Euroconference Editoria

IVA IN PRATICA

Iva

Novità Iva legate all'emergenza Covid-19

di Fabrizio Papotti 2

Il trattamento Iva dei beni necessari per il contenimento del Covid-19

di Sandro Cerato 12

La rilevanza sostanziale dell'iscrizione al Vies

di Marco Peirolo 25

Il regime Iva delle prestazioni di medicina preventiva

di Marco Peirolo 39

Il caso risolto

Regime sanzionatorio per il mancato invio delle FE nei 12 giorni

di Centro studi tributari 50

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza

di Alberto Alfredo Ferrario 52

Iva in pratica n. 53/2020

Novità Iva legate all'emergenza Covid-19

di Fabrizio Papotti – avvocato – BDO Tax & Law S.r.l. Stp

Con tre importanti provvedimenti, adottati dal Governo nella fase più acuta dell'emergenza epidemiologica, sono state introdotte numerose novità Iva, alcune di natura provvisoria, altre con finalità non strettamente legate all'emergenza stessa. In particolare, si tratta di:

– sospensione e differimento di termini per adempimenti fiscali;

– sospensione e differimento di termini per versamenti fiscali;

– introduzione di un regime di favore per le cessioni di beni strettamente necessari nell'emergenza;

– soppressione delle clausole di salvaguardia in materia di Iva e di accisa;

– interventi in materia di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Con numerosi documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate e quella delle dogane e dei monopoli hanno fornito opportuni chiarimenti sulle previsioni normative più rilevanti.

Le novità del Decreto "Cura Italia"

Il primo importante provvedimento adottato dal Governo è il D.L. 18/2020, che ha preso il nome di "Cura Italia" e che reca misure di potenziamento del servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per le famiglie e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19. Le norme sono entrate in vigore con la pubblicazione in G.U. n. 70 del 17 marzo 2020[1]. Per quanto qui interessa, le novità riguardano la sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti fiscali e contributivi.

Sospensione dei termini degli adempimenti fiscali

In particolare, l'articolo 62, comma 1, del Decreto prevede che, per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, gli adempimenti fiscali (diversi dai

[1] D.L. 18/2020, recante «*Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19*», convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2020, in Gazzetta Ufficiale – Serie Generale – n. 110 del 29 aprile 2020.

versamenti e dalla effettuazione delle ritenute alla fonte e dalle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale) in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020 siano sospesi e possano essere effettuati entro il 30 giugno 2020, senza applicazione di sanzioni.

Il successivo comma 6 dispone che: "*Gli adempimenti sospesi ai sensi del comma 1 sono effettuati entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni*".

Tra gli adempimenti sospesi sono compresi i seguenti:

– la presentazione della dichiarazione annuale Iva (scadenza originaria: 30 aprile 2020);

– la presentazione del modello TR relativo al credito Iva, chiesto a rimborso e/o in compensazione relativo al primo trimestre 2020 (scadenza originaria: 30 aprile 2020);

– la presentazione della comunicazione liquidazione periodica (LIPE) del primo trimestre 2020 (scadenza originaria: 31 maggio);

– la presentazione della "*comunicazione dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato*", c.d. "esterometro", del primo trimestre 2020 (scadenza originaria: 30 aprile 2020);

– la presentazione degli elenchi Intrastat[2].

L'Agenzia delle entrate[3] è intervenuta per chiarire alcuni aspetti della disciplina.

È stato così specificato che, evidentemente, fino alla presentazione della dichiarazione Iva o del modello TR (per la richiesta di rimborso o di compensazione), gli uffici non possono procedere a liquidare ed eseguire il rimborso dell'Iva a credito, annuale o trimestrale né è consentito l'utilizzo in compensazione del credito Iva, annuale in misura superiore a 5.000 euro o trimestrale. Infatti, tale utilizzo può essere effettuato – al ricorrere delle altre condizioni – a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione Iva annuale o del modello TR da cui emerge il credito.

Sospensione dei termini degli adempimenti e soggetti non residenti

Inoltre, la formulazione della norma richiamata (che si riferisce ai "*soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato*") ha alimentato il dubbio che la sospensione del termine per la presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al 2019 non riguardasse i soggetti non residenti, con rappresentante Iva in Italia, nominato ai sensi dell'articolo 17, D.P.R. 633/1972, ovvero identificati direttamente ai fini Iva in Italia, ai sensi dell'articolo 35-*ter* del medesimo decreto.

[2] Come confermato dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli con il comunicato 20 marzo 2020 e dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 8/E/2020.

[3] Circolare n. 11/E/2020.

In proposito l'Agenzia delle entrate, ricordando le finalità agevolative della norma, ha confermato che la sospensione si applica anche nei loro confronti e che, pertanto, anche questa categoria di soggetti può presentare la dichiarazione annuale Iva entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni.

Sospensione dei termini degli adempimenti e trasmissione telematica dei corrispettivi

Infine, l'Agenzia delle entrate, nel medesimo documento di prassi, si è preoccupata di verificare se la trasmissione telematica dei corrispettivi rientrasse tra gli adempimenti sospesi.

In proposito, dopo aver ricordato che memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi costituiscono un unico adempimento ai fini della corretta certificazione dell'operazione, ha confermato che in linea di principio non può essere oggetto di sospensione.

Tuttavia, in un'ottica di massimo favore per i contribuenti, la sospensione può essere riconosciuta nelle ipotesi in cui, memorizzato il corrispettivo ed emesso il documento commerciale del caso, la trasmissione dei corrispettivi, non contestuale, sia stata differita a un momento successivo legittimamente, come, ad esempio, in ipotesi di assenza di rete internet e/o a problemi di connettività del dispositivo.

Sospensione dei termini dei versamenti per i soggetti con ricavi non superiori a 2 milioni di euro

Il medesimo articolo 62, D.L. 18/2020 prevede la sospensione dei versamenti scadenti nel periodo compreso tra l'8 e il 31 marzo 2020.

Si tratta, tuttavia, di una sospensione non generalizzata, bensì destinata ai soli soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro, nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto[4].

Sotto il profilo oggettivo, la sospensione dei termini riguarda i seguenti versamenti:

– l'Iva, sia mensile che annuale;

– le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale operate in qualità di sostituti d'imposta (sono escluse, pertanto, le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro autonomo);

– i contributi previdenziali e assistenziali e i premi per l'assicurazione obbligatoria.

[4] La sospensione dei versamenti dell'Iva si applica, a prescindere dal volume di ricavi o compensi percepiti, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nella Provincie di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza.

I versamenti sospesi, anche per i soggetti di cui al periodo precedente, possono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020, ovvero in più rate (fino ad un massimo di 5 rate mensili di pari importo) a partire dal mese di maggio 2020. Il termine del 31 maggio è stato poi differito al 16 settembre 2020 dal Decreto "Rilancio", come si vedrà *infra*.

Le novità del Decreto "Liquidità"

Il D.L. 23/2020, che ha preso il nome di Decreto "Liquidità", è intervenuto ulteriormente sulla sospensione dei termini dei versamenti, per salvaguardare le imprese da un'eventuale crisi di liquidità derivante dalle misure di contenimento dell'emergenza epidemiologica Covid-19[5]. In particolare, i beneficiari della nuova sospensione dei termini dei versamenti sono individuati in base ai ricavi o ai compensi conseguiti nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (8 aprile 2020) e all'andamento del fatturato e dei corrispettivi di marzo e aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019.

Si tratta dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato:

– con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e una diminuzione della medesima percentuale nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;

– con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nella stessa percentuale nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

Con riferimento ad alcuni punti della normativa in commento, l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti che si possono riassumere qui di seguito[6]:

– in base al tenore letterale della norma, ai fini della sospensione dei versamenti da eseguire nei mesi di aprile e maggio 2020, deve essere, dunque, valutata "*rispettivamente*" la diminuzione del fatturato o dei corrispettivi:

- del mese di marzo 2020 rispetto al mese di marzo 2019 (relativamente ai versamenti da eseguire ad aprile 2020);

[5] D.L. 23/2020, recante "*Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali*".
[6] Circolare n. 9/E/2020.

- del mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019 (relativamente ai versamenti da eseguire a maggio 2020).

– per i soggetti che certificano le operazioni sia con fatture sia con corrispettivi, il riscontro della percentuale di riduzione del fatturato o dei corrispettivi, nei termini sopra esposti, si compie sulla somma dei 2 elementi;

– la riduzione deve essere valutata prendendo in considerazione le operazioni effettuate nei mesi di marzo ed aprile e fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020) e del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020), cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini Iva;

– nei casi in cui non sussista l'obbligo di emissione della fattura o dei corrispettivi (come ad esempio per le operazioni previste all'articolo 74, D.P.R. 633/1972), l'Agenzia delle entrate chiarisce che il riferimento al fatturato e ai corrispettivi possa essere esteso, al concetto di ricavi e compensi;

– la nuova sospensione si applica a tutti i soggetti che hanno intrapreso l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione dopo il 31 marzo 2019, senza necessità che per loro si verifichi la condizione della riduzione del fatturato;

– sono interessati alla sospensione anche gli enti non commerciali, compresi gli Enti del Terzo settore ed agli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa[7]. La disposizione trova applicazione anche nell'ipotesi in cui l'ente svolga, oltre alla attività istituzionale, anche un'attività commerciale, a condizione che – precisa l'Agenzia delle entrate nel documento di prassi citato - in modo non prevalente o esclusivo.

Versamenti sospesi e nuovi termini per la loro effettuazione

La sospensione riguarda i versamenti in autoliquidazione in scadenza nel mese di aprile 2020 e nel mese di maggio 2020, relativi a:

– Iva;

– ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato;

– trattenute relative all'addizionale regionale e comunale.

La sospensione si applica anche con riferimento ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria.

[7] Sospensione limitata al versamento delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24, D.P.RR. 600/1973, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria.

Secondo quanto previsto originariamente dal Decreto Liquidità, i versamenti sospesi potevano essere effettuati, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020, ovvero fino ad un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di giugno 2020.
Su questi termini è poi intervenuto il c.d. Decreto "Rilancio"[8] (su cui *infra*).
Tale provvedimento ha in sostanza differito al 16 settembre 2020 il termine del 30 giugno stabilito dai Decreti "Cura Italia" e "Liquidità".
Riassumendo viene quindi differito al 16 settembre 2020 il versamento - in un'unica soluzione o in 4 rate mensili di pari importo – dei seguenti tributi:
– Iva, ritenute (su redditi di lavoro dipendente e assimilato) e contributi in scadenza nel periodo compreso tra l'8 e il 31 marzo 2020, per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro, secondo quanto stabilito dal Decreto Cura Italia;
– Iva, ritenute (su redditi di lavoro dipendente e assimilato), addizionali regionali e comunali, contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria, in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020, i cui termini di pagamento erano stati sospesi dal Decreto Liquidità al ricorrere della condizione della riduzione del fatturato.

Le novità del Decreto "Rilancio"

Il terzo provvedimento adottato dal Governo nella fase emergenziale è il D.L. 34/2020, che ha preso il nome di Decreto "Rilancio"[9].
Tra le novità più significative in materia di Iva, vi sono:
– l'introduzione di un regime di favore per le cessioni di beni strettamente necessari nell'emergenza;
– la soppressione delle clausole di salvaguardia in materia di Iva e di accisa;
– il differimento di alcuni termini per i soggetti tenuti alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Introduzione di un regime di favore per le cessioni di beni strettamente necessari nell'emergenza

L'articolo 124 del Decreto "Rilancio" interviene sulla Tabella A, parte II-*bis*, allegata al D.P.R. 633/1972, relativa ai beni e servizi soggetti ad aliquota Iva del 5%, inserendo una lista tassativa di beni, necessari al contenimento e alla gestione dell'emergenza sanitaria.

[8] Si tratta del D.L. 34/2020.
[9] D.L. 34/2020, recante "*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19*".

Si tratta, ad esempio, di attrezzature mediche come ventilatori polmonari, monitor multiparametrici anche da trasporto, pompe infusionali per farmaci, strumentazione per diagnostica per Covid-19, tamponi per analisi cliniche, mascherine chirurgiche, mascherine FFp2 e FFp3, guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo e altri dispositivi di protezione individuale, detergenti disinfettanti per mani.

Il medesimo articolo prevede che, fino al 31 dicembre 2020, le cessioni dei medesimi beni siano esenti da Iva, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Per meglio chiarire la portata della normativa, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli è intervenuta con la circolare n. 12/2020[10].

