla prestazione accessoria si applicherebbe ex articolo 12, D.P.R. 633/1972 il medesimo regime impositivo previsto per la prestazione principale. Nella specie, se la compagnia aerea è italiana o nel territorio dello Stato ha insediato una stabile organizzazione:

1. per i voli interni, il corrispettivo deve essere assoggettato a Iva con l'aliquota del 10%;
2. per i voli esteri, l'operazione è fuori dal campo di applicazione dell'Iva italiana;
3. per i voli misti, il 38% del corrispettivo sconta il regime di non imponibilità Iva mentre il 62% del corrispettivo è fuori dal campo di applicazione dell'Iva italiana.



A quanto detto si può obiettare che quella che dovrebbe essere la prestazione principale (*i.e.* il trasporto aereo) non viene effettuata nei confronti della società aeroportuale, ma nei confronti dei clienti/passeggeri che acquistano il biglietto, sicché verrebbe meno il vincolo di accessorietà con conseguente applicazione dell'imposta ex articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972.

 **Euroconference**

SUPERBONUS 110%

**RISOLVI TUTTI I TUOI DUBBI IN 48 ORE
CON IL SERVIZIO PARERI E QUESITI**

- ✓ **Tempestività nella risposta**
La richiesta sarà evasa entro 48 ore lavorative dall'accettazione del preventivo
- ✓ **Completezza**
La risposta è corredata dalla documentazione di riferimento
- ✓ **Autorevolezza**
Gli esperti sono tra i più qualificati nella materia di competenza

SCOPRI DI PIÙ

Iva in pratica n. 59/2021

Plafond Iva per i soggetti non residenti nel contratto di commissione

di Alessandro Quaglino – esperto fiscale

Con la [risposta a interpello n. 1/E/2021](#), l'Agenzia delle entrate, nell'esaminare il caso rappresentato da una società inglese, identificata direttamente ai fini Iva in Italia, la cui attività consiste nella facilitazione delle vendite attraverso una piattaforma *online*, ha chiarito che tale società:

- se in possesso della qualifica di esportatore abituale, può utilizzare il *plafond* per non assolvere l'imposta sugli acquisti e sulle importazioni anche dopo la scadenza del periodo transitorio individuato dall'accordo di recesso tra il Regno Unito e l'Unione Europea;
- operando in qualità di commissionario alla vendita, può utilizzare il *plafond* generato dalle cessioni all'esportazione effettuate per conto del committente anche se non acquista la proprietà dei beni esportati.

Il caso esaminato dall'Agenzia delle entrate

Una società con sede legale nel Regno Unito, identificata direttamente ai fini Iva in Italia, la cui attività consiste nella facilitazione delle vendite attraverso una piattaforma *online*, opera nel territorio dello Stato quale agente senza rappresentanza, acquistando i prodotti da fornitori per poi rivenderli a clienti finali (ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 2, n. 3), D.P.R. 633/1972.

Quando il cliente finale effettua l'ordine di un prodotto sulla piattaforma della società, quest'ultima effettua ai fini dell'Iva un acquisto "assimilato" dal fornitore, seguito da una vendita "assimilata" al cliente finale e organizza il trasporto del prodotto a quest'ultimo.

Di conseguenza, anche se la società non acquista la proprietà, sotto il profilo civilistico, dei prodotti, poiché la stessa viene trasferita direttamente dai fornitori ai clienti finali, ai soli fini dell'Iva, agendo in qualità di commissionario, la società è considerata, allo stesso tempo, il cessionario dei beni forniti dai fornitori e il cedente dei medesimi beni ai clienti finali.

Sia i fornitori sia i clienti finali possono essere residenti in Italia, in un altro Stato UE o in uno Stato extra-UE, mentre il luogo da cui viene spedito il prodotto è sempre l'Italia.

La società, riguardo alle:

- operazioni passive, realizza acquisti domestici “assimilati” dai fornitori italiani, importazioni di beni ceduti da fornitori extra-UE e acquisti intracomunitari in Italia da fornitori di altri Stati UE;
- operazioni attive, agendo in qualità di commissionario per conto dei fornitori, effettua, fra le altre, cessioni all’esportazione non imponibili ai sensi dell’[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 verso consumatori finali stabiliti al di fuori della UE.

Poiché i clienti finali hanno il diritto di restituire la merce acquistata entro 14 giorni dalla relativa data di consegna, la società è tenuta al pagamento dell’Iva all’importazione dei beni restituiti da clienti finali stabiliti al di fuori della UE.

In relazione al caso concreto sopra descritto, la società, nel presupposto di essere un esportatore abituale, ha inteso ottenere conferma del diritto a reimportare i prodotti restituiti dai clienti senza assolvere l’Iva all’importazione, utilizzando il *plafond* di cui all’articolo 8, comma 1, lettera c) e 8, comma 2, D.P.R. 633/1972.

I dubbi interpretativi derivano dal fatto che:

- il Legislatore, nel citato articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, ha utilizzato la locuzione “se residenti” nel fare riferimento ai soggetti beneficiari del *plafond*, cosicché l’interpretazione letterale di tale disposizione sembra escludere gli operatori non residenti dalla possibilità di avvalersi dello *status* di esportatore abituale;
- la società, agendo come agente senza rappresentanza/commissionario, effettua solo vendite “assimilate” verso clienti finali, ovvero cessioni “assimilate” solo ai fini Iva.

L’acquisizione dello *status* di esportatore abituale

I contribuenti che effettuano cessioni all’esportazione, cessioni intracomunitarie, e operazioni assimilate possono avere rilevanti crediti di Iva nei confronti dell’Erario. Tali cessioni, infatti, sono non imponibili ai fini Iva e, quindi, gli operatori che le pongono in essere, non percependo il tributo a titolo di rivalsa dai propri clienti esteri, non possono abbattere il credito d’imposta che hanno conseguito all’atto dell’effettuazione di acquisti.

Un rimedio, talvolta solo parziale, a tale situazione è costituito dalla facoltà, ricorrendo talune condizioni, di effettuare acquisti di beni e servizi e importazioni senza l’applicazione dell’Iva. In base all’articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 è, infatti, previsto che costituiscono cessioni all’esportazione, non imponibili ai fini Iva:

“le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all’esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell’imposta”.

In particolare, l'[articolo 8](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 consente a coloro che effettuano le predette operazioni di presentare una dichiarazione d'intento attraverso la quale è possibile acquistare e importare beni e servizi senza il pagamento dell'Iva alla condizione, stabilita dall'[articolo 1](#), comma 1, lettera a), D.L. 746/1983, che l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni con l'estero effettuate nel periodo di riferimento (anno solare o 12 mesi precedenti) sia superiore al 10% del volume d'affari, al netto:

- delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, che l'[articolo 7-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 non considera territorialmente rilevanti in Italia, ma che vanno comunque fatturate in applicazione dell'[articolo 21](#), comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972;

- delle operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972, escluse da Iva per carenza del presupposto territoriale (di cui agli articoli da [7](#) a [7-septies](#), D.P.R. 633/1972), ma soggette comunque all'obbligo di emissione della fattura.

Ricorrendo tale condizione, che determina l'acquisizione in capo all'operatore dello *status* di esportatore abituale, è possibile effettuare acquisti e importazioni di beni e servizi senza pagamento dell'Iva nei limiti del *plafond* maturato nell'anno precedente o nei 12 mesi precedenti, a sua volta costituito dalle operazioni con l'estero rilevanti ai fini dell'acquisizione della qualifica di esportatore abituale.

Operazioni che concorrono alla formazione del *plafond* (rigo VE30)

Cessioni all'esportazione (articolo 8, comma 1, lettere a, b e b-bis), D.P.R. 633/1972)
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa (articolo 8-bis , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa (articolo 9 , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (articolo 71 , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali (articolo 72 , D.P.R. 633/1972)
Cessioni intracomunitarie (articolo 41 , commi 1 e 2, D.L. 331/1993), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base a una <i>“triangolazione comunitaria”</i>

Triangolazioni nazionali (articolo 58 , comma 1, D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione in altro Paese membro (articolo 50-bis , comma 4, lettera f), D.L. 331/1993)
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dell'Unione Europea (articolo 50-bis , comma 4, lettera g), D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, Parte I, effettuate da produttori agricoli di cui all' articolo 34 , D.P.R. 633/1972 (articolo 51 , comma 3, D.L. 331/1993)
Margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati (articolo 37 , comma 1, D.L. 41/1995)

Operazioni che non concorrono alla formazione del <i>plafond</i> (rigo VE32)
Cessioni a viaggiatori extracomunitari (articolo 38-quater , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Cessioni relative a beni in transito doganale nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
Cessioni di beni destinati ad essere introdotti in depositi Iva (articolo 50-bis , comma 4, lettera c), D.L. 331/1993)
Cessioni di beni custoditi in un deposito Iva e prestazioni di servizi aventi a oggetto beni ivi custoditi (articolo 50-bis , comma 4, lettere e) e h), D.L. 331/1993)
Trasferimenti da un deposito Iva a un altro (articolo 50-bis , comma 4, lettera i), D.L. 331/1993)
Quota-parte dei corrispettivi che non costituisce "margine" nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (articolo 37 , comma 1, D.L. 331/1993)
Prestazioni di servizi rese al di fuori dell'Unione Europea da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al D.M. 340/1999 (articolo 74-ter , D.P.R. 633/1972)

L'estensione dello *status* di esportatore abituale in capo ai soggetti non residenti identificati in Italia

In merito alla possibilità di estendere l'applicazione del *plafond* e, quindi, dello *status* di esportatore abituale in capo ai soggetti non residenti, che rappresenta il primo dubbio interpretativo sollevato dalla società istante, si richiama la posizione favorevole della prassi amministrativa.

È vero che l'[articolo 8](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi possono essere fatturate in regime di non imponibilità di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 se i cessionari o committenti sono residenti.

Tuttavia, tale disposizione deve essere interpretata nel più ampio contesto della normativa Iva, tant'è che l'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 prevede, in capo al rappresentante fiscale, non solo l'adempimento degli obblighi derivanti dall'applicazione del tributo, ma anche l'esercizio dei relativi diritti.

In tale ottica, pertanto, è stata ritenuta legittima, per il rappresentante fiscale, la facoltà di esercitare il diritto di acquistare beni e/o servizi, ovvero importare beni, senza l'applicazione dell'imposta con l'utilizzo del *plafond*, nel rispetto ovviamente dei limiti e delle condizioni previsti dalla legge.

Del resto, una diversa interpretazione, attesa la *ratio* dell'istituto finalizzato a eliminare o quanto meno a ridurre nei confronti dell'esportatore il rischio di esposizioni finanziarie derivanti dal sistema proprio di applicazione dell'Iva, determinerebbe una ingiustificata discriminazione rispetto agli operatori nazionali¹.

La stessa interpretazione è stata confermata dalla prassi amministrativa anche in relazione all'ipotesi in cui il soggetto non residente sia identificato direttamente in Italia ai sensi dell'[articolo 35-ter](#), D.P.R. 633/1972².