Quanto alla decorrenza della normativa in esame, le Dogane confermano che, ai sensi del successivo articolo 266, D.L. 34/2020 tale termine decorra dalla data di pubblicazione del provvedimento sulla Gazzetta Ufficiale, ovverosia, dal 19 maggio 2020 e, quindi:

– a partire dalla predetta data del 19 maggio 2020 e sino al 31 dicembre 2020, le operazioni relative ai beni elencati nel n. 1-ter della suddetta Tabella A, Parte II-*bis*, sono esenti dall'Iva;

– a decorrere dal 1° gennaio 2021, alle cessioni e alle importazioni dei medesimi beni si applicherà l'aliquota Iva del 5%.

Il trattamento Iva di favore è espressamente esteso anche alle importazioni dei medesimi beni che, quindi, potranno essere esenti da Iva fino al 31 dicembre 2020 e assoggettate all'aliquota del 5% a partire dal 1° gennaio 2021.

Viene, inoltre, chiarito che il beneficio introdotto può essere riconosciuto esclusivamente ai beni espressamente nominati e che, quindi, l'elencazione contenuta nell'articolo 124, D.L. 34/2020 deve essere considerata tassativa e non meramente esemplificativa.

Con riferimento alle mascherine, l'elenco riporta esplicitamente soltanto le mascherine "chirurgiche" e le "mascherine FFp2 e FFp3" e devono quindi essere escluse dal beneficio le mascherine generiche (o filtranti), che non sono un dispositivo medico (DM) né un Dispositivo di Protezione Individuale (DPI).

Al fine di assicurare certezza interpretativa alla lista tassativa dei beni, le Dogane hanno fornito i codici di classifica doganale delle merci oggetto dell'agevolazione Iva in questione.

A questi codici è stato associato in TARIC il Codice Addizionale Q101 da indicare, fino al 31 dicembre 2020, nella casella 33 del DAU, che prevede il codice N.C. (Nomenclatura Combinata) a 12 cifre corrispondente al bene.

[10] Si tratta della circolare Prot. 163209/RU, Riduzione aliquota Iva per le importazioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza Covid-19. Codici Taric.

Il codice addizionale Q101 dovrà avere come descrizione: "*esenti dall'Iva ai sensi dell'articolo 124, comma 2, D.L. 34/2020*".

Soppressione delle clausole di salvaguardia in materia di Iva e di accisa

L'articolo 123 del Decreto "Rilancio" ha abrogato le c.d. "clausole di salvaguardia", che prevedono l'aumento automatico dell'aliquota Iva ordinaria e di quella ridotta del 10%.

In linea generale, si tratta di quelle norme, introdotte dalla Legge di Stabilità 2015[11], che prevedono l'incremento automatico di specifiche voci di tasse e imposte come appunto le aliquote Iva.

Occorre ricordare che, tuttavia, il Legislatore di anno in anno ha sempre previsto la sospensione degli effetti. Da ultimo, la loro "sterilizzazione" è stata disposta dall'articolo 1, comma 3 della Legge di Bilancio 2020 (L. 160/2019).

Sempre l'articolo 123, D.L. 34/2020 prevede, inoltre, la soppressione delle altre clausole di salvaguardia, sempre previste dal citato comma 718, che prevedono automatiche variazioni in aumento delle aliquote in materia di accisa su alcuni prodotti carburanti.

Novità in materia di obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi

All'interno del Decreto "Rilancio" hanno, poi, trovato spazio anche alcune norme che, come anticipato in premessa, non sono strettamente legate all'emergenza epidemiologica, ma rispondono comunque alla finalità di alleggerire i contribuenti da alcuni obblighi fiscali.

Si tratta, ad esempio, dell'articolo 140 del Decreto Rilancio, che proroga fino al 1° gennaio 2021 la moratoria delle sanzioni di cui al comma 6, articolo 2, D.Lgs. 127/2015, a favore degli operatori con volume d'affari inferiore a 400.000 euro, che non siano in grado di dotarsi entro il 1° luglio 2020 di un registratore telematico ovvero di utilizzare la procedura web messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Tali soggetti sono comunque obbligati a emettere scontrini o ricevute fiscali, registrare i corrispettivi ai sensi dell'articolo 24, D.P.R. 633/1972 e trasmettere telematicamente i dati dei corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fermi restando gli ordinari termini di liquidazione dell'Iva.

Medesimo differimento al 1° gennaio 2021 è previsto per il termine di adeguamento dei registratori telematici per la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri esclusivamente al Sistema tessera sanitaria.

[11] L. 190/2014, articolo 1, comma 718.

Con l'articolo 141, D.L. 34/2020 viene differito al 1° gennaio 2021 il termine di decorrenza della lotteria dei corrispettivi, il cui avvio originariamente era previsto per il 1° luglio 2020.

Altre novità Iva

Tra le altre novità Iva, si può segnalare il rinvio della decorrenza del servizio di elaborazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, delle bozze precompilate dei documenti Iva.

L'articolo 142, D.L. 34/2020 posticipa al 2021 la data di avvio di tale programma sperimentale, prevedendo che le prime operazioni prese in considerazione saranno quelle effettuate dal 1° gennaio 2021.

Come noto, l'articolo 4, comma 1, D.Lgs. 127/2015 ha previsto, in via sperimentale, un programma di assistenza *online* basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente.

Sulla base dei dati così acquisiti, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione di tutti i soggetti passivi Iva, residenti e stabiliti in Italia, in apposita area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, le bozze dei seguenti documenti:

– registri Iva;

– comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva (LIPE);

– dichiarazione annuale Iva.

Infine, l'articolo 143, D.L. 34/2020 dispone il rinvio al 1° gennaio 2021 della procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche.

In proposito, occorre rammentare che l'articolo 12-*novies*, D.L. 34/2019 ha introdotto una procedura di integrazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche inviate tramite il Sistema di Interscambio che non recano l'annotazione di assolvimento dell'imposta.

SCHEDA DI SINTESI

Decreto "Cura Italia":
Sospensione degli adempimenti fiscali
(diversi dai versamenti e dalla effettuazione delle ritenute alla fonte e dalle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale)
in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020

Applicabile anche ai soggetti non residenti con rappresentante Iva in Italia o identificati direttamente

Sospensione dei termini dei versamenti

scadenti nel periodo compreso tra l'8 e il 31 marzo 2020

per i soggetti con ricavi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente.

Decreto "Liquidità"

Ulteriore sospensione dei termini dei versamenti in scadenza

nel mese di aprile 2020 e nel mese di maggio 2020

per i soggetti che hanno subito determinate riduzioni del fatturato nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto ai mesi di marzo e aprile 2019.

Decreto "Rilancio"

- regime di favore per le cessioni di beni strettamente necessari nell'emergenza:
- esenzione fino al 31 dicembre 2020

applicazione aliquota Iva 5% dal 1° gennaio 2021

Soppressione delle clausole di salvaguardia in materia di Iva e di accisa

Novità in materia di obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi:

- moratoria delle sanzioni fino al 1° gennaio 2021 per gli operatori con volume d'affari inferiore a 400.000 euro che non si sono dotati entro il 1° luglio 2020 di un registratore telematico
- differimento al 1° gennaio 2021 per l'adeguamento dei registratori telematici per la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri esclusivamente al Sistema tessera sanitaria

differimento al 1° gennaio 2021 il termine di decorrenza della lotteria dei corrispettivi, il cui avvio originariamente era previsto per il 1° luglio 2020.

Avvio dal 2021 per il programma sperimentale delle bozze precompilate dei documenti Iva

Rinvio al 1° gennaio 2021 della procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche.

Iva in pratica n. 53/2020

Il trattamento Iva dei beni necessari per il contenimento del Covid-19

di Sandro Cerato – dottore commercialista e pubblicista

Premessa

L'articolo 124, D.L. 34/2020 recante "*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19*" ha previsto un particolare trattamento Iva applicabile alle cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 ancora in corso. In particolare, è stato disposto:

– un regime di esenzione Iva, con riconoscimento del diritto alla detrazione "a monte", ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, per le cessioni effettuate entro il prossimo 31 dicembre 2020[12];

– l'applicazione dell'aliquota Iva del 5% (inserita nel nuovo n. 1-*ter*.1 della Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al D.P.R. 633/1972) per le cessioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2021.

> Come indicato nella relazione illustrativa al D.L. 34/2020, l'intento del Legislatore è quello di concedere (in via transitoria) un regime di maggior favore per le cessioni di quei beni che possono tornare utili al contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19[13].

Periodo di effettuazione della cessione	Regime Iva applicabile
Cessioni effettuate entro il 31 dicembre 2020.	Regime di esenzione Iva, con riconoscimento del diritto alla detrazione "a monte"
Cessioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2021	Aliquota Iva al 5%

> Il predetto trattamento Iva agevolato si applica anche alle importazioni dei citati beni (nota Agenzia delle dogane e dei monopoli 22 maggio 2020 n. 152373), fermo restando quanto stabilito dalla decisione (UE) 3 aprile 2020 n. 491 in merito all'esenzione dai dazi doganali e dall'Iva

[12] Il trattamento di esenzione con diritto alla detrazione (c.d. ad "aliquota zero") comporta che il fornitore non addebita l'Iva sulla cessione, potendo però detrarre l'imposta pagata "a monte" per acquistare, importare o produrre tali beni.

[13] Come evidenziato sempre dalla Relazione illustrativa al D.L. 34/2020, la possibilità di applicare un regime di esenzione Iva con diritto alla detrazione dell'imposta (c.d. operazioni ad "aliquota zero") è stata altresì legittimata dalla nota Commissione Europea 3 aprile 2020 (indirizzata alle Amministrazioni fiscali degli Stati membri).

all'importazione prevista in favore delle importazioni effettuate dal 30 gennaio 2020 e sino al prossimo 31 luglio 2020 (di cui si dirà in seguito).

Regime di esenzione con diritto alla detrazione (c.d. "aliquota zero")

Come anticipato in premessa, l'articolo 124, D.L. 34/2020 ha previsto che, sino al prossimo 31 dicembre 2020, vige il regime di esenzione Iva per le cessioni di beni indicati nel nuovo n. 1-*ter*.1 della Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al D.P.R. 633/1972.

Beni indicati al n. 1-*ter*.1 della Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al D.P.R. 633/1972
Ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva
Monitor multiparametrico anche da trasporto
Pompe infusionali per farmaci e pompe peristaltiche per nutrizione enterale
Tubi endotracheali
Caschi per ventilazione a pressione positiva continua
Maschere per la ventilazione non invasiva
Sistemi di aspirazione
Umidificatori
Laringoscopi
Strumentazione per accesso vascolare
Aspiratori elettrici
Centrali di monitoraggio per terapia intensiva
Ecotomografi portatili
Elettrocardiografi
Tomografi computerizzati
Mascherine chirurgiche
Mascherine Ffp2 e Ffp3
Articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie (quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo, camici impermeabili, camici chirurgici)
Termometri
Detergenti disinfettanti per mani
Dispenser a muro per disinfettanti
Soluzioni idroalcoliche in litri
Perossido al 3% in litri
Carrelli per emergenza
Estrattori RNA
Strumentazione per diagnostica per Covid-19
Tamponi per analisi cliniche
Provette sterili
Attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo

Detrazione dell'imposta "a monte"

La cessione dei beni indicati nel nuovo n. 1-ter.1 della Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al D.P.R. 633/1972 beneficia del diritto alla detrazione dell'Iva assolta "a monte" (per acquistare, importare o produrre tali beni), diversamente da quanto avviene per l'acquisto dei beni derivanti dall'effettuazione di operazioni esenti, per i quali sussiste l'indetraibilità per diretta afferenza di cui all'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972.

> Conseguentemente, l'imposta eventualmente assolta sugli acquisti di beni connessi all'emergenza Covid-19 sarà detraibile secondo le disposizioni di cui agli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972, ossia nella misura in cui tali acquisti siano inerenti all'attività d'impresa o professionale, ovvero non siano destinati ad altra attività estranea a essa o alla sfera personale del soggetto passivo.

Sempre con riferimento al diritto alla detrazione dell'imposta "a monte", è possibile formulare le seguenti ulteriori considerazioni:

– il diritto alla detrazione è riconosciuto ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, il che esclude sia l'indetraibilità per diretta afferenza di cui all'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972, sia l'insorgenza del pro rata di detraibilità a norma dell'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972;

– le suddette cessioni dovrebbero essere considerate come operazioni ad "*aliquota zero*" anche ai fini del soddisfacimento del requisito di cui all'articolo 30, comma 2, lettera a), D.P.R. 633/1972 e al D.L. 250/1995, per accedere ai rimborsi Iva annuali e trimestrali, come già previsto in presenza di operazioni non imponibili (circolare n. 13/E/1990), operazioni in *reverse charge* (circolare n. 37/E/2006) e operazioni assoggettate allo speciale meccanismo dello *split payment* (circolare n. 15/E/2015).