Alla luce delle indicazioni sopra riportate e nei limiti del presupposto che la società istante assuma la qualifica di esportatore abituale, l'Agenzia delle entrate, nella [risposta a interpello n. 1/E/2021](#), ha precisato:

- da un lato, che la disciplina del *plafond* si applichi al caso concreto, in cui l'istante è un soggetto non residente stabilito in Gran Bretagna (per il quale, fino al 31 dicembre 2020, opera l'accordo regolatore della c.d. “*Brexit*”), identificato direttamente ai fini Iva in Italia; e
- dall'altro, che tale facoltà continui a sussistere anche dopo la scadenza del periodo “transitorio” individuato dal suddetto accordo.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha rammentato che l'accordo di recesso tra il Regno Unito e l'Unione Europea del 18 ottobre 2019 ha stabilito che, dopo il 31 dicembre 2020, il Regno Unito non sarà più parte del territorio doganale e fiscale della UE.

L'accordo regola la c.d. “*Brexit*” in modo ordinato per cittadini e imprese, con un periodo transitorio che va dal 1° febbraio al 31 dicembre 2020. In questo periodo la normativa e le procedure UE in materia di libera circolazione delle persone, dei servizi, dei capitali e delle merci manterranno la propria vigenza nel Regno Unito. Sul piano interno, l'[articolo 13](#), comma 1, D.L. 22/2019 prevede che:

“fino al termine del periodo transitorio si continuano ad applicare le disposizioni fiscali nazionali previste in funzione dell'appartenenza del Regno Unito all'Unione Europea, ivi incluse quelle connesse con l'esistenza di una direttiva UE. Le disposizioni derivanti dall'attuazione di Direttive e Regolamenti dell'Unione Europea in materia di Iva e accise si continuano ad applicare in quanto compatibili”.

L'acquisizione dello status di esportatore abituale in capo al commissionario

L'ulteriore questione interpretativa affrontata dall'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 1/E/2021 è se la società istante, in veste di commissionario alla vendita, che effettua, tra l'altro, cessioni

¹ Cfr. [risoluzione n. 102/E/1999](#).

² Cfr. [risoluzione n. 80/E/2011](#).

all'esportazione di beni che, sino alla consegna ai clienti finali, rimangono di proprietà dei fornitori, possa assumere la qualifica di esportatore abituale e, quindi, utilizzare il *plafond* maturato.

La “finzione giuridica” prevista dalla normativa Iva per il contratto di commissione

L'[articolo 1731](#), cod. civ. definisce il contratto di commissione come “*un mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario*”.

Ai fini Iva, occorre ricordare che la normativa comunitaria equipara alle cessioni di beni, cioè quelle che comportano il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario³, i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente che discendono dalla stipula di un contratto di commissione per la vendita o per l'acquisto⁴.

Nella legislazione nazionale, l'[articolo 2](#), comma 2, n. 3), D.P.R. 633/1972 prevede, in modo pressoché identico, che costituiscono cessioni di beni i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di un contratto di commissione.

La norma prevede una “finzione giuridica”, perché presume l'esistenza di un doppio trasferimento dei beni:

- dal committente al commissionario, nella commissione alla vendita, ovvero
- dal commissionario al committente, nella commissione all'acquisto.

Agli effetti dell'Iva, assume infatti rilevanza il passaggio “interno” dei beni, cioè dal committente al commissionario o viceversa, quando, di fatto, il rapporto di commissione non implica il trasferimento materiale dei beni tra le controparti.

Il trattamento Iva della commissione è analogo a quello del mandato senza rappresentanza, in cui il mandatario agisce in nome proprio, ma per conto del mandante. L'[articolo 3](#), comma 3, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972 dispone, infatti, che le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

Commissione	Passaggi dei beni
Alla vendita	<ul style="list-style-type: none"> • dal committente al commissionario • dal commissionario al terzo acquirente
All'acquisto	<ul style="list-style-type: none"> • dal terzo venditore al commissionario • dal commissionario al committente

³ Cfr. articolo 14, § 1, Direttiva 2006/112/CE.

⁴ Cfr. articolo 14, § 2, lettera c), Direttiva 2006/112/CE.

Le modalità di determinazione della base imponibile Iva nel rapporto di commissione

Il passaggio “interno” dei beni assume rilevanza ai fini Iva soltanto per effetto di una “finzione giuridica” anche in considerazione delle modalità di determinazione della base imponibile:

- “interna”, cioè relativa al rapporto tra il committente e il commissionario;
- “esterna”, cioè relativa al rapporto tra il commissionario e il terzo acquirente o il terzo venditore, a seconda che la commissione sia, rispettivamente, alla vendita o all’acquisto.

Come regola generale, la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall’ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all’esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti⁵.

L’[articolo 13](#), comma 2, lettera b), D.P.R. 633/1972 stabilisce che la base imponibile:

- per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente;
- è costituita:
 - dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione (commissione alla vendita); ovvero
 - dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione (commissione all’acquisto).

La provvigione spettante al commissionario deve essere, pertanto, imputata:

- in riduzione della base imponibile della fattura emessa dal committente al commissionario (nella commissione alla vendita); ovvero
- in aumento della base imponibile della fattura emessa dal commissionario al committente (nella commissione all’acquisto).

Attraverso questa regola, la base imponibile “esterna”, riguardante il rapporto tra il commissionario e il terzo acquirente o il terzo venditore, non è influenzata dalla citata “finzione giuridica”, in quanto la relativa Iva è applicata sul prezzo di vendita fatturato, rispettivamente, dal commissionario (nella commissione alla vendita) e dal terzo venditore (nella commissione all’acquisto).

⁵ Cfr. articolo 13, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Esempio – Commissione alla vendita

Corrispettivo di vendita	100.000
Provvigione	10.000
Base imponibile “interna”	90.000
Base imponibile “esterna”	100.000

Nell'esempio proposto, occorre considerare distintamente la “cessione” dal committente al commissionario e quella da quest'ultimo al terzo acquirente, in quanto:

- la base imponibile “interna”, cioè relativa al primo passaggio dei beni, è costituita dal corrispettivo pattuito dal commissionario con il terzo acquirente diminuito della provvigione che il commissionario ha pattuito con il committente;
- la base imponibile “esterna”, cioè relativa al passaggio finale dei beni, è costituito dal corrispettivo pattuito dal commissionario con il terzo acquirente.

Esempio – Commissione all'acquisto

Corrispettivo di vendita	100.000
Provvigione	10.000
Base imponibile “esterna”	100.000
Base imponibile “interna”	90.000

Anche in questo secondo esempio, occorre considerare distintamente la cessione dal terzo venditore al commissionario e quella da quest'ultimo al committente, in quanto:

- la base imponibile “esterna”, cioè relativa al primo passaggio dei beni, è costituita dal corrispettivo pattuito dal commissionario con il terzo venditore;
- la base imponibile “interna”, cioè relativa al passaggio finale dei beni, è costituito dal corrispettivo pattuito dal commissionario con il terzo venditore aumentato della provvigione pattuita dal commissionario con il committente.

Il regime Iva del passaggio di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente

Il citato [articolo 13](#), comma 2, lettera b), D.P.R. 633/1972 non produce solo l'effetto di qualificare come cessione di beni l'operazione posta in essere dal commissionario che venda o acquisti beni in nome proprio, ma per conto del committente, ma realizza la più complessa finalità di dare un assetto fiscale, agli effetti dell'Iva, ai rapporti tra il committente e il commissionario imperniato su una “finzione

giuridica” che omologa totalmente ai beni ceduti o acquistati dal commissionario quelli da lui ceduti o acquistati dal committente.

L'omologazione riguarda anche la natura della cessione effettuata dal commissionario nei confronti del committente o da quest'ultimo nei confronti del commissionario, che non può essere ricondotta, ai fini Iva, a una semplice attività di sostituzione personale nello svolgimento di un'attività giuridica, ma riveste lo stesso carattere della cessione effettuata dal commissionario al terzo acquirente o dal terzo venditore al commissionario⁶.

Ne consegue che se l'operazione effettuata dal commissionario per conto del committente rientra tra le ipotesi di non imponibilità o di esenzione previste dalla normativa Iva, lo stesso trattamento deve essere applicato nel rapporto tra il commissionario e il committente.

La norma che equipara alle cessioni i passaggi dei beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente risulta, infatti, formulata in termini generali, senza cioè contenere restrizioni in merito al suo ambito applicativo; di conseguenza, non v'è ragione per escludere dall'ambito di operatività della “finzione giuridica” le operazioni detassate, che restano pertanto tali anche nei rapporti tra il committente e il commissionario⁷.

In definitiva, la totale equiparazione, dal punto di vista oggettivo, dei beni nell'ambito dei rapporti che originano dal contratto di commissione porta a ritenere, in via più generale, che l'identità del trattamento Iva nelle 2 fasi applicative in cui si articola il suddetto contratto operi anche in riferimento all'aliquota d'imposta e alle ipotesi di esclusione dal campo di applicazione dell'imposta, fermo restando l'eventuale diverso trattamento Iva per ciascuna delle 2 operazioni in relazione alla loro diversa rilevanza fiscale⁸.

L'utilizzo del *plafond* generato dalle cessioni all'esportazione effettuate per conto del committente

Nella [risposta a interpello n. 1/E/2021](#), l'Agenzia delle entrate ha specificato che la *fiction iuris* di cui sopra – in base alla quale i passaggi dei beni tra committente e commissionario, o viceversa, mantengono, in linea di principio, la stessa natura oggettiva e, quindi, anche il medesimo regime impositivo – si applica anche alla disciplina Iva delle cessioni all'esportazione.

⁶ Cfr. risoluzioni [n. 6/E/1998](#); [n. 146/E/1999](#); [n. 170/E/1999](#) e [n. 250/2002](#).

⁷ Cfr. Corte di Giustizia, 14 luglio 2011, causa C-464/10.

⁸ Cfr. risoluzioni [n. 145/E/2002](#) e [n. 10/E/2005](#).

In particolare, nell'ipotesi in cui le cessioni all'esportazione siano effettuate per il tramite di commissionari, fermo restando la veste di esportatore per il commissionario, tale qualifica è riconosciuta anche al committente, consentendo anche a quest'ultimo di considerare tali cessioni tra quelle che concorrono a determinare il volume delle esportazioni ai fini della qualifica di esportatore abituale.

In sostanza, la qualifica di esportatore viene riconosciuta al commissionario ed è estesa al committente e ciò corrisponde alla logica del mandato senza rappresentanza in cui, ai fini Iva, sussistono 2 prestazioni/cessioni, (mandante/mandatario e mandatario/terzo), di uguale rilevanza, che si riflettono nella sfera fiscale di entrambi i soggetti passivi.

Alla luce di tali considerazioni, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la società istante è legittimato a utilizzare il *plafond* generato dalle cessioni all'esportazione che effettua per conto del proprio committente, anche se non acquista la proprietà del bene che esporta.

SCHEDA DI SINTESI

Nella risposta a interpello n. 1/E/2021, l'Agenzia delle entrate ha preso in considerazione il caso prospettato da una società di diritto inglese, identificata direttamente ai fini Iva in Italia, la cui attività consiste nella facilitazione delle vendite attraverso una piattaforma *online*. La società opera in Italia in base a un contratto di commissione, per cui la stessa – quando il cliente finale effettua l'ordine di un prodotto sulla piattaforma – effettua, ai fini Iva, un acquisto assimilato dai fornitori, seguito da una vendita al cliente finale, organizzando il trasporto del prodotto a quest'ultimo.



Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, gli acquisti senza pagamento dell'Iva, nei limiti del *plafond* maturato nel periodo di riferimento (anno precedente o 12 mesi precedenti), possono essere effettuati anche dai soggetti esteri identificati ai fini Iva nel territorio dello Stato, direttamente o per mezzo della nomina di un rappresentante fiscale. Di conseguenza, la società, identificata direttamente in Italia, può applicare la disciplina del *plafond* se è in possesso della qualifica di esportatore abituale, anche dopo la scadenza del periodo transitorio individuato dall'accordo regolatore della c.d. *Brexit*, compreso tra il 1° febbraio e il 31 dicembre 2020.



La società, operando in qualità di commissionario alla vendita, che effettua, tra l'altro, cessioni all'esportazione di beni che, sino alla consegna ai clienti finali, rimangono di proprietà dei fornitori, assume la qualifica di esportatore abituale e, quindi, può utilizzare il *plafond* maturato. La "finzione giuridica" che caratterizza, ai fini Iva, il contratto di commissione implica che i passaggi dei beni tra committente e commissionario, o viceversa, mantengano la stessa natura oggettiva e, quindi, anche il medesimo regime impositivo. Di conseguenza, lo *status* di esportatore abituale è riconosciuto sia al commissionario sia al committente.





IL BILANCIO D'ESERCIZIO 2020

Autori: Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Prezzi di listino	Versione cartacea	Versione e-book
	€ 60,00	€ 51,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

! « **NUOVA USCITA** »
GENNAIO 2021 »

Iva in pratica n. 59/2021

Il *pro rata* di detrazione Iva nell'attività di gestione della liquidità in eccesso

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

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 606/2020](#), ha fornito chiarimenti in merito alle modalità di calcolo del *pro rata* di detrazione dell'Iva, di cui all'[articolo 19-bis](#), D.P.R. 633/1972, con specifico riguardo ai proventi derivanti dalla cessione di titoli di debito garantiti da mutui ipotecari posta in essere da una società nell'ambito della gestione della liquidità giacente in eccesso.

Oggetto dell'istanza di interpello

L'interpello è stato proposto dalla stabile organizzazione in Italia di una società non residente che opera nel segmento dei *securities service*, principalmente nei confronti dei clienti c.d. "istituzionali", sia italiani sia esteri (banche, SGR, fondi pensione, SICAV, etc.).

In particolare, la stabile organizzazione svolge, in via prevalente, le attività di:

- custodia e amministrazione di titoli italiani ed esteri;
- servizi di banca depositaria nei confronti di gestori di organismi di investimento collettivo del risparmio (SGR) italiani;
- servizi di amministrazione dei fondi, principalmente, nei confronti dei gestori di organismi di investimento collettivo del risparmio (SGR) e, in misura minoritaria, nei riguardi dei fondi pensione;
- servizi di banca corrispondente di fondi esteri.

La stabile organizzazione, in qualità di banca depositaria, oltre a esercitare le attività principali sopra indicate, si occupa dell'investimento della liquidità in eccesso giacente nei conti correnti della propria clientela al fine di ottimizzare la redditività totale del *business* ed evidenzia che i clienti istituzionali della stessa, oltre a stipulare un contratto di custodia che regola i servizi offerti dalla stabile organizzazione, solitamente sottoscrivono un contratto di conto corrente per ciascun fondo gestito dalla clientela.

In tal caso, la stabile organizzazione, nella veste di banca depositaria, pur essendo obbligata a restituire le somme giacenti sui conti correnti intestati alla clientela, diventa di fatto la titolare della liquidità trasferita sui predetti conti.

L'attività di gestione della liquidità in eccesso, che rientra nella disponibilità della banca depositaria, si concretizza, in sostanza, nella compravendita di strumenti finanziari di debito che, a fronte di un tasso di mercato sulla liquidità quasi nullo o negativo, garantiscono un tasso di interesse positivo.

Gli strumenti finanziari, rappresentati principalmente da titoli obbligazionari di varia natura, obbligazioni garantite (o *cover bond*), strumenti finanziari emessi a fronte di operazioni di cartolarizzazione, sono acquistati direttamente, a nome e per conto proprio, dalla stabile organizzazione istante, per cui il beneficio economico derivante dall'attività di compravendita degli strumenti finanziari è di esclusiva spettanza della società istante.

Nell'ambito dell'attività di gestione della liquidità in eccesso, quest'ultima ha già effettuato diverse operazioni di cessione di strumenti finanziari con l'intento di diversificare e/o riequilibrare la composizione del portafoglio titoli, di proprietà della società istante, frutto della gestione della liquidità in eccesso depositata nei conti correnti della clientela.

La stabile organizzazione, a partire dall'anno 2013, effettuando operazioni a valle sia imponibili (servizi di controllo e sorveglianza, servizi di custodia e amministrazione di titoli, etc.) sia esenti (servizi relativi alla gestione di fondi comuni di investimento e cessioni di strumenti finanziari), ha determinato la percentuale di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti, ai sensi dell'[articolo 19-bis](#), D.P.R. 633/1972.

Tanto premesso, la società istante ha chiesto all'Agenzia delle entrate di sapere se l'operazione di vendita di titoli che la medesima società intende porre in essere debba essere inclusa nel calcolo del *pro rata* di detrazione.

Operazioni imponibili ed esenti effettuate in modo sistematico

In via preliminare all'esame della fattispecie, è opportuno osservare che, relativamente all'individuazione delle c.d. "imprese miste", obbligate a operare la detrazione mediante l'applicazione del *pro rata*, l'[articolo 19](#), comma 5, D.P.R. 633/1972, anziché fare riferimento alle operazioni che danno diritto a detrazione e a quelle esenti, utilizza l'espressione attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e attività esenti.

Ciò sta a significare che l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta a Iva - come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente - non dà luogo all'applicazione del *pro rata*.

In tali casi torna, naturalmente, applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni e i servizi impiegati nelle operazioni esenti, così come stabilito dall'[articolo 19](#), comma 2, D.P.R. 633/1972.

La regola del *pro rata* è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili¹.

Applicazione del *pro rata* alla generalità degli acquisti

L'applicazione del *pro rata* alla generalità degli acquisti di beni e servizi – compresi quelli destinati a compiere esclusivamente operazioni imponibili o, all'opposto, esclusivamente operazioni esenti – trova giustificazione nella previsione contenuta nell'[articolo 173](#), § 2, lettera d), Direttiva 2006/112/CE, che consente agli Stati membri di:

*“autorizzare od obbligare il soggetto passivo a operare la deduzione secondo la norma di cui al comma 1 (vale a dire quella che stabilisce l'adozione del *pro rata* per gli acquisti promiscui, cioè riferiti a operazioni attive sia imponibili sia esenti n.d.A.) relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate”.*

La Corte di Giustizia, nel pronunciarsi sulla compatibilità, con l'ordinamento comunitario, della disciplina italiana in materia di *pro rata* di detrazione, ha confermato la legittimità degli articoli 19, comma 5, e [19-bis](#), D.P.R. 633/1972², nonostante i giudici comunitari avessero in precedenza costantemente affermato che il *pro rata* è applicabile esclusivamente ai beni e servizi utilizzati per effettuare, nel contempo, operazioni imponibili e operazioni esenti, anche quando gli Stati

¹ Cfr. [circolare n. 328/E/1997](#) (§ 3.3).

² Cfr. sentenza 14 dicembre 2016, causa C-378/15.

membri hanno previsto, come l'Italia, un metodo di calcolo del *pro rata* alternativo a quello *standard*³.

Come osservato dall'Agenzia delle entrate nella [circolare n. 19/E/2018](#) (§ 7.1.1), l'applicazione generalizzata della regola del *pro rata* è stata considerata conforme all'ordinamento comunitario in quanto viene offerta ai contribuenti la possibilità di optare, ai sensi dell'[articolo 36](#), comma 3, D.P.R. 633/1972, per la separazione delle attività, consentendo in tal modo ai medesimi l'esercizio più preciso del diritto alla detrazione.

La conclusione raggiunta dalla Corte di Giustizia nella predetta sentenza di cui alla [causa C-378/15](#) è comunque opinabile, in quanto può determinare una distorsione nell'applicazione dell'Iva in tutti i casi in cui la percentuale di detrazione non rifletta in modo adeguato la composizione degli acquisti e, quindi, la loro incidenza rispetto alle operazioni imponibili. In particolare, applicando il *pro rata* sulla base di un criterio esclusivamente formale (rappresentato dalla composizione del volume d'affari e dalla quantificazione delle operazioni esenti rispetto a quest'ultimo), anziché sostanziale (riferito, cioè, alla composizione degli acquisti), il predetto effetto distorsivo si verifica allorché, dall'analisi dei beni e servizi acquistati dal contribuente, emerga che quelli utilizzati per la produzione di operazioni esenti hanno un'incidenza marginale rispetto al volume d'affari.

Calcolo del *pro rata*

In presenza di attività imponibili e di attività esenti, la detrazione non dipende all'utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, essendo invece prevista una percentuale forfettaria di detrazione che, come già ricordato, è applicata a tutti gli acquisti e non soltanto a quelli utilizzati promiscuamente.

In base all'[articolo 19-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, il *pro rata* si determina in funzione del rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili sia le operazioni non soggette ma assimilate a operazioni imponibili ai fini delle detrazioni, elencate nell'[articolo 19](#), comma 3, D.P.R. 633/1972) e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

In pratica, il *pro rata* è ottenuto arrotondando, all'unità superiore o inferiore, a seconda che la parte decimale superi o meno i 5 decimi, il risultato del rapporto in cui:

³ Cfr. sentenza 6 settembre 2012, causa C-496/11 e sentenza 16 luglio 2015, cause riunite C-108/14 e C-109/14.

- al numeratore, va indicato l'ammontare delle operazioni, effettuate nell'anno, che danno diritto alla detrazione;
- al denominatore, va indicato lo stesso ammontare del numeratore, aumentato dell'ammontare delle operazioni esenti effettuate nello stesso anno.

Numeratore		
<p>Sommatoria delle operazioni che danno diritto alla detrazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • operazioni imponibili; • operazioni imponibili "assimilate", di cui all'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972, ossia: <ul style="list-style-type: none"> - cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, nonché cessioni intracomunitarie, non imponibili; - operazioni bancarie, finanziarie e assicurative nei confronti di soggetti extracomunitari o relative a beni da esportare fuori dell'Unione Europea; - operazioni escluse per difetto del presupposto territoriale, tranne quelle che se fossero effettuate in Italia darebbero diritto alla detrazione; - operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) ed f), D.P.R. 633/1972; - cessioni di oro da investimento di cui all'articolo 10, comma 1, n. 11), D.P.R. 633/1972, effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento; - operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 74, comma 1, D.P.R. 633/1972. 	meno	<p>Sommatoria di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cessioni di beni ammortizzabili; • passaggi interni tra più attività; • operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) ed f), D.P.R. 633/1972.

Denominatore				
Totale numeratore	più	Operazioni esenti	meno	<p>Operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 1) – 9), D.P.R. 6633/1972, se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa; • ovvero, sono accessorie a operazioni imponibili; • operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-<i>quinquies</i>), D.P.R. 633/1972.