Decorrenza

Con la circolare n. 12/D/2020, l'Agenzia delle dogane ha chiarito che, per le cessioni di beni destinati alla gestione e al contenimento dell'emergenza da Covid-19 il regime di esenzione Iva, fermo restando il diritto alla detrazione dell'imposta "a monte", si applica dal 19 maggio 2020 (data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. 34/2020) e sino al prossimo 31 dicembre 2020: a decorrere dal 1° gennaio 2021 si applicherà, invece, l'aliquota Iva nella misura del 5%.

Posto che l'esenzione è applicabile soltanto dal 19 maggio 2020, è opportuno che sia prestata adeguata attenzione al momento in cui la cessione dei predetti beni si considera effettuata ai fini Iva, il che significa che si dovrà prendere a riferimento la data di consegna o spedizione di beni ovvero, in

alternativa, la data di emissione della fattura o di pagamento del corrispettivo, se antecedenti alla consegna o spedizione dei citati beni[14]. La data così individuata, per le fatture elettroniche che transitano attraverso lo SdI, è valorizzata nel campo "*Data Fattura*".

> Si sottolinea, al riguardo, che ai fini dell'applicazione del regime di esenzione (con diritto alla detrazione dell'Iva), non rileva la data di emissione della fattura (ossia la trasmissione del documento al SdI) qualora essa sia successiva al momento di effettuazione dell'operazione.

Da un punto di vista pratico, se il momento di effettuazione della cessione si è verificato dal 19 maggio 2020, non dovrà essere addebitata l'Iva (c.d. aliquota "zero"), mentre se la cessione si è verificata in epoca antecedente alla predetta data, la fattura dovrà recare l'addebito dell'imposta: se così non fosse, il cessionario sarà legittimato a invocare la regolarizzazione del documento ricevuto dal cedente.

Esemplificazioni

1. Fattura emessa in data 25 maggio 2020 in relazione a una cessione di beni del 18 maggio 2020 (in virtù del termine di 12 giorni concesso per la trasmissione al SdI del documento fiscale): in tal caso la fattura emessa dovrà esporre l'addebito dell'Iva nella misura ordinaria del 22%, poiché il momento di effettuazione dell'operazione (18 maggio 2020) è antecedente a quello di efficacia della nuova disciplina (19 maggio 2020).
2. Fattura differita emessa entro il 16 giugno 2020 relativa a consegne di beni effettuati entro il 18 maggio 2020: in tal caso la fattura emessa sarà soggetta all'aliquota ordinaria del 22% poiché il momento di effettuazione dell'operazione è antecedente a quello di efficacia della nuova disciplina (19 maggio 2020).
3. Fattura differita emessa entro il 16 gennaio 2021 relativa a consegne effettuate nel mese di dicembre 2020: in tal caso la fattura emessa sarà esente Iva poiché il momento di effettuazione dell'operazione si è comunque verificato nel periodo in cui vige l'esenzione.

Tipologia di beni agevolabili

Sempre nel contesto della richiamata circolare n. 12/D/2020, viene affermato che l'elencazione contenuta nell'articolo 124, D.L. 34/2020 deve essere intesa come tassativa e non meramente esemplificativa. Ad ogni modo, al fine di agevolare gli operatori nell'attività di identificazione dei prodotti rientranti nel suddetto elenco, l'Agenzia delle Dogane ha pubblicato, in calce alla richiamata

[14] Per le importazioni rileva, invece, il momento in cui sorge l'obbligazione doganale, vale a dire, di regola, l'accettazione della dichiarazione in Dogana (articolo 77, § 2, del Regolamento UE 952/2013).

circolare, una tabella contenente i codici TARIC con i quali sono classificate le merci in commento ai fini doganali.

> Confrontando l'elencazione dei beni contenuti nella richiamata tabella con quella fornita dalla Commissione Ue nella citata nota del 3 aprile 2020 (in merito all'esenzione dai dazi doganali e dall'Iva all'importazione per taluni beni destinati al contenimento del Covid-19), si può notare che, fra i beni compresi nel perimetro di applicazione dell'articolo 124, D.L. 34/2020 rientrano:
> – le mascherine "chirurgiche" (codice Taric 6307 90 98) e quelle di tipo "Ffp2 e Ffp3" (codici Taric 6307 90 98 e 9020 0000 80), mentre rispetto alla classificazione europea non sono presenti le "*Mascherine chirurgiche in carta*" (codici Taric 4818 90 10 e 4818 90 90);
> – i "*detergenti disinfettanti per mani*", ivi compresi i detergenti (Saponi, preparazioni e prodotti tensioattivi organici et similia) e i disinfettanti (Disinfettante per le mani e Altri preparati disinfettanti, codice 3808 94), mentre nella Nota della Commissione UE, tali prodotti (ancorché agevolabili) sono inclusi in categorie differenti.

Imposta di bollo sulle fatture

Secondo quanto disposto dall'articolo 6 della Tabella B, allegata al D.P.R. 642/1972, sono esenti da imposta di bollo i documenti "*riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto*". Consegue che, devono ritenersi soggette a imposta di bollo – in misura pari a 2 euro – le fatture relative alle cessioni dei beni in commento, il cui ammontare sia superiore a 77,47 euro.

> Tale interpretazione troverebbe peraltro conforto dalla prassi amministrativa (circolare n. 1/E/1984), secondo cui sono esclusi dall'esenzione del bollo i documenti che "*riguardano operazioni fuori del campo di applicazione dell'Iva, o con aliquota zero*".

Il regime Iva delle mascherine

Per quanto concerne il regime Iva delle mascherine occorre prima di tutto fare riferimento alla loro diversa tipologia.

Tipologia di mascherine	Descrizione
Mascherine FFp2 o equivalenti: (dispositivi di protezione individuale)	Per essere utilizzati tali dispositivi devono necessariamente ottenere una certificazione CE (prodotta da un ente certificatore valido), a meno che non abbiano ricevuto l'approvazione all'utilizzo in deroga da parte dell'Inail

Mascherine chirurgiche: (dispositivi medici)	Essendo un dispositivo medico di Classe I non è necessario il rilascio da un ente certificato della certificazione CE (a differenza dei dispositivi medici di classe II e classe IIR), ma è sufficiente che il produttore apponga la marcatura CE attraverso una specifica dichiarazione di conformità[15]
Mascherine generiche	Per essere commercializzate, le mascherine "generiche" – che non costituiscano né un dispositivo medico né un dispositivo di protezione individuale – devono soddisfare le condizioni richiamate nella circolare del Ministero dello Sviluppo Economico n. 107886/2020, ovvero: • non devono recare la marcatura CE; • devono indicare espressamente che non si tratta di un Dispositivo Medico (DM) o Dispositivo di Protezione Individuale (DPI); • devono essere accompagnate da una avvertenza che indichi chiaramente che non garantiscono in alcun modo la protezione delle vie respiratorie di chi le indossa, che non sono utilizzabili quando sia prescritto l'uso di Dispositivi Medici o Dispositivi di Protezione Individuale (per uso sanitario o sui luoghi di lavoro)

In virtù di quanto di quanto riportato nella suddetta tabella, consegue che l'esenzione Iva si applica alle mascherine chirurgiche e mascherine FFp2/FFp3, anche se prive di marchio CE ma autorizzate in deroga dall'Istituto Superiore della Sanità (le prime) e dall'Inail (le seconde). Mentre le mascherine destinate all'uso della collettività prive della marcatura CE (c.d. anche mascherine generiche) dovrebbero rimanere soggette all'aliquota Iva ordinaria del 22%. Ciò è confermato anche dalla richiamata circolare n. 12/D/2020 ove si afferma che:

> *"le mascherine generiche (o filtranti) non sono un dispositivo medico (DM) né un dispositivo di protezione individuale (DPI) e, pertanto, sul piano strettamente interpretativo, vista anche la finalità della norma, il beneficio introdotto può essere riconosciuto esclusivamente ai beni espressamente nominati dalla stessa: l'elencazione contenuta nell'articolo 124 va intesa, infatti, come tassativa e non meramente esemplificativa".*

Modalità di fatturazione

In attesa di conferme della Agenzia delle entrate in merito alle modalità di fatturazione delle cessioni di beni destinati alla gestione e al contenimento dell'emergenza da Covid-19 (esenti da Iva sino al prossimo 31 dicembre 2020) si è dell'avviso che tali fatture:

– concorrano al volume di affari Iva;

– siano da registrare in Iva sia per il fornitore che per il cliente Iva;

– siano da indicare sia nella LIPE che nella dichiarazione annuale Iva.

[15] È giusto il caso di segnalare che, alla data odierna, è previsto l'utilizzo in deroga, limitatamente al periodo di emergenza, di maschere facciali ad uso medico anche prive del marchio CE se approvate dall'Istituto Superiore di Sanità.

> Posto che la norma definisce le cessioni di tali beni "*esenti dall'Iva*", alcuni operatori sono stati indotti a ritenere che alle cessioni dei beni elencati nell'articolo 124, D.L. 34/2020, si applicasse l'esenzione prescritta dall'articolo 10, D.P.R 633/1972. Tuttavia, tale considerazione non può ritenersi corretta, in quanto la locuzione "esente" è stata utilizzata dal Legislatore solo per esplicitare che tali cessioni non scontano l'Iva ma, dal momento che non è stato modificato l'articolo 10, D.P.R. 633/1972, è evidente che non trova applicazione quest'ultima disposizione. La riprova è rinvenibile dal fatto che l'Iva dell'acquisto risulta essere detraibile a monte.

Considerato l'obbligo pressoché generalizzato di emissione di fattura in formato elettronico mediante lo SdI, qualche dubbio potrebbe sorgere anche in relazione alla corretta codifica relativa alla natura dell'operazione, da indicare nel *file* xml. Sul punto, in assenza di un codice di esenzione Iva specifico per le cessioni di tali beni, si sono sviluppate 2 tesi:

– la prima secondo cui la scelta dovrebbe ricadere sul codice natura N4 (esenti), sebbene in questo caso non si possa ritenere l'operazione annoverabile fra quelle elencate nell'articolo 10, D.P.R. 633/1972;

– la seconda, invece, che suggerisce di indicare in fattura una dicitura del tipo: "*operazione non soggetta ex articolo 124, D.L. 34/2020*", che attualmente corrisponde nella *file* xml della fattura elettronica al campo Natura N2 (N2.2 dal 1° ottobre 2020 la cui obbligatorietà decorre dal 1° gennaio 2021).

> Con una *FAQ* pubblicata in data 1 giugno 2020 sul proprio portale, Assosoftware ha confermato la prima tesi, ovvero che le cessioni di beni necessari al contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 (esenti da Iva pur con diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972) possono essere rappresentate nella fattura elettronica utilizzando il Codice Natura N4 (esente) e riportando nel Riferimento Normativo la dicitura "*Fattura emessa ai sensi dell'articolo 124, comma 2, D.L. 34/2020*".

Cessioni intracomunitarie ed extra UE di beni destinati all'emergenza Covid-19

L'esenzione Iva prevista sino al prossimo 31 dicembre 2020 è esclusivamente destinata alle operazioni che prevedono il consumo "interno" di beni destinati all'emergenza Covid-19, non potendo riguardare le cessioni verso l'estero, per le quali trova già applicazione il regime di non imponibilità prescritto:

– dall'articolo 8, comma 1, lettera a) o b), D.P.R. 633/1972, se i beni sono destinati a uscire dal territorio comunitario;

– dall'articolo 41, comma 1, D.L. 331/1993, se i beni sono destinati ad altri Stati membri.

Posto che in entrambe le richiamate fattispecie (cessioni intracomunitarie e cessioni extra UE) si è in presenza di operazioni che non risultano gravate da imposta e che consentono il diritto alla detrazione dell'Iva "a monte", ai sensi dell'articolo 19, comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972, consegue che, a differenza delle operazioni interne ad "*aliquota zero*", le cessioni verso l'estero possono concorrere, in via ordinaria, alla determinazione dello status di esportatore abituale per il cedente (articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983), nonché al calcolo del *plafond* (articolo 2, comma 2, L. 28/1997), con l'effetto che detti soggetti potranno acquistare beni e/o servizi senza applicazione dell'Iva, previa dichiarazione d'intento.

> Sotto un profilo strettamente operativo, qualora gli operatori che pongono in essere dette cessioni verso l'estero decidessero di emettere fattura elettronica mediante Sistema di Interscambio (pur non essendone obbligati), il corretto codice da indicare nel *file* xml per identificare la natura dell'operazione sarebbe "N3" (non imponibili).