Operazioni escluse dal *pro rata*

L'[articolo 19-bis](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 esclude dal calcolo del *pro rata*:

- le cessioni di beni ammortizzabili (materiali e immateriali);
- i passaggi di beni all'interno della stessa impresa ai sensi dell'[articolo 36](#), comma 5, D.P.R. 633/1972;
- le operazioni esenti di cui ai n. da 1) a 9) dell'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie a operazioni imponibili, ferma restando l'indetraibilità dell'imposta per i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per la loro effettuazione e ciò coerentemente con il principio di carattere generale, contenuto nel comma 2 dell'[articolo 19](#), D.P.R. 633/1972 che prevede l'indetraibilità per i beni e servizi utilizzati in operazioni esenti;
- le operazioni non rientranti nel campo di applicazione dell'Iva di cui all'[articolo 2](#), comma 3, lettere a), b), d) e f), D.P.R. 633/1972 (cessioni di denaro, conferimenti d'azienda o di rami aziendali, cessioni di campioni gratuiti di modico valore, passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, etc.), le quali non devono interferire nella determinazione della percentuale di detrazione⁴;
- le operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), D.P.R. 633/1972, in quanto, non essendo stata recuperata l'imposta all'atto dell'acquisto del bene, la successiva cessione esente non deve ripercuotersi sul diritto di detrazione.

Operazioni accessorie e occasionali per attività finanziarie e immobiliari

Tra le operazioni escluse dal calcolo del *pro rata* ai sensi dell'articolo 19-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972 sono comprese le operazioni esenti di cui ai n. da 1) a 9) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili. Come anticipato, per tali operazioni esenti non è ammessa in detrazione l'Iva, applicandosi l'indetraibilità specifica prevista dall'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972⁵.

Un primo criterio utile per stabilire se le operazioni esenti in esame sono accessorie o non rientranti nell'attività propria del soggetto passivo consiste nel verificare se la loro realizzazione abbia o meno carattere occasionale, tenendo conto di quanto disposto dall'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972.

⁴ Cfr. Corte di Giustizia 22 giugno 1993, causa C-333/91, Sofitam.

⁵ Cfr. [circolare n. 328/E/1997](#) (§ 3.3.1), *cit.*

Come anticipato, la [circolare n. 328/E/1997](#) (§ 3.3) ha precisato che la regola del *pro rata* è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti.

In applicazione di tale criterio interpretativo può, quindi, affermarsi che l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi relativi a operazioni esenti effettuate in via meramente occasionale è indetraibile in base alla regola stabilita dall'[articolo 19](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 (indetraibilità specifica). Tali operazioni esenti, pertanto, non influenzano, per i motivi di cui si è detto, il calcolo della percentuale di detraibilità.

Un ulteriore criterio che va tenuto presente prescinde dal carattere occasionale o meno delle operazioni esenti effettuate e consiste nel verificare quale sia l'oggetto dell'attività propria dell'impresa.

In proposito, occorre chiedersi se la riconducibilità delle operazioni esenti (di cui ai n. da 1) a 9) dell'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972) all'attività propria del soggetto passivo debba essere verificata in funzione dell'oggetto sociale, quale definito dall'atto costitutivo, oppure in relazione all'attività di fatto svolta dall'impresa.

A questa domanda hanno fornito risposta, in più occasioni, i giudici di legittimità⁶.

Il principio affermato si basa sulla considerazione che la previsione nello statuto societario di una molteplicità di attività il più delle volte è finalizzata sia a evitare successive onerose modifiche statutarie sia a garantire gli amministratori esenti da responsabilità personali conseguenti attività dirette a un migliore risultato economico o strategico, pur se comprese nella specifica attività societaria⁷.

Il concetto di "*attività propria del soggetto passivo*" non può, quindi, che essere inteso in senso lato, facendovi rientrare non solo gli atti che tipicamente esprimono raggiungimento del fine produttivo o commerciale dell'impresa individuale o societaria, ma anche gli atti ulteriori che configurino strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento del fine produttivo; di contro, vanno escluse tutte quelle attività che pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria dell'impresa⁸.

Si tratta di una conclusione non nuova, ma che merita tuttavia la dovuta attenzione posto che, in una precedente occasione, la Suprema Corte aveva espressamente ritenuto sufficiente considerare che l'atto

⁶ Cfr. Cassazione, n. 9762/2003, n. 912/2006 e n. 11085/2008.

⁷ Cfr. Cassazione n. 11085/2008, *cit.*

⁸ Cfr. Cassazione n. 11085/2008, *cit.*

di cessione di una partecipazione rientra nell'oggetto sociale, anche se scarsamente praticata, perché l'operazione debba considerarsi rientrante nell'attività propria e, quindi, incidere sul *pro rata* in modo sfavorevole alla società⁹.

Secondo il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, la natura dell'attività (occasionale o caratteristica) va, poi, stabilita avuto riguardo all'attività svolta in modo prevalente dall'impresa, con particolare riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività¹⁰.

Si richiama, da ultimo, la sentenza n. 9670/2018, avente per oggetto una società immobiliare che, per circa 10 anni, ha compiuto esclusivamente operazioni esenti di finanziamento alle proprie controllate senza porre in essere alcuna operazione "tipica". Per la soluzione della questione, la Suprema Corte ha richiamato la sentenza Mercedes-Benz Italia ([causa C-378/15](#)), più sopra menzionata, in base alla quale il *pro rata* si applica sulla base di un criterio esclusivamente "formale", rappresentato dalla composizione del volume d'affari, anziché "sostanziale", riferito, cioè, alla composizione degli acquisti.

Difficile, però, sostenere che, nel caso di specie, i finanziamenti infragruppo siano esclusi dal calcolo del *pro rata*, in quanto accessori alle operazioni imponibili, considerato che la società, per 10 anni, non ha realizzato alcuna operazione imponibile, ma esclusivamente operazioni esenti di finanziamento.

Come, infatti, rilevato dai giudici di legittimità:

“nella vicenda in esame, il giudice d'appello nel valutare la pretesa erariale non si è attenuto ai principi sopra esposti poiché: ha attribuito risalto alla mera congruenza tra attività, oggetto sociale ed emergenze statutarie invece che all'attività in concreto svolta, pure svalutando senza alcuna giustificazione il decennale esclusivo svolgimento del solo finanziamento (proseguito in via parimenti esclusiva anche per la quasi intera annualità del 2001) da parte della società; ha negato la rilevanza alla suddetta attività perché non «principale o prevalente rispetto a quella edilizia», così valorizzando un elemento estraneo al dettato normativo; ha inoltre indicato, come ragione di esclusione ai fini del computo pro rata, la circostanza che le operazioni di finanziamento «non possono considerarsi accessorie alle operazioni imponibili», condizione che, al contrario, impone, ai sensi dell'articolo 19 bis, comma 2, D.P.R. 633/1972 cit., l'inclusione di simili operazioni nel denominatore della frazione per la determinazione del pro rata”.

Anche l'Amministrazione finanziaria è in passato più volte intervenuta su questo tema, fornendo al

⁹ Cfr. Cassazione n. 13992/2001.

¹⁰ Cfr. Cassazione n. 2902/2019, n. 8813/2019 e n. 12689/2020.

riguardo alcuni chiarimenti.

Nella [circolare n. 71/1987](#), è stato precisato che la nozione di attività propria deve essere assunta sotto un profilo meramente qualitativo, e deve essere intesa come quella diretta a realizzare l'oggetto sociale e quindi a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata e sotto tale aspetto proiettata sul mercato e, quindi, nota ai terzi; in base a tali precisazioni, in definitiva, è attività propria solo quella per cui l'impresa è conosciuta e apprezzata dal pubblico.

Ne deriva che, per le operazioni finanziarie di cui ai n. da 1) a 4) dell'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972 (operazioni di credito e finanziamento, cessioni di titoli pubblici e obbligazionari) poste in essere da imprese industriali o commerciali non assume rilievo il loro aspetto quantitativo - e cioè la loro frequenza, o la loro entità - se esse risultano meramente strumentali alla gestione delle risorse finanziarie di tali imprese (risorse, cioè, derivanti dalle loro attività industriali o commerciali). Le operazioni in questione, dunque, non possono ritenersi svolte nell'esercizio dell'attività propria di tali imprese, né possono avere rilievo ai fini del *pro rata*, laddove non si traducano in una autonoma e visibile attività di finanziamento esercitata nei confronti del pubblico in aggiunta a quelle industriali o commerciali.

Infine, un ulteriore criterio di riferimento di cui avvalersi per definire l'esercizio della detrazione in presenza dell'esercizio di un'attività imponibile e della contemporanea effettuazione di operazioni esenti è anch'esso desumibile dal testo dell'[articolo 19-bis](#), comma 2, D.P.R. 633/1972.

Come ricordato, tale norma dispone che per il calcolo della percentuale di detrazione non si tiene conto, tra l'altro, delle operazioni esenti indicate dai n. da 1) a 9) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972 quando sono accessorie alle operazioni imponibili.

È stato precedentemente specificato che l'attività propria è quella compresa nell'ordinaria sfera di azione dell'impresa che realizza l'oggetto proprio e istituzionale. Non rientrano, pertanto, nell'attività propria le operazioni svolte non in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria o occasionale¹¹.

La norma è diretta a evitare che le suddette operazioni riducano la detrazione spettante al soggetto passivo in relazione alla sua attività ordinaria imponibile o a essa assimilata ai fini dell'esercizio della detrazione¹².

¹¹ Cfr. circolari [n. 71/1987](#) cit. e n. 25/1979.

¹² Cfr. circolare n. 25/1979, cit.

Le operazioni esenti si considerano strumentali, accessorie o occasionali se implicano un uso estremamente limitato di beni e servizi soggetti a Iva, tale da non integrare un'organizzazione specifica per la gestione della relativa attività; di contro, è irrilevante la circostanza che da tali operazioni derivino redditi anche superiori a quelli riferibili all'attività principale.

Questo “metro” di valutazione, individuato dalla Corte di Giustizia con specifico riguardo alle operazioni accessorie¹³, è stato esteso – sul piano amministrativo – anche alle operazioni strumentali e a quelle occasionali.

Così, la [risoluzione n. 305/E/2008](#) ha chiarito che l'attività di finanziamento svolta da una *holding* non può essere qualificata come meramente occasionale o accessoria rispetto all'attività principale, in quanto non è effettuata con un limitatissimo impiego di lavoro, beni e servizi. Per contro, la [risoluzione n. 41/E/2011](#) ha ritenuto che l'attività finanziaria svolta dalle concessionarie automobilistiche, siccome accessoria o strumentale all'acquisizione dei contratti di vendita dei mezzi di trasporto, è esclusa dal calcolo del *pro rata*, sempreché comporti un limitato impiego di lavoro, beni e servizi rilevanti ai fini Iva.

Sempre secondo la Corte di Giustizia, le operazioni esenti, benché implicino un impiego ridotto di beni e servizi soggetti a Iva, non si considerano tuttavia strumentali, accessorie o occasionali quando costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività abitualmente svolta dall'impresa¹⁴.

In senso più lato, i giudici comunitari hanno utilizzato questa condizione per affermare che la cessione di una partecipazione, relativa a una società alla quale la controllante ha fornito servizi soggetti a Iva ed effettuata ai fini della ristrutturazione del gruppo, presenta un nesso diretto con l'organizzazione dell'attività esercitata dal gruppo e costituisce pertanto il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile del soggetto passivo¹⁵.