Inoltre, a dispetto di quanto visto per le cessioni interne, per le cessioni di beni per l'emergenza destinati all'estero, vige l'esenzione assoluta dall'imposta di bollo, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 15 della Tabella B annessa al D.P.R. 642/1972 e dell'articolo 66, comma 5, D.L. 331/1993.

Acquisti intracomunitarie di beni destinati all'emergenza Covid-19

L'esenzione dall'Iva si applica anche agli acquisti intracomunitari e alle importazioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, sebbene il meccanismo del *reverse charge* c.d. "esterno" renda neutrale, in assenza di limiti alla detrazione, tanto l'applicazione di un'aliquota pari a "zero" quanto quella del 5% o del 22%: l'articolo 42, D.L. 331/1993 e l'articolo 68, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, esentano, infatti, dall'Iva, rispettivamente gli acquisti intracomunitari e le importazioni dei beni la cui cessione è esente nel territorio dello stato italiano.

> Sul punto, si rinvia alla citata decisione della Commissione europea del 3 aprile 2020, ove viene ricordato che l'articolo 140 della Direttiva 2006/112/CE agevola gli acquisti intracomunitari laddove la fornitura da parte di un soggetto passivo sarebbe "*in ogni caso*" esente da Iva. La finalità di questa norma è proprio quella di "*garantire la parità di trattamento delle transazioni transfrontaliere e delle transazioni nazionali*".

Esenzione dal dazio e dall'Iva all'importazione di beni destinati all'emergenza Covid - 19

Con la decisione n. 491/2020, la Commissione Europea ha concesso l'esenzione dai dazi doganali all'importazione e dall'Iva, connessi all'importazione delle merci necessarie a contrastare gli effetti della pandemia di Covid-19 nel corso del 2020, per il periodo compreso tra il 30 gennaio 2020 e il 31 luglio 2020, salvo revisione della data finale.

> Le procedure operative per l'applicazione della citata esenzione sono state definite con la determinazione Agenzia delle dogane e dei monopoli 3 aprile 2020 n. 107042 che ha sostituito la precedente determinazione 27 marzo 2020 n. 101115 (emanata nelle more dell'adozione della richiamata decisione).

Soggetti beneficiari

Sono ammesse all'esenzione dai dazi doganali e dall'Iva le importazioni di merci necessarie a contrastare l'emergenza da Covid-19 effettuate da:

– da organizzazioni pubbliche, compresi gli enti statali, gli organismi pubblici e altri organismi di diritto pubblico;

– da organizzazioni autorizzate dalle competenti autorità nazionali;

– dalle unità di pronto soccorso per far fronte alle proprie necessità per tutta la durata del loro intervento.

> I benefici dell'esenzione non sono legati solo alle caratteristiche del soggetto importatore e dei beni importati, ma anche alla destinazione degli stessi beni: l'operazione può, pertanto, essere effettuata anche da un soggetto diverso da quelli richiamati dalla norma, purché il materiale sanitario importato sia destinato a essere ceduto dall'importatore ai soggetti individuati dalle disposizioni.

Sono ricompresi nell'elenco dei soggetti legittimati ad applicare l'esenzione Iva, anche coloro che effettuano le operazioni "*per conto*" dei soggetti indicati[16]. Inoltre, secondo quanto chiarito dall'amministrazione finanziaria, il regime di esenzione in parola può:

[16] La circostanza che l'importazione delle merci sia effettuata "*per conto*" di un soggetto legittimato è 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.

> *"essere applicato anche nei rapporti tra l'importatore e i soggetti espressamente richiamati dall'articolo 1, comma 1, lettera c), della predetta decisione della Commissione europea (c.d. soggetti legittimati), purché 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"* (circolare n. 11/E/2020).

Qualora la cessione dei beni al soggetto legittimato si perfeziona prima dell'importazione (circolare n. 6/D/2020):

– l'organizzazione o ente destinatario dei beni è da considerare importatore, anche se le formalità doganali sono svolte per suo conto da un soggetto diverso;

– le cessioni dei beni possono essere considerate vendite di merci allo stato estero e, pertanto, non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 7-*bis*, D.P.R. 633/1972;

– all'immissione in libera pratica si applica la franchigia dai diritti doganali, sia se il destinatario finale risulta importatore, sia nel caso in cui la dichiarazione venga presentata per conto del beneficiario.

> Nei modelli di autocertificazione previsti per avvalersi dello sdoganamento con le procedure di svincolo diretto e celere (di cui si dirà in seguito) è prevista un'apposita dichiarazione per chiedere la sospensione dei dazi e dell'Iva all'importazione[17].

Indicazione nella dichiarazione annuale

Le operazioni di importazione e successiva cessione andranno, inoltre, riepilogate nella dichiarazione annuale Iva. In particolare:

– la bolletta doganale di importazione può essere registrata utilizzando l'articolo 68, D.P.R. 633/1972 "*Importazioni non soggette all'imposta*" da far confluire in dichiarazione annuale Iva tra gli acquisti al rigo VF16, campo 2 "*Acquisti esenti (articolo 10) e importazioni non soggette ad imposta*".

– la successiva cessione rientrerà nelle operazioni genericamente "esenti" da Iva; in dichiarazione annuale Iva potrebbe essere indicata tra le operazioni attive al rigo VE36, dove sono riportate le operazioni non soggette all'imposta, effettuate in applicazione di determinate norme agevolative nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati (salvo introduzione rigo *ad hoc* nella dichiarazione annuale Iva 2021).

[17] Come chiarito dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (determinazione 30 marzo 2020 n. 102131 e nota 31 marzo 2020 n. 102121), nel caso in cui l'importazione sia svolta per conto e su mandato dei predetti destinatari da altri soggetti operatori economici intermediari, questi ultimi in qualità di importatori devono compilare un'autocertificazione attestante: i) qualità e quantità dei beni importati, ii) il soggetto a cui sono destinati i beni; iii) gli estremi del mandato ricevuto; iv) l'atto di impegno a corrispondere i diritti sospesi laddove non fosse riconosciuta l'esenzione.

Le procedure per lo sdoganamento dei beni destinati all'emergenza Covid-19

Con l'ordinanza Presidenza del CdM 28 marzo 2020 n. 6 è stato stabilito che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli provveda, senza differimento, a porre in essere ogni azione utile al fine di consentire la celere sdoganalizzazione:

– di tutti i Dispositivi di Protezione Individuale (DPI) e, in particolare, quelli di protezione delle vie aeree FFp2, FFp3, N95 e KN95 indicati dal ministero della salute nella circolare 12 febbraio 2020 n. 4373;

– dei beni mobili di qualsiasi genere che occorrono per fronteggiare l'emergenza sanitaria, compresi gli strumenti e i dispositivi di ventilazione invasivi e non invasivi.

In ottemperanza alla predetta ordinanza, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha illustrato le modalità attuative per le procedure di sdoganamento con svincolo diretto e con svincolo celere dei predetti beni (determinazione 30 marzo 2020 n. 102131).

Tipologia di svincolo	Soggetti interessati
Svincolo diretto	Si rivolge solo a determinati soggetti che sono quelli che svolgono attualmente servizi di pubblica utilità, e con questa procedura si possono importare sia DPI che altri beni mobili utili al contrasto del Covid-19
Svincolo celere	Si rivolge a tutti i soggetti (sia privati che imprese non ricomprese nei servizi di pubblica utilità) che intendano adibire la merce al contrasto Covid-19 ma con questa procedura non si possono importare DPI

Svincolo diretto

È effettuata con la procedura dello sdoganamento con svincolo diretto, l'importazione di merci necessarie a fronteggiare l'emergenza da Covid-19, qualora i DPI (e i beni mobili di qualsiasi genere) siano destinati ai soggetti indicati nella seguente tabella[18]:

Tipologia di mascherine
Regioni e province autonome
Enti territoriali locali
Pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001
Strutture ospedaliere pubbliche ovvero private accreditate e/o inserite nella rete regionale dell'emergenza;
Soggetti che esercitano servizi pubblici essenziali, di pubblica utilità e/o di interesse pubblico cosi come individuati dai D.P.C.M. 11 marzo 2020; 22 marzo 2020 e 25 marzo 2020.

Per poter ricorrere alla procedura di svincolo diretto, è necessario presentare una autocertificazione resa dall'effettivo destinatario della merce, in cui quest'ultimo attesta, ai sensi dell'articolo 47, D.P.R.

[18] Le importazioni di DPI non destinati ai soggetti sopra individuati sono oggetto di segnalazione al Commissario Straordinario affinché disponga, ove lo ritenga opportuno, la requisizione da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

445/2020, che i beni oggetto dell'importazione sono destinati a uno dei soggetti riportati nella suddetta tabella.

Svincolo celere

È possibile ricorrere allo sdoganamento con svincolo celere, in caso di importazione di beni mobili non DPI da parte di soggetti diversi da quelli sopra indicati, qualora tali beni siano occorrenti per contrastare il contagio da Covid-19. Anche in questo caso, si rende necessaria la presentazione di una autocertificazione resa dall'effettivo destinatario della merce, in cui quest'ultimo deve attestare, ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2020, che i beni oggetto dell'importazione occorrono per fronteggiare l'emergenza sanitaria.

> Si ribadisce, infine, che nei modelli di autocertificazione previsti per avvalersi dello sdoganamento con le procedure di svincolo diretto e celere - disponibili al *link* https://www.adm.gov.it/portale/istruzioni-per-l-importazione-con-svincolo-diretto-e-celere - è prevista un'apposita casella da barrare per chiedere la sospensione dei dazi e dell'Iva all'importazione di cui si è detto in precedenza.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 124, D.L. 34/2020 ha disposto un regime di esenzione Iva, con riconoscimento del diritto alla detrazione "a monte", per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 effettuate entro il 31 dicembre 2020: a decorrere dal 1° gennaio 2021 si applicherà, invece, l'aliquota Iva nella misura del 5% prescritta nel nuovo n. 1-*ter*.1 della Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al D.P.R. 633/1972.

Con la circolare n. 12/D/2020, l'Agenzia delle dogane ha chiarito che il regime di esenzione Iva, fermo il diritto alla detrazione dell'imposta "a monte", si applica dal 19 maggio 2020 (data di pubblicazione del D.L. 34/2020 in Gazzetta Ufficiale) e sino al prossimo 31 dicembre 2020. È stato altresì chiarito che l'esenzione in parola può essere riconosciuta "*esclusivamente ai beni espressamente nominati*" nell'elenco contenuta nell'articolo 124, D.L. 34/2020. Conseguentemente, le mascherine c.d. generiche, ovvero diverse da quelle "chirurgiche" o "FFp2 e FFp3", non possono beneficiare dell'agevolazione in discorso, in quanto non espressamente indicate nel citato elenco.

L'esenzione Iva prevista sino al prossimo 31 dicembre 2020 è esclusivamente destinata alle operazioni che prevedono il consumo "interno" dei citati beni, non potendo riguardare le cessioni verso l'estero, per le quali già trova applicazione il regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera a) o b), D.P.R. 633/1972 (qualora i beni siano destinati a uscire dal territorio comunitario), oppure quello prescritto dall'articolo 41, comma 1, D.L. 331/1993 (in caso di destinazione ad altri Stati membri). Inoltre, le cessioni verso l'estero dei predetti beni possono concorrere, in via ordinaria, alla determinazione dello status di esportatore abituale per il cedente (articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983), nonché al calcolo del *plafond* (articolo 2, comma 2, L. 28/1997).

L'esenzione dall'Iva si applica anche agli acquisti intracomunitari e alle importazioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, sebbene il meccanismo del *reverse charge* c.d. "esterno" renda neutrale, in assenza di limiti alla detrazione, tanto l'applicazione di un'aliquota pari a "zero" quanto quella del 5% o del 22%.

Con la decisione n. 491/2020, la Commissione Europea ha concesso l'esenzione dai dazi doganali all'importazione e dall'Iva, connessi all'importazione delle merci necessarie a contrastare gli effetti della pandemia di Covid-19 nel corso del 2020, per il periodo compreso tra il 30 gennaio 2020 e il 31 luglio 2020, salvo revisione della data finale. A tal proposito, si segnala che, nei modelli di autocertificazione previsti per avvalersi dello sdoganamento con le procedure di svincolo diretto e celere è prevista un'apposita dichiarazione per chiedere la sospensione dei dazi e dell'Iva all'importazione.

Iva in pratica n. 53/2020

La rilevanza sostanziale dell'iscrizione al Vies

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

La rilevanza non sostanziale dell'iscrizione nell'archivio Vies (*VAT Information Exchange System*) del codice di identificazione Iva del cessionario comunitario non residente, già stabilita dalla giurisprudenza sia comunitaria sia nazionale, è stata da ultimo sostenuta dall'AIDC con la norma di comportamento n. 204.