Sulla base delle considerazioni che precedono, Assonime – nell'approfondimento n. 1/2014 – ha ritenuto che la cessione di partecipazioni effettuata in via meramente occasionale da parte di una società *holding* operativa la cui attività propria è essenzialmente imponibile non influisce sul calcolo del *pro rata* di detrazione. La cessione di partecipazioni comporta, comunque, in quanto operazione esente, l'indetraibilità specifica dell'Iva afferente agli acquisti di beni e servizi utilizzati per realizzare l'operazione stessa, a norma dell'[articolo 19](#), comma 2, D.P.R. 633/1972.

¹³ Cfr. sentenza 29 aprile 2004, causa C-77/01, *EDM*.

¹⁴ Cfr. sentenza 11 luglio 1996, causa C-306/94, *Régie dauphinoise* e sentenza 29 ottobre 2009, causa C-174/08, *NCC Construction Danmark*.

¹⁵ Cfr. sentenza 29 ottobre 2009, causa C-29/08, *AB SKF* e sentenza 6 settembre 2012, causa C-496/11, *Portugal Telecom*.

Criterio di valutazione	Oggetto
Occasionalità delle operazioni esenti	L'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta a Iva non dà luogo all'applicazione del <i>pro rata</i>
Oggetto dell'attività propria	Le operazioni esenti non possono ritenersi svolte nell'esercizio dell'attività propria, né possono avere rilievo ai fini del <i>pro rata</i> , se non si traducono in una autonoma e visibile attività esercitata nei confronti del pubblico in aggiunta a quelle industriali o commerciali
Accessorietà delle operazioni esenti	Le operazioni esenti rilevano ai fini del <i>pro rata</i> , non potendo qualificarsi come accessorie all'attività principale della società, quando non sono effettuate con un limitato impiego di lavoro, beni o servizi, in quanto richiedono una specifica organizzazione

Posizione dell'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 606/2020

Nella [risposta a interpello n. 606/2020](#), l'Agenzia delle entrate, alla luce delle indicazioni che precedono, relative al quadro normativo e interpretativo di riferimento, ha chiarito che l'attività di cessione dei titoli garantiti dai mutui ipotecari, esente da Iva ai sensi dell'[articolo 10](#), comma 1, n. 4), D.P.R. 633/1972, posta in essere dalla società istante:

- rientra nell'ambito della propria attività e non è in alcun modo accessoria alle operazioni imponibili (di controllo e sorveglianza, di custodia e amministrazione di titoli) dalla medesima effettuate;
- costituisce un prolungamento diretto permanente e necessario dell'attività ordinaria;
- non è occasionale, in quanto realizzata nell'ambito dell'ordinaria attività di investimento e/o gestione della liquidità di giacenza in eccesso.

L'operazione di cessione degli strumenti finanziari da effettuare, nell'ambito dello svolgimento dell'attività di investimento della liquidità in eccesso giacente presso i conti correnti della clientela, concorre, pertanto, alla determinazione della percentuale di detrazione dell'Iva di cui all'[articolo 19](#), comma 5, D.P.R. 633/1972.

A sostegno di questa conclusione, l'Agenzia delle entrate ha, anzitutto, rilevato che la stabile organizzazione, al fine di incrementare la redditività complessiva, oltre a esercitare le attività principali, svolge – a partire dall'anno 2013 – l'attività di gestione della liquidità giacente in eccesso che si sostanzia nell'effettuazione, con l'ausilio della funzione di tesoreria integrata della casa madre, di operazioni di compravendita di strumenti finanziari costituiti principalmente da titoli di debito garantiti.

Nel corso degli anni, il volume d'affari riferito alla predetta attività di investimento della liquidità giacente ha rappresentato, in media, il 30% del volume d'affari totale della succursale; i proventi derivanti dalla predetta attività hanno inciso, inoltre, sulla determinazione del “*margin di intermediazione*” (MINT), dato che identifica il principale indice di redditività del *core business* della banca.

I costi afferenti all'esercizio dell'attività di gestione della liquidità sono, invece, quantificati in quelli indiretti sostenuti dalla funzione locale per la supervisione della contabilizzazione e reportistica delle transazioni.

Dalla documentazione prodotta dall'istante emerge che l'attività di gestione della liquidità in eccesso, svolta nel corso degli anni, ha comportato un miglioramento della redditività totale della società, quantificabile, in media, nel 30% del volume d'affari complessivo, ancorché lo svolgimento della stessa implichi un utilizzo non considerevole di beni e servizi.

L'attività di gestione della liquidità giacente, configurando parte integrante del *core business* esercitato dalla società istante, costituisce, ai fini della determinazione della percentuale di detrazione Iva di cui all'[articolo 19-bis](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, uno strumento normale funzionale e non meramente occasionale al conseguimento del fine lucrativo.

Tale attività, inoltre, non sembra potersi qualificare, sulla base dei principi statuiti dai giudici comunitari, come operazione accessoria, ai fini dell'esclusione dal calcolo del *pro rata*, atteso che la gestione del portafoglio di investimento della liquidità rappresenta, di fatto, il prolungamento diretto, permanente e necessario della complessa attività svolta, nella veste di banca depositaria, dalla società istante.

Di conseguenza, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che i proventi derivanti dalle operazioni di cessione dei titoli di cui trattasi, esenti da Iva ai sensi dell'[articolo 10](#), comma 1, n. 4), D.P.R. 633/1972, concorrono alla determinazione del *pro rata* di detrazione.

SCHEDA DI SINTESI

Nell'ipotesi in cui uno stesso soggetto passivo Iva effettui operazioni imponibili e operazioni esenti dall'imposta, il diritto alla detrazione spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'[articolo 19-bis](#), D.P.R. 633/1972.



Sono escluse dal calcolo del *pro rata* di detrazione le operazioni esenti indicate ai n. da 1) a 9) del comma 1, articolo 10, D.P.R. 633/1972, quando le stesse non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo, sono effettuate nell'ambito dell'attività occasionale o sono accessorie alle operazioni imponibili.



Sul piano interpretativo è stato chiarito che:

- sono inclusi nel calcolo della percentuale di detrazione tutti gli atti che, ancorché non previsti nell'atto costitutivo, si raccordano con il fine societario secondo parametri di regolarità causale e sono legati allo stesso da un nesso di carattere funzionale non occasionale;
- non può essere considerata occasionale l'attività economica esercitata per professione abituale, ancorché non esclusiva, tanto che la stessa può esplicarsi anche in un unico affare, che implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici. Ai fini, invece, della qualificazione delle operazioni esenti come accessorie a quelle imponibili, agli effetti del calcolo della percentuale di detrazione, rilevano alcuni indizi, come il rapporto tra le attività esenti e le attività imponibili e l'impiego di beni e servizi soggetti a Iva per l'effettuazione delle operazioni esenti.



Secondo l'Agenzia delle entrate, le operazioni di cessione degli strumenti finanziari da effettuare, nell'ambito dello svolgimento dell'attività di investimento della liquidità in eccesso giacente presso i conti correnti della clientela, concorrono alla determinazione della percentuale di detrazione dell'Iva.



Tali operazioni, infatti, esenti da Iva ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 4), D.P.R. 633/1972:

- rientrano nell'ambito della propria attività e non sono in alcun modo accessorie alle operazioni imponibili (di controllo e sorveglianza, di custodia e amministrazione di titoli) effettuate dalla società;
- costituiscono un prolungamento diretto permanente e necessario dell'attività ordinaria;
- non sono occasionali, in quanto realizzate nell'ambito dell'ordinaria attività di investimento e/o gestione della liquidità di giacenza in eccesso.

Decorrenza dell'esenzione per i prodotti Covid-19

di Centro studi tributari

Il caso

Nel corso dei mesi di marzo e aprile la società Alfa ha proceduto all'importazione dalla Cina di quantitativi di mascherine usa e getta della tipologia 3 strati e FFP2 KN95.

Nelle bollette doganali è stata addebitata l'iva ad aliquota ordinaria e dazio al 6%.

Nell'ambito dell'attività di importazione sono state depositate in dogana le dichiarazioni per l'importazione senza diritti di confine, tuttavia, l'iva e i dazi sono stati assolti.

Sempre nei mesi di marzo e aprile 2020, parte di queste merci importate sono state fornite a una Fondazione con sede in Lombardia che ha proceduto alla distribuzione gratuita ai vari enti locali del territorio.

Per tali forniture sono state emesse regolari fatture con applicazione dell'iva ordinaria al 22%.

La Fondazione chiede l'emissione di note di credito per l'iva addebitata nelle fatture di marzo e aprile 2020 in ragione della determina dell'Agenzia delle dogane protocollo n. 107042/RU del 3 aprile 2020 con cui è disposta l'esenzione Iva per i "beni Covid", con effetto retroattivo al 30 gennaio 2020, nonché invocando l'[articolo 124](#), D.L. 34/2020.

La società importatrice, per le forniture effettuate fino al 18 maggio 2020 si trova nel dubbio nell'emettere le note di credito richieste dalla Fondazione in quanto ritiene che le importazioni dovevano risultare effettuate "per conto della Fondazione" e che l'articolo 124, D.L. 34/2020 non è applicabile retroattivamente.

La soluzione

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con la determinazione protocollo n. 101115 del 27 marzo 2020, ha stabilito la sospensione del dazio e dell'iva all'importazione gravanti sulle merci necessarie a fronteggiare l'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Per ciò che attiene alle procedure per lo sdoganamento, il 28 marzo 2020, con ordinanza n. 6/2020, il Commissario Straordinario per l'emergenza Covid-19 ha disposto l'attuazione di una procedura di

“svincolo diretto” per l’importazione dei dispositivi di protezione individuali (DPI) e, con la successiva determinazione n. 102131 del 30 marzo 2020, l’Agenzia delle dogane e dei monopoli ha subordinato l’accesso alla procedura di sdoganamento con svincolo diretto alla presentazione di un’autocertificazione resa dall’effettivo destinatario, rientrante tra i soggetti beneficiari.

Il 3 aprile 2020, la Commissione Europea ha notificato agli Stati membri la decisione n. 491/2020, adottata in pari data, che, all’articolo 1, punto 1, lettera c), ammette al beneficio dell’esenzione dai dazi e dall’Iva le importazioni di merci destinate a contrastare gli effetti della pandemia da Covid-19 effettuate da o per conto di:

- organizzazioni pubbliche inclusi enti statali, organismi pubblici e altri organismi di diritto pubblico;
- altre organizzazioni approvate dalle Autorità competenti (di beneficenza o filantropiche);
- unità di pronto soccorso.

La decisione n. 491/2020, per quanto riguarda i soggetti autorizzati al regime di esenzione, prevede un campo di applicazione “esteso”, nel senso che possono beneficiare dell’esenzione non soltanto le importazioni effettuate direttamente dalle organizzazioni beneficiarie, ma anche quelle effettuate per conto e a immediato vantaggio delle medesime.

In tale evenienza, le Autorità nazionali adottano le misure necessarie per garantire che le merci vengano effettivamente consegnate alle organizzazioni ammesse al beneficio.