Tra le misure, in vigore dal 1° gennaio 2020, che fanno da ponte al passaggio al regime Iva definitivo degli scambi intra UE, previsto dal 1° luglio 2022, è compreso il riconoscimento del numero di identificazione Iva del cessionario quale requisito sostanziale per la non imponibilità Iva delle cessioni intracomunitarie di beni; a sua volta, esso implica che anche l'iscrizione all'archivio Vies del cessionario comunitario non residente assuma carattere sostanziale, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2020.

La disciplina italiana dell'iscrizione nell'archivio Vies

Nella disciplina vigente sino al 12 dicembre 2014, in attuazione dell'articolo 35, comma 7-*ter*, D.P.R. 633/1972, aggiunto dall'articolo 27, D.L. 78/2010, con 2 provvedimenti dell'Agenzia delle entrate del 29 dicembre 2010 erano state definite:

– le modalità di diniego o di revoca dell'autorizzazione necessaria per effettuare cessioni e acquisti intracomunitari di beni;

– le modalità e i criteri per l'inserimento degli operatori economici nell'archivio informatico dei soggetti passivi che effettuano cessioni e acquisti di beni in ambito intracomunitario (archivio Vies).

La relazione al D.L. 78/2010 aveva precisato che, nei 30 giorni decorrenti dalla presentazione della dichiarazione di volontà di effettuare operazioni intracomunitarie, è sospesa la soggettività attiva e passiva del dichiarante a realizzare questa tipologia di operazioni. In pratica, in assenza di iscrizione nell'archivio Vies, così come nelle ipotesi in cui intervenga il diniego o la revoca dell'iscrizione, le operazioni effettuate dal soggetto passivo italiano non si consideravano comprese nel regime Iva degli scambi intracomunitari, ma in quello ordinario.

> Tale principio, oltre che dalla circolare n. 4/E/2011 (§ 9), era stato ribadito:
> – dalla circolare n. 39/E/2011 (§ 6), secondo cui è la stessa controparte comunitaria che, non avendo modo di riscontrare la soggettività passiva Iva del cedente/prestatore o del cessionario/committente italiano nell'archivio Vies, dovrebbe esimersi dal qualificare fiscalmente l'operazione come soggetta al regime fiscale degli scambi intracomunitari. Pertanto, eventuali cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo non ancora incluso nell'archivio (o escluso a seguito di diniego o revoca) devono ritenersi assoggettate a imposizione in Italia, con i conseguenti riflessi, anche di natura sanzionatoria ai sensi dell'articolo 6, D.Lgs. 471/1997, qualora l'operazione economica sia stata invece assoggettata al regime impositivo proprio della cessione/prestazione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo;
> – dalla risoluzione n. 42/E/2012, secondo cui, nel caso di un soggetto passivo italiano non regolarmente iscritto all'archivio Vies che effettua un acquisto da un fornitore comunitario, il predetto acquisto non può configurarsi come una operazione intracomunitaria e, pertanto, l'imposta non è dovuta in Italia bensì nel Paese del fornitore. Ne consegue che, sotto il profilo procedurale, l'acquirente italiano non regolarmente iscritto all'archivio, ricevuta la fattura senza Iva dal fornitore europeo, non deve procedere alla doppia annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti, non essendo applicabile il meccanismo dell'inversione contabile; tale comportamento, infatti, determina una illegittima detrazione dell'Iva con applicazione della sanzione di cui all'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997. Peraltro, conclude la risoluzione, in sede di cooperazione amministrativa e a seguito di precisa richiesta in tal senso da parte dello Stato membro del fornitore, l'Agenzia delle entrate provvederà a segnalare tale operazione come irregolare e l'Amministrazione dell'altro Stato membro potrà, eventualmente, decidere di recuperare l'Iva non assolta per effetto dell'errata qualificazione dell'operazione come intracomunitaria.

Come osservato da Assonime nella circolare n. 25/2011 (§ 2), l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, oltre a essere eccessivamente penalizzante per gli operatori nazionali, suscitava alcune perplessità sul piano sistematico; si trattava, infatti, di un'interpretazione che, oltre a non essere coerente con la *ratio* dell'articolo 18, Regolamento UE 282/2011, riguardante la prova dello *status* del destinatario, provoca una distorsione della concorrenza che danneggia gli operatori nazionali, impossibilitati a fornire una prova alternativa al sistema Vies.

In ogni caso, il regime autorizzativo in esame si poneva in contrasto con la posizione della giurisprudenza della Corte di Giustizia espressa in particolar modo nella sentenza VSTR in precedenza

richiamata, per la quale la non imponibilità che caratterizza, dal lato attivo, le operazioni intracomunitarie deve essere riconosciuta anche quando il fornitore ha violato determinati requisiti formali (nella specie, l'iscrizione nell'archivio Vies) se egli è in grado di dimostrare che, a livello sostanziale, l'operazione riveste natura intracomunitaria.

Normativa in vigore dal 13 dicembre 2014

L'articolo 22, D.Lgs. 175/2014 ha riformulato comma 7-*bis*, articolo 35, D.P.R. 633/1972 prevedendo che la manifestazione della volontà di effettuare operazioni intracomunitarie, di cui al comma 2, lettera e-*bis*), articolo 35, D.P.R. 633/1972 determina l'immediata inclusione nell'archivio Vies.

In tal senso, la circolare n. 31/E/2014 (§ 13) ha confermato che, per effetto della modifica normativa, i soggetti interessati a effettuare operazioni intracomunitarie devono esprimere la relativa volontà in sede di dichiarazione di inizio attività, ovvero in altra dichiarazione successiva.

Prima della modifica in commento, era invece previsto che l'ufficio competente potesse emettere un provvedimento di diniego a effettuare tali operazioni, entro 30 giorni dalla relativa manifestazione di volontà. Nel predetto lasso di tempo, il contribuente non poteva porre in essere né cessioni o acquisti intracomunitari di beni, né scambi di servizi intra UE. Tali operazioni potevano essere poste in essere soltanto a partire dallo scadere di tale termine se, a seguito del controllo preventivo, non fosse intervenuto il provvedimento di diniego. Ne derivava che la soggettività passiva d'imposta poteva risultare limitata nel suddetto periodo alle sole operazioni domestiche e a quelle intercorse con soggetti extra UE.

> In seguito alla modifica normativa in commento, il soggetto passivo – diversamente da quanto precedentemente disposto – ottiene l'iscrizione nella banca dati Vies già al momento dell'attribuzione della partita Iva o, se la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie è manifestata successivamente, al momento in cui manifesta tale volontà.
>
> Alla luce, pertanto, delle nuove disposizioni, l'operatore che chiede di essere autorizzato a effettuare operazioni intracomunitarie verrà automaticamente incluso nell'archivio Vies, con un controllo dell'Amministrazione finanziaria che da anticipato diventa posticipato. È stato, infatti, previsto che gli uffici verificheranno che i dati forniti siano completi ed esatti; in caso di esito negativo, l'articolo 35, comma 15-*bis*, D.P.R. 633/1972 stabilisce che gli stessi procederanno:
>
> – alla cessazione della partita Iva; e

> – alla cancellazione dall'archivio Vies; quest'ultima, in particolare, avverrà d'ufficio, previa apposita comunicazione al contribuente, qualora il medesimo non abbia presentato alcun elenco riepilogativo per 4 trimestri consecutivi, successivi alla data di inclusione nell'archivio[19].

La circolare n. 31/E/2014 (§ 13) ha chiarito che, nel periodo intercorrente tra il ricevimento della comunicazione e la cancellazione, il contribuente interessato a conservare l'iscrizione potrà rivolgersi all'ufficio competente per le attività di controllo ai fini dell'Iva al fine di superare la presunzione di cui al comma 7-*bis*, articolo 35, D.P.R. 633/1972, fornendo la documentazione di tutte le operazioni intracomunitarie effettuate nel predetto periodo dei 4 trimestri di riferimento previsto dalla norma, ovvero fornire adeguati elementi circa le operazioni intracomunitarie in corso o da effettuare. In alternativa, il contribuente potrà manifestare l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie.

L'orientamento della giurisprudenza comunitaria sulla mancata iscrizione del cessionario nell'archivio Vies

> La Corte di Giustizia, con la sentenza resa nella causa C-21/16/2017 (Euro Tyre), ha affermato che l'autorità fiscale di uno Stato membro non può negare l'esenzione Iva prevista per le cessioni intracomunitarie di beni per il solo motivo che, al momento dell'operazione, il cessionario è identificato ai fini Iva, ma non iscritto al sistema Vies. L'esenzione, in particolare, deve essere riconosciuta se non sussiste alcuno specifico indizio che lasci supporre l'esistenza di una frode ed è dimostrato che sono soddisfatte le condizioni sostanziali per beneficiare del regime di esenzione.

A fondamento di questa conclusione, che mette ulteriormente in luce l'illegittimità della disciplina italiana in materia di Vies anche dopo le semplificazioni introdotte dal D.Lgs. 175/2014, la Corte ha ricordato anzitutto che l'articolo 138, § 1, Direttiva 2006/112/CE prevede l'obbligo degli Stati membri di esentare le cessioni di beni che rispettino le condizioni individuate dalla stessa norma, aventi carattere sostanziale. A tal fine, è richiesto che il potere di disporre del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente e che il venditore provi che tale bene sia stato spedito o trasportato in altro Stato membro.

Nella fattispecie in esame, dagli elementi desumibili dalla decisione di rinvio risulta che le questioni sollevate si basano sulla premessa secondo cui ricorrono le condizioni sostanziali per qualificare l'operazione come una cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 138, § 1, Direttiva 206/112/CE.

[19] Cfr. articolo 35, comma 7-*bis*, D.P.R. 633/1972.

L'esenzione, come detto, è stata negata perché il cessionario non era iscritto al sistema Vies e, quindi, in base alla normativa locale, non aveva diritto ad avvalersi del regime impositivo previsto per gli scambi intracomunitari di beni. L'acquirente, nello Stato membro di destinazione della merce, possedeva soltanto un numero di identificazione Iva valido per la realizzazione di operazioni domestiche, ma non per la realizzazione di operazioni intracomunitarie.

Secondo l'analisi compiuta dalla Corte, l'identificazione dei soggetti passivi tramite il numero di partita Iva mira ad agevolare la determinazione dello Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni oggetto di cessione ed è proprio in quest'ottica che l'articolo 214, § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE impone agli Stati membri di adottare tutte le misure necessarie ai fini dell'identificazione dei soggetti passivi per mezzo di un numero di partita Iva. Anche l'iscrizione nel sistema Vies dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie assume un'indubbia rilevanza in questo contesto, consentendo agli operatori di ottenere la conferma del numero di identificazione delle controparti e, allo stesso tempo, alle Autorità fiscali nazionali di controllare le operazioni intracomunitarie e di rilevare eventuali irregolarità.

Tale sistema risponde, pertanto, all'esigenza, prevista dall'articolo 17, Regolamento CE 904/2010, di permettere agli Stati membri di disporre di una banca dati elettronica contenente l'elenco degli operatori ai quali è stato attribuito il numero di partita Iva. Tuttavia, l'articolo 138, § 1, Direttiva 2006/112/CE, al pari della giurisprudenza della Corte, non richiamano, tra le condizioni sostanziali delle cessioni intracomunitarie, l'obbligo del cessionario di possedere il numero di partita Iva; né, a maggior ragione, è previsto che il cessionario debba essere iscritto al sistema Vies.

Ciò che, quindi, rileva effettivamente è che il cessionario sia un soggetto passivo che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello di partenza dei beni, laddove la nozione di soggetto passivo è quella definita dall'articolo 9, § 1, Direttiva 2006/112/CE, che fa riferimento esclusivamente a chi svolge, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, quali che siano gli scopi e i risultati di tale attività. La soggettività passiva prescinde, quindi, sia dal possesso del numero di identificazione Iva, eventualmente specifico per la realizzazione di operazioni intracomunitarie, sia dall'iscrizione nel sistema Vies, che rappresentano requisiti soltanto formali, non idonei in quanto tali a porre in discussione il diritto del cedente a beneficiare dell'esenzione se ricorrono le predette condizioni sostanziali.

La Corte ricorda, inoltre, che, in mancanza di specifiche disposizioni sulle prove da fornire per confermare il regime di detassazione, spetta agli Stati membri, in conformità all'articolo 131, Direttiva 2006/112/CE, fissare le condizioni che devono ricorrere affinché le cessioni intracomunitarie siano

considerate esenti, in modo da assicurare una corretta e semplice applicazione dell'esenzione e da prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Nell'esercizio dei loro poteri, gli Stati membri devono, però, rispettare i princìpi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra cui il principio di neutralità fiscale, che esige il riconoscimento dell'esenzione se le condizioni sostanziali della cessione intracomunitaria sono soddisfatte, anche se uno o più requisiti formali non sono stati rispettati.

> Ne discende, in via generale, che l'autorità fiscale di uno Stato membro non può negare l'esenzione a una cessione intracomunitaria per il solo motivo che il cessionario non è iscritto al sistema Vies e non è assoggettato a un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari. La giurisprudenza comunitaria, infatti, contempla soltanto 2 ipotesi al ricorrere delle quali il mancato rispetto di un requisito formale può comportare la perdita del diritto all'esenzione:
> – da un lato, quando il soggetto passivo abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'Iva; e
> – dall'altro, allorché la violazione del requisito formale abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

Nella fattispecie, come già anticipato, le questioni proposte si basano sulla premessa secondo cui ricorrono le condizioni sostanziali per qualificare l'operazione come una cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 138, § 1, Direttiva 206/112/CE. Considerato, inoltre, che nessun elemento del fascicolo trasmesso alla Corte indica che la violazione del requisito formale di cui trattasi nel procedimento principale abbia impedito una constatazione siffatta, i giudici europei hanno concluso affermando che l'autorità fiscale di uno Stato membro non può negare l'esenzione Iva prevista per le cessioni intracomunitarie di beni per il solo motivo che, al momento dell'operazione, il cessionario è identificato ai fini Iva, ma non iscritto al sistema Vies. L'esenzione, in particolare, deve essere riconosciuta se non sussiste alcuno specifico indizio che lasci supporre l'esistenza di una frode ed è dimostrato che sono soddisfatte le condizioni sostanziali per beneficiare del regime di esenzione.

La posizione della giurisprudenza italiana

> La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 10006/2018, ha escluso che l'effettività dell'operazione intracomunitaria possa essere contestata sulla base della mancata iscrizione nell'archivio Vies del cessionario non residente.

Come rilevato dai giudici di legittimità, la recente giurisprudenza comunitaria ha affermato che la mancata iscrizione al Vies non costituisce un ostacolo per l'applicazione del regime di non imponibilità nell'ambito delle cessioni intracomunitarie, salvo si tratti di casi di frode.

Al riguardo, la Corte UE considera, infatti, necessarie, ai fini della realizzazione di una cessione intracomunitaria, esclusivamente le condizioni sostanziali – previste dall'articolo 138, § 1, Direttiva 2006/112/CE, corrispondente all'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993 – relegando alla posizione di requisito "formale" l'iscrizione nell'archivio Vies del soggetto passivo comunitario.

Secondo l'orientamento della giurisprudenza comunitaria, in presenza dei requisiti sostanziali contemplati, la detassazione dell'operazione intracomunitaria può essere messa in discussione nei soli casi previsti, vale a dire se il cedente abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale e nel caso in cui la violazione del requisito formale dell'iscrizione al Vies abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa della sussistenza dei requisiti sostanziali.

> Nel caso concreto, dunque, la mancata iscrizione del cessionario non residente nell'archivio Vies non costituisce indizio dell'inesistenza dell'operazione di cessione, non essendo stata dimostrata l'insussistenza delle condizioni sostanziali richieste dalla normativa comunitaria.

La rilevanza non sostanziale dell'iscrizione del cessionario non residente nell'archivio Vies è stata confermata anche più recentemente[20].

Si ricorda che anche la giurisprudenza di merito è giunta alla medesima conclusione, affermando che, tra i requisiti sostanziali richiesti ai fini della non imponibilità dell'operazione:

> *"non è affatto previsto quello di essere iscritto al sistema Vies e, quindi, di possedere un numero di identificazione Iva, configurando invece questo ... un requisito meramente formale, che, sussistendo la prova dell'effettiva destinazione dei beni ceduti nel territorio dello Stato membro di cui il destinatario è soggetto di imposta, non preclude il diritto di esenzione dall'imposta ... ma che ha l'unico fine di agevolare il successivo controllo dell'A.F. su atti elusivi o di natura fraudolenta"*[21].

> In quest'ottica sostanziale, può pertanto affermarsi che lo *status* e la qualità del destinatario del bene prescinde dal possesso del numero identificativo e dalla sua iscrizione nel Vies e che la natura intracomunitaria dell'operazione può essere validamente comprovata con altri mezzi. Il numero identificativo, infatti, è un elemento idoneo a provare lo *status* di soggetto passivo del destinatario in quanto agevola il controllo tributario delle operazioni intracomunitarie, ma la

[20] Cfr. sentenze n. 4662/2020; n. 4398/2020 e n. 3589/2020.
[21] Cfr. CTP di Campobasso n. 127/II/2013.

> soggettività passiva dipende dallo svolgimento di un'attività economica. Ne discende allora che gli articoli 18 e 19, Regolamento UE 282/2011, sebbene riguardanti le prestazioni di servizi, assumono valenza esclusivamente probatoria: consentono, cioè, al prestatore di presumere che il committente abbia lo *status* e la qualità di soggetto passivo se quest'ultimo gli ha comunicato il proprio numero identificativo. Ma, allo stesso tempo, non precludono al prestatore la possibilità, in assenza di comunicazione, di avvalersi di altri elementi per dimostrare che il committente sia un soggetto passivo e che, nell'acquistare il servizio, abbia agito in tale veste.

Iscrizioni a ruolo per imposte non pagate a carico del rappresentante legale della società

> Sempre a livello di giurisprudenza di merito è stato affermato, sia pure rispetto alla disciplina previgente, che le iscrizioni a ruolo per imposte non pagate a carico del rappresentante legale della società costituiscono un elemento di rischio che legittima l'ufficio a negare l'iscrizione della società nell'archivio Vies[22].

Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate non ha concesso l'autorizzazione a effettuare operazioni intracomunitarie a una Srl, in quanto dalle interrogazioni in Anagrafe Tributaria è emerso che, in capo al legale rappresentante, risultavano n. 51 iscrizioni a ruolo per imposte non versate, a titolo personale e quale rappresentante legale e/o liquidatore di altre società, per un importo complessivo di oltre 400.000 euro.

La contestazione si riferisce alla disciplina vigente sino al 12 dicembre 2014, cioè prima delle modifiche che hanno previsto l'immediata iscrizione nell'archivio Vies dei soggetti richiedenti l'autorizzazione.

In attuazione dell'articolo 35, comma 15-*quater*, D.P.R. 633/1972, di recepimento degli articoli 22 e 23, Regolamento UE 904/2010, il provvedimento n. 188381/2010 aveva individuato i criteri di valutazione del rischio di possibili finalità evasive dei soggetti richiedenti l'autorizzazione.

Ai fini dell'inclusione nell'archivio, la valutazione compiuta dagli uffici doveva basarsi su:

– elementi di rischio relativi alla tipologia e alle modalità di svolgimento dell'attività operativa, finanziaria, gestionale, nonché ausiliaria da parte del soggetto richiedente l'autorizzazione a effettuare operazioni intracomunitarie;

[22] Cfr. CTP di Milano, n. 9281/XXI/2015.

– elementi di rischio relativi alla posizione fiscale del soggetto richiedente l'autorizzazione a effettuare operazioni intracomunitarie (in particolare, omissioni e/o incongruenze nell'adempimento degli obblighi di versamento o dichiarativi);
– elementi di rischio riconducibili al titolare della ditta individuale, al rappresentante legale, agli amministratori, ai soci del soggetto richiedente l'autorizzazione a effettuare operazioni intracomunitarie;
– elementi di rischio relativi a collegamenti con soggetti direttamente e/o indirettamente coinvolti in fenomeni evasivi.
I risultati di tale valutazione avrebbero determinato successive verifiche effettuate, in linea di principio, prima dell'inclusione nell'archivio o nei successivi 6 mesi se prima dell'inclusione nell'archivio fosse possibile effettuare solo verifiche preliminari.
Nella fattispecie concreta, le iscrizioni a ruolo per imposte non versate dal legale rappresentante della società costituiscono un elemento di rischio che, in base alla descritta disciplina, ha indotto l'Agenzia delle entrate a negare l'iscrizione nell'archivio Vies. Ne consegue, secondo i giudici di primo grado, che:

> *"corretto risulta l'operato dell'ufficio, laddove, secondo la legge, l'autorizzazione a effettuare operazioni intracomunitarie venga rilasciata a seguito di un'analisi del rischio di evasione anche attraverso i documenti in possesso dell'amministrazione".*

La norma di comportamento AIDC n. 204

Infine, anche l'AIDC, con la norma di comportamento n. 204, ha ribadito che l'iscrizione all'archivio Vies non assume rilevanza sostanziale.
Il principio affermato è che:

> *"In base alla Direttiva comunitaria Iva il possesso di un numero identificativo Iva non è condizione sostanziale per l'attribuzione dello status di soggetto passivo.*
> *Di conseguenza, la mancata inclusione nella banca dati Vies di un operatore italiano non pregiudica il suo diritto a essere considerato soggetto passivo nei rapporti transnazionali.*
> *Il principio vale, a maggior ragione, nell'ambito dei servizi perché il controllo basato sull'incrocio degli identificativi Vies e sulle dichiarazioni Intrastat, nella normativa euro-unionale e in quella nazionale, ha una valenza limitata alle sole cessioni di beni transfrontaliere".*

La disciplina comunitaria di riferimento che non contempla, tra i requisiti per qualificare una cessione intracomunitaria, il possesso del numero di identificazione Iva, né consente, esattamente al contrario, che un soggetto, privo degli altri requisiti richiesti dalla normativa comunitaria, possa essere

considerato soggetto passivo per il solo fatto di possedere un numero di identificazione Iva. A maggior ragione, l'inclusione dell'identificativo nella banca dati non appare elemento costitutivo della soggettività passiva relativamente alle operazioni intracomunitarie.

La questione, rileva l'Associazione, è stata approfondita dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale ha costantemente affermato che l'utilizzo dell'identificativo Iva è un elemento formale dell'operazione e non sostanziale, nel senso che la prova che l'acquirente sia un soggetto passivo non può dipendere esclusivamente dalla comunicazione dell'identificativo; in particolare, il requisito della soggettività passiva si verifica se un operatore esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, senza subordinare il riconoscimento di tale *status* al fatto che il soggetto possieda un numero di identificazione Iva. L'assenza del possesso del numero identificativo ai fini Iva può incidere sulla natura dell'operazione solo se la sua mancanza impedisce la prova certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti o se si rientra in un contesto di frode.

Tali indicazioni, in relazione alla normativa italiana, implicano che la mancata inclusione iniziale, così come la cancellazione per inerzia della partita Iva dall'archivio Vies, non sia, di per sé, ostativa all'applicazione del regime delle operazioni intracomunitarie.

A conferma di questa conclusione, l'AIDC ha preso in considerazione la modifica all'articolo 138, § 1, Direttiva 2006/112/CE, proposta – all'epoca della norma di comportamento – dal Doc. COM(569) del 4 ottobre 2017:

> *"volta a far sì* [specifica la relazione di accompagnamento] *che il numero di identificazione Iva valido del soggetto passivo o dell'ente non soggetto passivo che acquista i beni, assegnato da uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni, costituisca una condizione sostanziale aggiuntiva per applicare l'esenzione a una cessione di beni intracomunitaria".*

Si ha, pertanto, conferma indiretta che nel contesto in vigore fino al 31 dicembre 2019, il possesso del numero identificativo Iva non condiziona l'applicazione dell'esenzione nelle operazioni intracomunitarie.

La rilevanza del codice identificativo Iva nel passaggio al regime Iva definitivo degli scambi intracomunitari

> Nell'ambito del passaggio al regime Iva definitivo di tassazione degli scambi intracomunitari di beni, la Commissione Europea, nel doc. COM(2017) 566, ha definito una serie di "soluzioni rapide" riguardanti:

– la semplificazione e armonizzazione delle norme relative al regime del "*call-off stock*";
– il riconoscimento del numero di identificazione Iva del cessionario quale requisito sostanziale per applicare l'esenzione Iva della cessione intracomunitaria di beni;
– la semplificazione delle norme al fine di garantire la certezza del diritto in merito alle vendite "a catena".

Tali misure sono state volute dal Consiglio europeo, che nel doc. n. 14257/16 del 9 novembre 2016 ha fornito alla Commissione le Linee guida sui miglioramenti delle attuali norme in materia di Iva applicabili alle operazioni transfrontaliere.