In coerenza con la citata decisione n. 491/2020, l’Agenzia delle dogane e dei monopoli, con la determinazione n. 107042 del 3 aprile 2020, ha stabilito che, nel caso in cui l’importazione sia svolta non direttamente dall’organizzazione avente titolo, ma per conto della stessa, ai fini dell’applicazione della franchigia dai diritti doganali, debbano essere prodotte sia la dichiarazione da parte del destinatario avente titolo, resa sul modulo autocertificazione per lo svincolo diretto, sia l’autocertificazione dell’importatore operante per conto del soggetto destinatario avente titolo.

In tale eventualità, gli uffici dell’Agenzia delle dogane verificano che la documentazione commerciale dimostri la corrispondenza tra la natura e la quantità delle merci oggetto di mandato e quelle importate e che il destinatario delle merci rientri nelle categorie ammesse al beneficio.

Come precisato dalla [circolare n. 6/D/2020](#), tale procedura è finalizzata a garantire che il regime di esenzione trovi applicazione nella fase dell’importazione anche laddove quest’ultima sia effettuata, in base a idonea documentazione commerciale, da società incaricata dall’organizzazione avente titolo, nonostante detta circostanza non sia direttamente riscontrabile nella fattura che accompagna i beni oggetto di importazione.

Pertanto, nel caso in cui le forniture in questione non siano territorialmente rilevanti ai fini Iva in base all'[articolo 7-bis](#), D.P.R. 633/1972 (cessioni di beni perfezionate prima dell'operazione di importazione), è da considerare importatore l'organizzazione destinataria dei beni, ammessa al beneficio, anche se le formalità doganali sono svolte per suo conto da un soggetto diverso.

La produzione del modulo di svincolo diretto, soggetto al controllo dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, attesta che, prima del compimento delle operazioni doganali e dell'immissione in libera pratica, le merci di cui trattasi sono state già acquistate dal destinatario finale attraverso un negozio giuridico concluso.

L'adempimento delle operazioni doganali, la consegna e la fatturazione dei beni sono conseguenti, quindi, all'esecuzione di un rapporto commerciale già posto in essere precedentemente all'importazione dei beni. Tali vendite hanno, quindi, per oggetto merci dello Stato estero e, pertanto, non sono soggette a Iva *ex* articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972. Alla conseguente immissione in libera pratica si applica anche la franchigia dai diritti doganali, ai sensi della richiamata decisione n. 491/2020, sia nel caso risulti importatore il destinatario finale (beneficiario della franchigia), sia nel caso in cui la dichiarazione venga presentata per conto del beneficiario.

Nella diversa ipotesi in cui la cessione delle merci in questione venga effettuata nei confronti dei suddetti soggetti beneficiari successivamente all'importazione, per la quale è stata invocata l'applicazione dell'esenzione, per non vanificare l'obiettivo perseguito dalla decisione n. 491/2020, la [circolare n. 11/E/2020](#), al § 4.2, ha chiarito che, laddove l'importatore agisca su mandato e per conto del soggetto beneficiario, per tali merci può essere emessa fattura senza applicazione dell'Iva.

Nel citato documento di prassi è stato, inoltre, precisato che, affinché l'importazione possa beneficiare del regime di esenzione Iva, è necessario che la stessa sia effettuata "per conto" di un soggetto legittimato, circostanza di volta in volta desumibile dagli accordi tra le parti, anche in assenza di un mandato espressamente conferito, purché l'esistenza, anche implicita, di un mandato sia riscontrabile in base ai predetti accordi.

Come nel caso di specie, in cui la cessione delle mascherine è stata effettuata nei confronti di una Fondazione beneficiaria successivamente all'importazione, l'applicazione dell'esenzione da Iva alla cessione presuppone – come indicato dalla richiamata circolare n. 11/E/2020 – che:

“il suddetto trasferimento abbia ad oggetto i medesimi beni importati «per loro conto» e tali beni siano destinati dai soggetti legittimati ad uno degli utilizzi previsti dall'articolo 1, comma 1, lettera a) della più volte citata decisione”.

Fermo restando che, come previsto dalla determinazione n. 107042/D/2020, l'esenzione si applica, retroattivamente, dal 30 gennaio 2020, nella fattispecie non sembrano ricorrere i presupposti per avvalersi della detassazione in esame, salvo che – in base agli accordi intercorsi – la precedente importazione sia stata effettuata per conto della Fondazione.

Nel caso di specie, non può neppure essere invocata l'esenzione da Iva prevista dall'[articolo 124](#), D.L. 34/2020 (decreto Rilancio), applicabile – fino al 31 dicembre 2020 – ai beni considerati necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, tassativamente elencati nel novellato punto 1-ter.1) della [Tabella A](#), Parte II-bis, allegata al D.P.R. 633/1972, a prescindere dalla circostanza che siano ceduti a titolo oneroso o a titolo gratuito e senza pregiudizio del diritto alla detrazione in capo al cedente.

Le cessioni in esame sono state, infatti, poste in essere nei mesi di marzo e aprile dell'anno in corso, quando invece il novellato regime di esenzione con diritto di detrazione è applicabile dal 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto Rilancio), così come ha precisato l'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 26/E/2020](#) (§ 1).

In conclusione, alla luce delle considerazioni esposte, si ritiene che non sia possibile rettificare, mediante nota di credito di cui all'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972, le fatture emesse in regime di imponibilità.

L'osservatorio di giurisprudenza

di Centro studi tributari

Detrazione Iva – Rettifica della detrazione Iva – Cessione di un bene d'investimento durante il periodo di rettifica – Rettifica da parte di un soggetto diverso da quello che operato la detrazione - Illegittimità

[Corte di Giustizia, 26 novembre 2020, causa C-787/18](#)

L'[articolo 188](#), Direttiva 2006/112/CE, nell'ipotesi specifica della cessione di un bene d'investimento durante il periodo di rettifica, stabilisce che la rettifica annuale è sostituita da una sola rettifica, basata sul presunto utilizzo del bene per il restante periodo.

In particolare, qualora un soggetto passivo ceda un bene d'investimento durante il periodo di rettifica e la cessione in questione sia esente, il bene si considera destinato a un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica e si presume che tale attività sia interamente esente, con il conseguente obbligo di procedere a una sola rettifica, per tutto il restante periodo, a meno che uno Stato membro non abbia deciso di attuare la facoltà prevista dall'articolo 188, § 2, Direttiva 2006/112/CE di non esigere detta rettifica. Infatti, quando la cessione del bene d'investimento è esente, gli Stati membri possono non esigere una rettifica nei limiti in cui l'acquirente sia un soggetto passivo che utilizzi il bene d'investimento in questione soltanto per operazioni per le quali l'Iva è detraibile.

Tale facoltà è, pertanto, subordinata, da un lato, alla qualità di soggetto passivo dell'acquirente del bene d'investimento di cui trattasi e, dall'altro, alla natura dell'uso del bene, vale a dire che quest'ultimo deve essere utilizzato solo per operazioni per le quali l'Iva è detraibile.

Come osservato dalla Corte di Giustizia, se è vero che l'[articolo 189](#), Direttiva 2006/112/CE dispone che gli Stati membri possono, ai fini dell'applicazione dell'articolo 188, adottare tutte le disposizioni necessarie per garantire che le rettifiche non procurino alcun vantaggio ingiustificato e autorizzare le semplificazioni amministrative, è altrettanto vero che tali disposizioni nazionali non possono tuttavia comportare che la rettifica della detrazione relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi gravi su un soggetto passivo diverso da quello che ha operato la detrazione.

Infatti, esigere che la detrazione effettuata dal cedente di un bene immobile sia rettificata dal cessionario equivarrebbe a obbligare quest'ultimo a versare un credito Iva relativo a un'operazione alla

quale egli è estraneo e che è stata effettuata nell'ambito dell'attività economica di un altro soggetto passivo. Per contro, il cedente che ha operato la detrazione continuerebbe a beneficiare di una detrazione superiore a quella cui ha diritto per effetto dell'uso effettivo del bene immobile e l'obiettivo della neutralità dell'imposizione fiscale non sarebbe realizzato nei suoi confronti.

In conclusione, i giudici dell'Unione hanno ritenuto illegittima la normativa nazionale che, pur prevedendo, sulla base dell'[articolo 188](#), § 2, Direttiva 2006/112/CE, che il cedente di un bene immobile non sia tenuto a procedere alla rettifica della detrazione effettuata a monte in una situazione in cui il cessionario utilizzerà tale bene solo per operazioni che danno diritto alla detrazione, impone altresì al cessionario di procedere alla rettifica della detrazione per la restante durata del periodo di rettifica, qualora egli ceda, a sua volta, il bene immobile di cui trattasi a un terzo che non lo utilizzerà per compiere operazioni imponibili.

Esenzioni Iva - Prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica – Normativa nazionale che limiti l'esenzione solo a determinati sport - Legittimità

[Corte di Giustizia, 10 dicembre 2020, causa C-488/18](#)

Le questioni risolte dalla Corte di Giustizia, relative all'ambito applicativo dell'esenzione da Iva previste per le prestazioni di servizi relative alla pratica dello sport e dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro, si riferiscono all'ambito applicativo dell'[articolo 132](#), § 1, lettere m) e n), Direttiva 2006/112/CE e sono dirette a stabilire se:

- sia possibile avvalersi della normativa comunitaria laddove la disciplina nazionale limiti l'esenzione esclusivamente a determinati sport;
- l'assenza di fini di lucro dell'organismo che fornisce i servizi relativi alla pratica dello sport e dell'educazione fisica legittimi, in caso di scioglimento di tale organismo, la distribuzione ai propri membri degli utili che eccedono le quote di capitale versate, nonché il valore corrente dei contributi in natura conferiti.

L'espressione "*talune prestazioni di servizi*" indica che l'articolo 132, § 1, lettera m), Direttiva 2006/112/CE non impone l'obbligo, per gli Stati membri, di esentare in maniera generale tutte le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica e, inoltre, tale disposizione, non enunciando né un elenco esaustivo di prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica che gli Stati membri sono tenuti a esentare,

né un obbligo, per questi ultimi, di esentare tutte le prestazioni di servizi che presentino una tale caratteristica, conferisce agli Stati membri un certo margine discrezionale a tal fine.

Un'interpretazione più ampia, che imporrebbe agli Stati membri di esentare tutte le prestazioni strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica sarebbe idonea a estendere la portata sostanziale dell'esenzione in violazione della giurisprudenza della Corte, secondo la quale i termini utilizzati per descrivere le esenzioni di cui all'[articolo 132](#), § 1, Direttiva 2006/112/CE devono essere interpretati in maniera restrittiva.

In merito, poi, alla nozione di *“organismo senza fini di lucro”*, ai fini dell'applicazione dell'esenzione per le prestazioni di servizi relative alla pratica dello sport e dell'educazione fisica, i giudici dell'Unione hanno affermato che può essere qualificato come *“organismo senza fini di lucro”*, ai sensi del citato articolo 132, § 1, lettera m), Direttiva 2006/112/CE, soltanto l'organismo il cui patrimonio sia destinato continuativamente alla realizzazione del proprio oggetto sociale e non possa essere trasferito ai suoi membri dopo lo scioglimento dell'organismo, nella misura in cui il patrimonio superi le quote di capitale versate dai membri e il valore corrente dei contributi in natura da essi conferiti.