Per quanto riguarda le modifiche al numero di identificazione Iva negli scambi intracomunitari di beni, il Consiglio ha:

– invitato la Commissione a presentare una proposta legislativa volta a modificare le pertinenti disposizioni della Direttiva 2006/112/CE in modo tale che il numero di identificazione Iva valido del soggetto passivo o dell'ente non soggetto passivo che acquista i beni, assegnato da uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni, costituisca una condizione sostanziale aggiuntiva per l'applicazione dell'esenzione relativa alle cessioni di beni intra UE;

– rilevato che l'obbligo del numero di identificazione Iva valido dovrebbe contribuire ulteriormente al miglioramento della qualità e dell'affidabilità dei dati inseriti nel sistema di scambio di informazioni sull'Iva (Vies), di fondamentale importanza per gli Stati membri nella lotta contro le frodi in materia di Iva;

– chiesto agli Stati membri di proseguire gli sforzi volti sia a migliorare la qualità dei dati utilizzati per l'identificazione dei soggetti passivi Iva, sia a mantenere tali dati precisi e aggiornati, invitando gli Stati membri a procedere a uno scambio delle "migliori prassi" riguardanti le procedure di registrazione e cancellazione dall'archivio Vies.

L'approccio della Commissione intende, pertanto, ribaltare l'attuale orientamento della Corte di Giustizia, che con un orientamento più che consolidato considera il possesso del codice identificativo del cliente, al pari della sua iscrizione nell'archivio Vies, come un mero requisito formale, non idoneo a precludere il regime di esenzione previsto per le cessioni intracomunitarie in dipendenza dell'imposizione nello Stato membro di destinazione dei beni.

La Commissione evidenzia che il cedente, prima di applicare l'esenzione, dovrà verificare lo *status* del cessionario attraverso il sistema Vies, ma in assenza di disposizioni che attribuiscano una specifica

valenza sostanziale all'iscrizione del codice identificativo nell'archivio dovrebbero conservare validità le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nella citata sentenza di cui alla causa C-21/16.

Del resto, l'iscrizione nell'archivio Vies, così come disciplinata dall'articolo 17, Regolamento UE 904/2010, non è una prerogativa dei soggetti passivi intenzionati a operare in ambito intracomunitario, costituendo piuttosto una banca dati in cui i singoli Stati membri iscrivono i soggetti passivi ai quali hanno attribuito il numero di identificazione indipendentemente dall'ambito territoriale di operatività dichiarato in sede di richiesta di attribuzione della partita Iva. In quest'ottica, l'articolo 23, Regolamento UE 904/2010 stabilisce che gli Stati membri escludono l'iscrizione del numero identificativo o provvedono alla sua cancellazione dall'archivio se il soggetto passivo non esercita più un'attività economica, risultando invece irrilevante, ai fini in esame, che l'operatore sia inattivo in ambito intracomunitario.

Le modifiche introdotte nell'articolo 138, Direttiva Iva

La Direttiva 2018/1910/UE, nel confermare le modifiche proposte, ha riformulato l'articolo 138, § 1, Direttiva 2006/112/CE con effetto dal 1° gennaio 2020.

Fino a tutto il 2019, tale disposizione prevedeva che:

> *"gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni".*

Dal 2020, il § 1, articolo 138, Direttiva Iva dispone che:

> *"gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, se sono soddisfatte le condizioni seguenti:*
>
> *a) i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;*
>
> *b) il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione Iva".*

Inoltre, in base al nuovo § 1-*bis*:

> *"L'esenzione prevista al § 1 non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo, di cui agli articoli 262 e 263, di presentare un elenco riepilogativo o l'elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione come previsto dall'articolo 264, a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti".*

Le indicazioni contenute nelle note esplicative della Commissione Europea

Come rilevato dalla Commissione Europea nelle note esplicative pubblicate nel mese di dicembre 2019:

– il numero di identificazione Iva del cessionario non deve essere necessariamente rilasciato dallo Stato membro verso il quale i beni sono trasportati/spediti, ma è sufficiente che si tratti di un numero di identificazione attribuito da uno Stato membro diverso da quello in cui inizia il trasporto/spedizione;

– le modalità di comunicazione del numero di identificazione al cedente non sono specificate dalla norma, per cui sono lasciate alla discrezionalità delle parti contraenti e non sono soggette ad alcun requisito formale. In ogni caso, se il cedente ha indicato in fattura il numero identificativo del cessionario si desume che quest'ultimo ne abbia fatto comunicazione al primo;

– l'addebito dell'Iva in fattura da parte del cedente, in ragione del fatto che il cessionario non ha comunicato il proprio codice di identificazione non incide sul trattamento impositivo dell'operazione nello Stato membro di arrivo dei beni, che resta qualificabile quale acquisto intracomunitario;

– il cessionario può comunicare in un secondo tempo il proprio codice di identificazione e, se è in grado di dimostrare che, al momento dell'acquisto, agiva in qualità di soggetto passivo Iva, il cedente è legittimato a rettificare la fattura emessa, applicando il regime di non imponibilità;

– la rettifica della fattura è ammessa anche nell'ipotesi in cui, al momento della sua emissione, il cessionario non era in grado di comunicare al cedente il proprio codice di identificazione in quanto, sebbene già richiesto, le autorità fiscali non lo aveva ancora rilasciato;

– il numero di identificazione Iva da indicare in fattura è quello che contiene il codice Iso dello Stato membro;

– in caso di infedele od omessa dichiarazione della cessione intracomunitaria nel Modello INTRASTAT, l'esenzione è comunque riconosciuta qualora il cedente sia in grado di giustificare debitamente la violazione secondo le modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità fiscali. Tra le possibili situazioni idonee a giustificare l'omissione dell'elenco o la sua infedele presentazione, sono annoverabili in casi in cui:

- la cessione intracomunitaria sia inclusa nell'elenco riepilogativo relativo al periodo successivo a quello di competenza;

- la cessione intracomunitaria sia inclusa nell'elenco riepilogativo di competenza, ma riporti un valore errato della fornitura, non imputabile alla malafede del cedente;
- l'elenco riepilogativo riporti il vecchio codice identificativo del cessionario, cambiato a seguito di una operazione straordinaria che lo ha visto coinvolto.

Efficacia delle norme comunitarie

È, tuttavia, possibile ritenere che, fino a quando la normativa italiana non verrà modificata, in adeguamento alle novità della Direttiva 2018/1910/UE, le disposizioni da essa previste non hanno efficacia diretta nell'ordinamento nazionale, in quanto sfavorevoli agli operatori.

> *"Le disposizioni della Direttiva 2018/1910/UE, infatti, non essendo recepite nell'ordinamento interno, non possono essere fatte valere dall'Amministrazione finanziaria, in quanto lo Stato non può imporre ai contribuenti di supplire al proprio inadempimento"*[23].

SCHEDA DI SINTESI

La rilevanza non sostanziale dell'iscrizione nell'archivio Vies, già stabilita dalla giurisprudenza sia comunitaria sia nazionale, è stata da ultimo sostenuta dall'AIDC con la norma di comportamento n. 204.

In via di principio, dal 1° gennaio 2020, per effetto delle novità introdotte dalla Direttiva 2018/1910/UE, la comunicazione del numero di identificazione Iva del cessionario comunitario non residente e il suo inserimento in fattura, è condizione sostanziale ai fini dell'applicazione del beneficio della non imponibilità. Del pari anche l'iscrizione del codice identificativo Iva del cessionario nell'archivio Vies diventa condizione sostanziale per il beneficio della non imponibilità, così come la dichiarazione della cessione intracomunitaria nel Modello INTRASTAT.

È, tuttavia, possibile ritenere che, fino a quando la normativa italiana non verrà modificata, in adeguamento alle novità della Direttiva n. 2018/1910/UE, le disposizioni da essa previste non hanno efficacia diretta nell'ordinamento nazionale, in quanto sfavorevoli agli operatori.

[23] Si veda, da ultimo, Corte di Giustizia, causa C-573/XVII/2019, *Popławski* e causa C-434/XVII/2019, *Human Operator*. Gli stessi princìpi sono stati espressi dalla Corte Costituzionale con le sentenze n. 168/1991 e n. 64/1990.

Iva in pratica n. 53/2020

Il regime Iva delle prestazioni di medicina preventiva

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

L'Agenzia delle entrate, con la risposta all'interpello n. 118/2020, è ritornata a esaminare i limiti applicativi del regime di esenzione da Iva previsto, per le prestazioni mediche, dall'articolo 10, comma 1, n. 18), D.P.R. 633/1972, in riferimento alle prestazioni di "*medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale*" rese nell'ambito di una prestazione unitaria, anche attraverso diverse figure professionali, sanitarie e non, coordinate tra di loro.

Prestazioni di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale

Il caso oggetto della risposta è stato sollevato da un centro medico intenzionato a prestare ai propri pazienti servizi di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale.

Come illustrato dall'istante, in medicina funzionale, l'obiettivo primario è il ripristino delle normali fisiologiche funzioni dell'organismo, ponendo particolare attenzione ai fattori che si ritiene, o si sospetti, siano all'origine dei processi patologici per poter intervenire prima dell'insorgere della malattia o ridurne le conseguenze. L'approccio funzionale, in particolare, non è né alternativo, né in conflitto con la medicina curativa, di cui osserva i principi e le Linee guida.

Nei laboratori del centro medico, il paziente verrà preso in carico da un medico che, dopo avere identificato il suo profilo di rischio individuale, metterà a punto obiettivi di cura specifici, identificando le azioni e gli interventi necessari ai fini di:

– prevenzione, ossia per ridurre la probabilità di ammalarsi, sviluppare condizioni invalidanti o morire prematuramente;

– terapia e/o miglioramento dell'efficacia della cura di elezione e della qualità della vita, qualora vi siano patologie in corso (ad esempio, in presenza di sindrome metabolica o di patologie croniche quali il diabete).

L'istante ha, inoltre, puntualizzato che, concentrandosi sulla prevenzione primaria, la medicina funzionale punta ad ampliare l'adeguatezza dell'intervento terapeutico privilegiando la visione

d'insieme dell'individuo, tenendo in considerazione le problematiche legate allo stile di vita e le patologie cronico-degenerative, che sono oggi largamente diffuse.

L'approccio funzionale, dunque, fa sì che sia in fase diagnostica sia in fase terapeutica, il paziente venga considerato nella sua unitarietà e ciò richiede un approccio multidisciplinare che comporta l'erogazione di prestazioni da parte di differenti figure professionali, quali: medici, educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie, dietisti/nutrizionisti, psicologi.

Negli ambulatori del centro, tali prestazioni saranno coordinate dal medico che prenderà in carico il paziente, definendo il percorso di cura e gli interventi necessari secondo una serie di protocolli clinici, appositamente realizzati dallo stesso, con affidamento ai singoli professionisti per la concreta esecuzione.

> A fronte di ciò verrà corrisposto un corrispettivo unitario per il "pacchetto" di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale, fatturato dal centro medico al paziente, mentre ciascun professionista chiamato a operare, per la parte di propria competenza, nell'ambito della prestazione di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale fatturerà i propri compensi al centro medico proporzionalmente al tempo dedicato e sulla base di valorizzazioni orarie proprie del tipo di prestazione.

Soluzione interpretativa prospettata dal centro medico

Tenuto conto che la medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale rappresenta una modalità di cura, il centro medico considera applicabile il regime di esenzione da Iva di cui all'articolo 10, comma 1, n. 18), D.P.R. 633/1972, di cui chiede conferma, trattandosi di una modalità di cura frutto di studi scientifici relativamente recenti sulla quale non ci sono indicazioni di sorta.

L'esenzione, ad avviso dell'istante, prescinde dalla circostanza che le prestazioni in esame siano rese, nell'ambito di una prestazione medica unitaria, anche attraverso figure professionali non sanitarie, sia pure coordinate con quelle sanitarie a tutti gli effetti. Non può, infatti, non riconoscersi contenuto "medico" alle prestazioni volte alla prevenzione e/o alla terapia realizzata tramite misure quali l'attività fisica, la corretta alimentazione, visite specialistiche mirate, prescritte e coordinate tra loro da un medico dopo aver fatto un'attenta valutazione del paziente; in particolare, tale attività, pur estrinsecandosi in prestazioni di differente natura, tempi e soggetto che le eroga, deve essere considerata come un'unica terapia, un unico percorso di salute, ideato ed erogato dal centro medico.

A sostegno di questa conclusione, l'istante richiama gli orientamenti della prassi amministrativa e della giurisprudenza comunitaria in base ai quali le prestazioni mediche esenti sono solamente quelle di diagnosi, cura e riabilitazione, il cui scopo principale è tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone, comprendendo in tale finalità anche quelle dei trattamenti o degli esami medici a carattere profilattico eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia.