Rimborsi Iva – Rimborsi ai soggetti non residenti – Fattura priva di numero progressivo – Irrilevanza ai fini del rimborso – Limiti

[Corte di Giustizia, 17 dicembre 2020, causa C-346/19](#)

La Corte di Giustizia ha affermato che, qualora la richiesta di rimborso dell'Iva non contenga il numero sequenziale della fattura, ma un altro numero che consenta di identificare tale fattura e, quindi, il bene o il servizio interessato, l'Amministrazione fiscale dello Stato membro di rimborso è tenuta a considerare tale richiesta come validamente presentata ai sensi dell'[articolo 15](#), § 1, Direttiva 2008/9/CE. Nell'ambito della successiva valutazione, salvo il caso in cui l'Amministrazione disponga già dell'originale della fattura o di una copia della stessa, essa può esigere dal richiedente il numero sequenziale che identifica la fattura in modo unico e, se tale richiesta non è soddisfatta entro il termine di un mese previsto all'[articolo 20](#), § 2, Direttiva 2008/9/CE, la domanda di rimborso può essere legittimamente respinta.

Tra le indicazioni che devono essere obbligatoriamente presenti sulle fatture emesse, l'[articolo 226](#), punto 2, Direttiva 2006/112/CE prevede *“un numero sequenziale ... che identifichi la fattura in modo unico”*, per cui il numero della fattura di cui all'[articolo 8](#), § 2, lettera d), Direttiva 2008/9/CE fa riferimento a un numero sequenziale che identifichi la fattura in modo unico.

Secondo la Corte, nell'ipotesi in cui uno Stato membro, come la Germania nel caso in esame, si sia avvalso della facoltà prevista all'[articolo 10](#), Direttiva 2008/9/CE, di modo che all'istante venga chiesto di allegare alla sua richiesta di rimborso una copia della fattura e tale copia di fattura sia disponibile presso l'Amministrazione fiscale, quest'ultima è tenuta a procedere alla valutazione della richiesta senza richiedere ulteriori informazioni sul numero sequenziale della fattura. Infatti, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria, l'Amministrazione che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'Iva non può imporre condizioni supplementari che possano avere l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto alla detrazione o al rimborso dell'Iva, come invece avverrebbe qualora l'Amministrazione disponesse già dell'originale o di una copia della fattura interessata.

A eccezione dei casi in cui l'originale o la copia della fattura sia già disponibile presso l'Amministrazione fiscale, quest'ultima può, pertanto, chiedere al richiedente di comunicare il numero sequenziale della fattura e, se tale richiesta non è soddisfatta entro il termine di un mese previsto dall'[articolo 20](#), § 2, Direttiva 2008/9/CE, essa può legittimamente respingere la richiesta di rimborso.

Esenzioni Iva – Affitto e locazione di beni immobili – Fornitura di calore ai proprietari facenti parte di un'associazione – Inapplicabilità dell'esenzione

[Corte di Giustizia, 17 dicembre 2020, causa C-449/19](#)

Con la sentenza in esame, la Corte di Giustizia ha affermato che l'[articolo 135](#), § 1, lettera l), Direttiva 2006/112/CE esclude la legittimità della previsione nazionale che esenta da Iva la fornitura di calore, da parte di un'associazione di proprietari di alloggi, ai proprietari facenti parte dell'associazione.

In merito all'attività di cui trattasi, vale a dire la fornitura di calore, conformemente all'[articolo 15](#), § 1, Direttiva 2006/112/CE, il calore è assimilato ad un bene materiale, con la conseguenza che tale attività costituisce una cessione di beni a norma dell'[articolo 14](#), § 1, della medesima Direttiva 2006/112/CE.

Nel caso di specie, ad avviso della Corte, risulta soddisfatto anche il requisito soggettivo, di cui all'[articolo 9](#), § 1, Direttiva 2006/112/CE, considerando che la fornitura di calore è il risultato dello sfruttamento di un impianto di cogenerazione e che risulta pacifico che la fornitura di calore sia avvenuta a fronte di un corrispettivo versato dai proprietari facenti parte dell'associazione, i cui introiti hanno carattere di stabilità.

Al fine di stabilire se alle cessioni in esame sia applicabile l'esenzione prevista dall'articolo 135, § 1, lettera l), Direttiva 2006/112/CE, riguardante l'affitto e la locazione di beni immobili, la giurisprudenza comunitaria ha costantemente affermato che la locazione di beni immobili, pur essendo un'attività

economica, costituisce di norma un'attività relativamente passiva, che non produce un valore aggiunto significativo. Una siffatta attività deve essere, pertanto, distinta da altre attività le quali o hanno un carattere industriale e commerciale o hanno un oggetto che è caratterizzato dall'esecuzione di una prestazione più che dalla semplice messa a disposizione di un bene, come il diritto di utilizzare un campo da golf, quello di utilizzare un ponte contro versamento di un diritto di pedaggio o ancora il diritto di installare distributori di sigarette in uno stabilimento commerciale.

Secondo la Corte, l'attività di cui trattasi consiste nella fornitura di calore generato dallo sfruttamento di un impianto di cogenerazione. Attraverso la fornitura di calore, l'associazione effettua una semplice vendita di un bene materiale che è il risultato dello sfruttamento di un altro bene materiale, certamente immobile, senza per questo attribuire agli acquirenti del calore, vale a dire ai proprietari facenti parte dell'associazione, il diritto di occupare un bene immobile, nella fattispecie l'impianto di cogenerazione e di escludere qualsiasi altro soggetto dal godimento di un siffatto diritto.

Pertanto, hanno concluso i giudici comunitari che, il citato [articolo 135](#), § 1, lettera l), Direttiva 2006/112/CE esclude l'applicabilità dell'esenzione da Iva alla fornitura di calore posta in essere dall'associazione dei proprietari di alloggi.

Operazioni non imponibili Iva – Cessioni a viaggiatori extracomunitari – Beni da trasportare nei bagagli personali – Beni esportati per finalità commerciali – Esclusione della non imponibilità

[Corte di Giustizia, 17 dicembre 2020, causa C-656/19](#)

Secondo la Corte di Giustizia, l'esenzione prevista per i beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori non può applicarsi ai beni che vengono trasportati da un privato fuori dell'Unione Europea a fini commerciali, in vista della loro rivendita in uno Stato terzo.

Nel caso di specie, le Autorità fiscali ungheresi hanno contestato a una società che gli acquisti effettuati dai clienti serbi eccedevano le proprie esigenze personali e familiari e che, in particolare, erano stati effettuati a fini della successiva rivendita degli stessi beni. La società ungherese, sempre secondo le Autorità fiscali, non poteva neppure beneficiare dell'esenzione da Iva a titolo di esportazione non avendo avviato la procedura di uscita doganale dei beni e non disponendo dei documenti necessari a tal fine.

Dagli articoli [146](#), § 1, lettera b), e [147](#), § 1, Direttiva 2006/112/CE si desume che il potenziale beneficiario dell'esenzione prevista dalla disciplina in esame è la persona fisica che non agisce in

qualità di operatore economico, con la conseguente esclusione – ad avviso della Corte Europea – dell'esenzione per gli operatori economici e, quindi, per le esportazioni di natura commerciale.

I giudici comunitari hanno, inoltre, stabilito che le Autorità fiscali sono tenute a verificare se sia applicabile l'esenzione prevista per le cessioni all'esportazione con trasporto a cura del cessionario non residente, anche se le formalità doganali applicabili non siano state espletate e, al momento dell'acquisto, l'acquirente non intendesse beneficiare di questa specifica esenzione.

L'esportazione di un bene si perfeziona e l'esenzione della cessione all'esportazione diviene applicabile quando il potere di disporre di tale bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori dell'Unione e il bene, in seguito a tale spedizione o trasporto, ha lasciato fisicamente il territorio comunitario.

Come rilevato dalla Corte, il fatto che le condizioni previste dall'[articolo 147](#), Direttiva 2006/112/CE non siano soddisfatte non può escludere che le condizioni previste dall'[articolo 146](#), § 1, lettera b), della VI Direttiva siano soddisfatte, con la conseguente applicabilità del regime di esenzione previsto per le cessioni all'esportazione con trasporto a cura del cessionario non residente.

Esenzioni Iva – Operazioni finanziarie – Messa a disposizione dei fondi dietro corrispettivo – Trasferimento di una cambiale a una società di *factoring* e del denaro ottenuto all'emittente della cambiale

[Corte di Giustizia, 17 dicembre 2020, causa C-801/19](#)

La pronuncia della Corte di Giustizia è relativa alla determinazione dell'Iva dovuta in ragione del corrispettivo percepito da una società croata per la messa a disposizione di un altro soggetto di fondi ottenuti da società di *factoring* detentrici di cambiali il cui rimborso è garantito dalla società croata.

Ai fini dell'individuazione del trattamento Iva dell'operazione complessivamente posta in essere, la Corte ha dovuto, anzitutto, stabilire se le varie operazioni alle quali hanno partecipato 3 diversi soggetti in esecuzione di 3 distinti contratti possa qualificarsi come unica e, quindi, beneficiare del medesimo regime impositivo, nella specie quello di esenzione previsto, dall'[articolo 135](#), § 1, lettere b) e d), Direttiva 2006/112/CE, rispettivamente per la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi e per le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, a eccezione del recupero dei crediti.

In merito all'esenzione prevista per la concessione e la negoziazione di crediti, nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi, la circostanza che la società croata non sia un istituto bancario o

finanziario non esclude che una prestazione come quella effettuata da quest'ultima possa costituire una concessione di crediti ai fini dell'esenzione, sicché spetta al giudice del rinvio verificare che la remunerazione percepita costituisca il corrispettivo della messa a disposizione dei fondi in questione. A quest'ultimo riguardo, è irrilevante che i fondi siano rimborsati non alla società croata, bensì alle società di *factoring*, siccome l'[articolo 135](#), § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE non subordina l'esenzione all'obbligo di rimborsare i crediti a chi li ha concessi.

Riguardo, invece, all'esenzione prevista per le operazioni relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, si tratta di operazioni finanziarie che vertono, in particolare, su strumenti di pagamento le cui modalità di funzionamento implicano un trasferimento di denaro.

Le cambiali emesse dal mutuante sono "effetti commerciali", ai sensi dell'articolo 135, § 1, lettera d), Direttiva 2006/112/CE, in quanto contengono un obbligo, per l'emittente, di pagare l'importo indicato al detentore alla loro scadenza e questa qualificazione non è inficiata dalla circostanza che il soggetto emittente era designato, nei contratti aventi a oggetto le suddette cambiali, come mutuante e la società corata come mutuataria. Come, infatti, messo in luce dalla Corte, contrariamente alla qualificazione formale delle parti contraenti, la valutazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'Iva.

In questa prospettiva, la prestazione consistente nella messa a disposizione di fondi era intrinsecamente legata all'emissione delle cambiali, dal momento che è trasferendo le stesse alle società di *factoring* che la società corata ha ottenuto da queste ultime gli importi messi a disposizione del mutuante. Poiché la società croata era parte nei contratti aventi ad oggetto le cambiali, risulta che essa ha svolto le funzioni specifiche ed essenziali di un'operazione relativa a queste ultime, sicché la prestazione resa nel caso di specie costituisce un'operazione relativa ad altri effetti commerciali, esente da Iva ai sensi dell'articolo 135, § 1, lettera d), Direttiva 2006/112/CE.

In definitiva, ad avviso della Corte di Giustizia, l'esenzione da Iva prevista per la concessione di crediti e le operazioni relative ad altri effetti commerciali si applica a un'operazione che consiste, per il soggetto passivo, nel mettere a disposizione di un altro soggetto passivo, dietro corrispettivo, fondi ottenuti da una società di *factoring* a seguito del trasferimento a quest'ultima di una cambiale emessa dal secondo soggetto passivo, mentre il primo soggetto passivo garantisce il pagamento a tale società di *factoring* della suddetta cambiale alla sua scadenza.

Depositi Iva – Estrazione dei beni con emissione di autofattura – Tardiva emissione e registrazione dell'autofattura – Punibilità della violazione

[Corte di Cassazione, 17 dicembre 2020, n. 28938](#)

La Corte di Cassazione si è pronunciata sulla legittimità della contestazione mossa dall'ufficio nei confronti di una società che, a seguito dell'estrazione dei beni dal deposito Iva, avrebbe violato la procedura di autofatturazione prevista dall'[articolo 50-bis](#), comma 6, D.L. 331/1993, procedendo all'emissione e alla registrazione delle autofatture successivamente, anziché contestualmente, all'estrazione, ponendo così in essere un'infrazione avente natura sostanziale e non formale, punita ai sensi dell'[articolo 6](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997.

Ad avviso della società, la violazione in esame non sarebbe integrata nel caso in cui, come nella specie, l'autofatturazione, ancorché successiva alla relativa operazione, sia comunque avvenuta nello stesso mese dell'estrazione e, più in generale, entro il termine previsto per la comunicazione della liquidazione periodica Iva. Il semplice ritardo, secondo il contribuente, non integrerebbe la fattispecie, prevedendo la norma in esame una sanzione determinata in percentuale rispetto all'imposta e dovendo però trattarsi *“dell'imposta corrispondente ad un imponibile non correttamente documentato o registrato nell'esercizio”*.

La Suprema Corte ha respinto tale tesi, osservando che la *ratio* della norma sanzionatoria, anche dopo le modifiche operate dal D.Lgs. 158/2015, è quella di prevenire, mediante l'effetto deterrente della sanzione amministrativa, violazioni in materia di Iva non solo sostanziali, in quanto incidenti sulla base imponibile o sull'imposta, ma anche formali, cioè tali da arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, pur non incidendo sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento.

Pertanto, nel caso di estrazione di beni dal deposito Iva con autofatturazione, gli obblighi di documentazione sorgono nel momento del compimento dell'operazione imponibile, che, a sua volta, coincide con la predetta estrazione, con la conseguente sanzionabilità ai sensi del citato articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997, della ritardata autofatturazione e della conseguente tardiva registrazione. Tale conclusione, peraltro, è conforme agli obiettivi perseguiti dalla normativa sovranazionale in materia di Iva, vale a dire garantire un'esatta riscossione dell'Iva, nonché evitare l'evasione dell'imposta.

Esenzioni Iva – Prestazioni diagnostiche rese da ai pazienti di una clinica per mezzo dell'intermediazione di un'altra struttura sanitaria – Sussistenza delle condizioni oggettive e soggettive per l'esenzione

[Corte di Cassazione, 17 dicembre 2020, n. 28940](#)

La pronuncia in commento ha avuto origine dalla contestazione, da parte dell'ufficio, dell'omessa applicazione dell'Iva, con l'aliquota ordinaria, in relazione alle prestazioni diagnostiche rese ai pazienti da una clinica attraverso l'intermediazione di un'altra struttura, illegittimamente fatturate in regime di esenzione ai sensi dell'[articolo 10](#), comma 1, n. 18), D.P.R. 633/1972.

Quest'ultimo, anche in base alla corrispondente disposizione comunitaria, richiede, sotto il profilo soggettivo, che le prestazioni siano rese dai soggetti qualificati indicati dalla normativa, nonché, sul piano oggettivo, che le stesse rientrino nel novero di quelle sanitarie, per le quali sia ravvisabile la finalità di agevolare l'accesso a determinate prestazioni, oltre a quella di fornire determinati beni evitando i maggiori costi che deriverebbero dal loro assoggettamento ad imposta.

Nel caso in esame, le 2 strutture mediche erano convenzionate col SSN, quindi in regime di accreditamento, ed entrambe rispondevano alle condizioni richieste per il riconoscimento dell'esenzione, vale a dire che si tratti di prestazioni mediche e che siano fornite da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste.

Sicché, ad avviso dei giudici di legittimità, è infondata la pretesa erariale basata sul presupposto che la struttura che ha agito in veste di intermediaria avrebbe erogato servizi diagnostici senza possedere i mezzi adeguati e il personale specializzato.

Il regime di accreditamento delle 2 strutture sanitarie comporta che entrambe fossero inserite in modo continuativo e sistematico nell'organizzazione della P.A., assumendo la qualifica di soggetti erogatori di un servizio pubblico e in base a tariffe predeterminate.

In particolare, dal punto di vista soggettivo, la condizione dell'esenzione risulta soddisfatta, in quanto la prestazione è stata resa da una casa di cura convenzionata con il Servizio sanitario Nazionale e, in base all'accertamento compiuto in sede di merito, da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste. Il regime di accreditamento risponde, infatti, ai principi fissati dalla giurisprudenza comunitaria, in base ai quali le Autorità competenti di uno Stato membro possono prendere in considerazione, al fine di determinare se le prestazioni di assistenza fornite da un istituto ospedaliero privato, che rivestono interesse generale, siano assicurate a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, la circostanza che tali prestazioni siano fornite in base ad accordi conclusi con le Autorità pubbliche di tale Stato membro, ai prezzi fissati da tali accordi, i cui costi sono in parte a carico degli istituti di previdenza sociale dello Stato membro.

Riguardo all'aspetto oggettivo, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che le prestazioni diagnostiche rientrano nel regime di esenzione in considerazione dell'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie, tenuto anche conto del principio di neutralità fiscale, in virtù del quale le prestazioni di

servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza, non possono essere trattate in maniera diversa ai fini dell'Iva.

Rimborsi Iva – Risoluzione del contratto – Mancata restituzione dell'imposta al cliente da parte del fornitore fallito – Istanza di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria - Legittimità

[Corte di Cassazione, 3 dicembre 2020, n. 27649](#)

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 27649/2020, è ritornata a pronunciarsi sulla legittimazione del fornitore a rivolgersi direttamente nei confronti dell'Erario al fine di ottenere il rimborso dell'Iva non restituita dal cliente, nella specie a seguito della risoluzione del contratto stipulato dalle parti.

Nel caso risolto dalla Suprema Corte, l'Amministrazione finanziaria ha rigettato l'istanza di rimborso dell'Iva corrisposta dal cliente al fornitore a titolo di rivalsa in relazione alle fatture emesse per il pagamento di alcuni acconti di prezzo.

A seguito della risoluzione del contratto, il fornitore ha restituito al cliente l'imponibile versato, ma non la relativa Iva, rispetto alla quale il cliente ha chiesto il rimborso all'Amministrazione finanziaria che lo ha respinto sostenendo che, per il recupero dell'imposta, il fornitore avrebbe dovuto emettere la nota di variazione in diminuzione di cui all'[articolo 26](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 o, in difetto, il cliente avrebbe dovuto chiedere il rimborso direttamente al fornitore, nel frattempo fallito, in base ai rimedi previsti dal diritto civile.

Ad avviso dei giudici di legittimità, il cliente, come regola generale, può ottenere il rimborso dell'imposta sperando, nei confronti del fornitore, un'azione di ripetizione dell'indebito di rilevanza civilistica. Alla luce, tuttavia, delle indicazioni rese dalla Corte di Giustizia, il cliente può rivolgersi direttamente all'Erario per ottenere il rimborso dell'Iva, atteso che il soggetto tenuto alla restituzione dell'imposta, cioè il fornitore, è stato dichiarato fallito e, quindi, il recupero del credito nei confronti del fornitore fallito sarebbe eccessivamente oneroso.

Né, del resto, vale evidenziare che il fornitore non abbia posto in essere la procedura di variazione prevista dall'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, in quanto – una volta venuta meno l'operazione e in presenza di un mancato rimborso da parte del fornitore fallito – sarebbe manifestamente irragionevole costringere il cliente a:

– rettificare l'operazione, venendo così a disporre di un credito di importo identico a quello che l'Amministrazione finanziaria avrebbe recuperato dal fornitore a seguito della rettifica;

– azionare, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il predetto credito al fine di ottenere il rimborso.

Operazioni non imponibili Iva – Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione – Rilevanza ai fini dell'acquisizione della qualifica di esportatore abituale

[Corte di Cassazione, 1° dicembre 2020, n. 27389](#)

Nel caso risolto dalla Corte di Cassazione, l'Agenzia delle entrate aveva rettificato la dichiarazione Iva annuale richiedendo il pagamento della maggiore imposta, relativa ad acquisti e importazioni effettuati senza il pagamento dell'Iva che, ad avviso del contribuente, trovavano giustificazione nell'avvenuto svolgimento, nell'anno precedente, di prestazioni di servizi assimilate alle cessioni all'esportazione ai sensi all'[articolo 8-bis](#), comma 1, lettera e), D.P.R. 633/1972.

Ad avviso del contribuente, in particolare, il limite quantitativo del 10% del volume d'affari, fissato dall'[articolo 1](#), comma 1, lettera a), D.L. 746/1983, non troverebbe applicazione in relazione alle operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, ma solo per le operazioni qualificate come cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie effettuate dai soggetti che acquisiscono, in virtù delle operazioni stesse, la qualifica di esportatori abituali.

Di diverso parere è la Suprema Corte, per la quale il diritto di acquistare e importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva non è limitato alle sole cessioni all'esportazione e alle cessioni intracomunitarie, ma ha carattere generale e riguarda tutte le operazioni non imponibili previste dalla normativa, ivi comprese quelle assimilate alle cessioni all'esportazione di cui al citato articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972. Se è vero, infatti, che il richiamato articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983, nell'introdurre il limite quantitativo del 10% del volume d'affari, fa espressamente riferimento al solo [articolo 8](#), D.P.R. 633/1972, è altrettanto vero che, tanto l'articolo 8-bis, relativo alle operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, quanto l'[articolo 9](#), relativo ai servizi internazionali connessi agli scambi internazionali, contengono – al secondo comma – un rinvio all'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, che prevede l'applicazione del regime di non imponibilità alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi poste in essere nei confronti degli esportatori abituali.

In particolare l'articolo 8-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, che assume rilievo nel caso di specie, stabilisce che *“le disposizioni del secondo e terzo comma dell'articolo 8 si applicano, con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse*

nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa" e, con tale rimando, estende alle operazioni assimilate alle esportazioni il trattamento di non imponibilità previsto a favore degli esportatori abituali.





**« NUOVA USCITA »**
GENNAIO 2021 

CHECK LIST BILANCIO 2020

Autori: Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Prezzi di listino	Versione cartacea	Versione e-book
	€ 40,00	€ 34,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

Euroconference NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da **Sergio Pellegrino** e **Giovanni Valcarengi**

**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 Peirola – dottore commercialista, revisore legale e componente
del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

COMITATO SCIENTIFICO

Alberto Alfredo Ferrario
Sergio Pellegrino
Luigi Scappini
Giovanni Valcarengi

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 2021

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)
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.