Secondo il centro medico, il fine di prevenzione caratterizza le prestazioni comprese nel pacchetto di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale, oltre a quello più strettamente terapeutico, trattandosi di un vero e proprio complemento delle terapie, farmacologiche e non, quindi da intendersi quale parte essenziale e di uguale importanza nel processo di cura. Così configurato, il pacchetto di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale va considerato come *unicum*, ossia un'unica prestazione complessa, finalizzata alla prevenzione e/o alla guarigione, fini ai quali sono strettamente connesse e accessorie, nonché indispensabili, tutte le prestazioni che compongono tale pacchetto.

Regime Iva delle prestazioni mediche

L'articolo 10, comma 1, n. 18), D.P.R. 633/1972 esenta da Iva:

> *"le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del Testo Unico delle leggi sanitarie, approvato con R.D. 1265/1934, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle finanze".*

La disposizione deriva dal recepimento nella normativa nazionale di quanto previsto dall'articolo 13, Parte A, n. 1, lettera c), VI Direttiva (ora articolo 132, § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE), che dispone che gli Stati membri esentano:

> *"le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati".*

Sull'argomento si è pronunciata la Corte di Giustizia[1], enucleando taluni principi e limitazioni nell'applicazione della suddetta disposizione comunitaria, sotto il profilo eminentemente oggettivo.

Ambito oggettivo dell'esenzione

> La Corte, con le sentenze in rassegna, rese a seguito di alcune controversie insorte in Austria e Gran Bretagna, ha affermato che il richiamato articolo 13, parte A, n. 1, lettera c), VI Direttiva non

[1] Cfr. sentenza 20 novembre 2003, causa C-307/01 e sentenza 20 novembre 2003, causa C-212/01.

> esenta l'insieme delle prestazioni che possono essere effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, ma solo quelle corrispondenti alla nozione di "prestazioni mediche", che deve assumere, ai fini dell'esenzione, un significato autonomo rispetto al complesso delle attività rese nell'ambito di tali professioni.
> Secondo i giudici comunitari, l'esenzione va riconosciuta esclusivamente a quelle prestazioni mediche che sono dirette alla diagnosi, alla cura e, nella misura possibile, alla guarigione di malattie e di problemi di salute. Infatti, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, le esenzioni di cui all'articolo 13, VI Direttiva devono essere interpretate restrittivamente dato che costituiscono una deroga al principio generale secondo cui l'Iva è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.
> Tuttavia, la Corte ha precisato che anche le prestazioni effettuate a fini profilattici possono beneficiare dell'esenzione essendo ciò conforme all'obiettivo comune delle esenzioni previste dall'articolo 13, n. 1, lettera b) e c), VI Direttiva, che è quello di ridurre il costo delle spese sanitarie e rendere pertanto le cure mediche accessibili ai singoli.

Al fine di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione, occorre individuare il contesto in cui le prestazioni sanitarie sono rese per stabilire quale sia il loro scopo principale. Pertanto, ad avviso della Corte:

> *"se una prestazione medica viene effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare nonché di mantenere o di ristabilire la salute, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici, l'esenzione prevista dall'articolo 13, Parte A, n. 1, lettera c), VI Direttiva non si applica".*

Così, i giudici comunitari hanno escluso che possano rientrare nell'esenzione le perizie mediche la cui realizzazione, sebbene "*faccia appello alle competenze mediche del prestatore e possa implicare attività tipiche della professione medica, come l'esame fisico del paziente o l'esame della sua cartella clinica*", persegue "*lo scopo principale di soddisfare una condizione legale o contrattuale prevista nel processo decisionale* altrui".

Non costituiscono altresì, secondo la Corte, prestazioni mediche esenti quelle effettuate nell'esercizio della professione medica consistenti nel rilascio di certificati o referti sullo stato di salute di una persona al fine dell'istruzione di pratiche amministrative, come ad esempio quelle dirette a ottenere una pensione di invalidità o di guerra, oppure esami medici eseguiti al fine di quantificare l'entità dei danni nei giudizi di responsabilità civile o al fine di intentare un'azione giurisdizionale in relazione a errori medici.

A giudizio della Corte, ai fini dell'esenzione, inoltre, non è rilevante che l'attività peritale rivesta un interesse generale per la circostanza che l'incarico sia conferito da un giudice o da un ente di previdenza sociale, o che, in forza del diritto nazionale, le spese siano poste a carico di quest'ultimo; il carattere di interesse generale delle attività peritali non consente comunque di applicare l'esenzione a prestazioni mediche che non hanno la finalità di tutelare la salute della persona; ciò in quanto l'articolo 13, VI Direttiva non esenta da Iva ogni attività di interesse generale, ma solo quelle enumerate e descritte in modo dettagliato.

In considerazione dello scopo principale delle prestazioni, non possono essere esentati, secondo il convincimento della Corte di Giustizia, gli esami medici, i prelievi di sangue o di altri campioni corporali effettuati per permettere al datore di lavoro di adottare decisioni relative all'assunzione o alle funzioni che un lavoratore deve esercitare oppure di permettere a una compagnia di assicurazione di fissare il premio da esigere da un assicurato.

Non rientrano, inoltre, nell'ambito di applicazione dell'esenzione le prestazioni mediche tese a stabilire con analisi biologiche le affinità genetiche di individui[2]. Diversamente, a parere dell'organo di giustizia comunitario, possono fruire dell'esenzione in quanto finalizzati alla tutela della salute:

– i controlli medici regolari, istituiti da taluni datori di lavoro o da talune compagnie assicurative, compresi i prelievi di sangue o di altri campioni corporali per verificare la presenza di *virus*, infezioni o altre malattie;

– il rilascio di certificati di idoneità fisica ad esempio a viaggiare;

– il rilascio di certificati di idoneità fisica diretti a dimostrare nei confronti di terzi che lo stato di salute di una persona impone limiti a talune attività o esige che esse siano effettuate in condizioni particolari.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 4/E/2005 (§ 8), ha rilevato che, nel quadro descritto, improntato a criteri di uniformità, è necessario applicare i principi interpretativi espressi dalla Corte con le sentenze in esame, anche se pronunciate nei confronti di Stati diversi dall'Italia; in caso contrario, infatti, l'Italia, in considerazione degli obblighi assunti in ambito comunitario, si esporrebbe al rischio di procedure d'infrazione per violazione della VI Direttiva.

In particolare, le sentenze del 20 novembre 2003, intervenendo sul significato normativo dell'articolo 13, Parte A, n. 1, lettera c), VI Direttiva, hanno reso indispensabile una rilettura del sistema di esenzione previsto dalla norma italiana al fine di limitarne l'ambito di applicazione.

[2] Cfr. sentenza 14 settembre 2000, causa C-384/98.

Ambito soggettivo dell'esenzione

Riguardo al profilo soggettivo dell'esenzione in commento, l'articolo 132, § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE non definisce la nozione di "*professioni mediche e paramediche*", in quanto è lasciata alla libertà degli Stati membri definirne il contenuto.

> Sul fronte nazionale, l'articolo 10, comma 1, n. 18), D.P.R. 633/1972 limita il beneficio dell'esenzione alle prestazioni rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ovvero appositamente individuate.
> Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha precisano che la prestazione medica o paramedica può essere esente da Iva solo se resa dai soggetti sottoposti a vigilanza ai sensi dell'articolo 99 del Testo Unico delle Leggi sanitarie (di cui al R.D. 1265/1934), ovvero individuati dal D.M. 17 maggio 2002[3].
> In particolare:
> – rientrano nell'esercizio delle "*professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza ai sensi dell'articolo 99 del Testo Unico delle Leggi sanitarie*" l'esercizio della medicina e chirurgia, della veterinaria, della farmacia e delle professioni sanitarie di levatrice, assistente sanitaria visitatrice e infermiera diplomata; è tale, inoltre, l'esercizio delle arti ausiliarie delle professioni sanitarie, vale a dire le arti dell'odontotecnico, dell'ottico, del meccanico ortopedico ed ernista e dell'infermiere abilitato o autorizzato, compresi in quest'ultima categoria i capi bagnini degli stabilimenti idroterapici e i massaggiatori;
> – sono "*prestazioni individuate con Decreto Interministeriale*" quelle contenute nell'articolo 1 del D.M. 17 maggio 2002.

Più nello specifico, l'esenzione si applica alle prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona, oltre che dagli esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate nell'articolo 99 del Testo Unico delle Leggi sanitarie, anche da parte di[4]:

– esercenti le professioni di biologo e psicologo;

– esercenti la professione sanitaria di odontoiatra;

– operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel D.M. 29 marzo 2001 che eseguono una prestazione sanitaria prevista dai Decreti Ministeriali di individuazione dei rispettivi profili. Si tratta delle figure professionali di seguito elencate:

[3] Cfr. risoluzione n. 128/E/2011.
[4] Cfr. articolo 1, comma 1, D.M. 17 maggio 2002.

- infermiere;
- ostetrica/o;
- infermiere pediatrico;
- podologo;
- fisioterapista;
- logopedista;
- ortottista – assistente di oftalmologia;
- terapista della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva;
- tecnico della riabilitazione psichiatrica;
- terapista occupazionale;
- educatore professionale;
- tecnico audiometrista;
- tecnico sanitario di laboratorio biomedica;
- tecnico sanitario di radiologia medica;
- tecnico di neurofisiopatologia;
- tecnico ortopedico;
- tecnico audioprotesista;
- tecnico della fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare;
- igienista dentale;
- dietista;
- tecnico della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro;
- assistente sanitario.

Le prestazioni sanitarie di cui sopra sono esenti anche se rese da cittadini italiani e stranieri che esercitano una delle professioni o arti ausiliarie citate, in base ai titoli conseguiti nell'Unione Europea e nei Paesi extra-UE e riconosciuti per, l'esercizio professionale, ai sensi della normativa nazionale[5].

Esenzione Iva parziale per le prestazioni di medicina preventiva

Alla luce del quadro normativo e interpretativo esposto, l'Agenzia delle entrate, nella risposta all'interpello n. 118/2020, ha ritenuto che le prestazioni di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale rese da medici, psicologi, dietisti e biologi nutrizionisti possono beneficiare dell'esenzione, sussistendo entrambi i requisiti soggettivo e oggettivo e ferma restando la valutazione di carattere

[5] Cfr. articolo 1, comma 2, D.M. 17 maggio 2002.

medico effettuata dal personale qualificato a tale scopo circa il fine terapeutico perseguito, da intendersi anche nel senso di mantenimento della salute dei pazienti.

> Al contrario, le prestazioni svolte dagli educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie sono in ogni caso soggette a Iva con aliquota ordinaria, non ricorrendo il presupposto soggettivo richiesto dall'articolo 10, comma 1, n. 18), D.P.R. 63371972.
> Per gli educatori tecnico-sportivi valgono le considerazioni svolte dall'Agenzia delle entrate in merito alle prestazioni rese dagli Operatori socio sanitari (Oss), che sono esclusi dall'esenzione trattandosi di una figura professionale non ricompresa negli elenchi prima richiamati e che si caratterizza per essere sprovvista delle caratteristiche della professione sanitaria in senso proprio, per la mancanza di autonomia professionale, con funzioni accessorie e strumentali[6].

Inconfigurabilità di una prestazione unica

> Secondo l'Agenzia delle entrate, non ricorrono neppure i presupposti per considerare le prestazioni degli educatori tecnico-sportivi come accessorie a quelle rese dagli altri professionisti nell'ambito dell'attività di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale, per cui alle prime non può essere esteso – per effetto del principio di accessorietà – il trattamento di esenzione previsto per le seconde.

Ai fini Iva, ciascuna prestazione deve essere considerata distinta ed indipendente (articolo 1, § 2, Direttiva 2006/112/CE), ma questa regola generale può essere derogata quando l'operazione si compone di più elementi, dovendosi così determinare se gli stessi siano distinti, oppure costituiscano un'unica prestazione.

Quest'ultima ipotesi ricorre in 2 casi, segnatamente:

1. in presenza di un rapporto di accessorietà, cioè quando una prestazione si considera principale, mentre l'altra è a essa accessoria;
2. nonché quando le prestazioni rese siano talmente connesse da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

È ormai consolidato, per lo meno sul piano amministrativo, l'orientamento in base al quale il rapporto di accessorietà presuppone un duplice presupposto, di tipo soggettivo e oggettivo.

[6] Cfr. risposta all'interpello n. 90/2018.

Sotto il primo profilo, è richiesta l'identità dei soggetti tra i quali intercorrono le operazioni principale e accessoria[7].
Sul punto, il comma 1, articolo 12, D.P.R. 633/1972 dispone che le prestazioni accessorie devono essere effettuate "*direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese*".

In questa seconda ipotesi, giuridicamente riconducibile al mandato con rappresentanza, il principio dell'identità soggettiva resta "impregiudicato", posto che il rapporto contrattuale con il "terzo" si colloca a monte del soggetto che realizza l'operazione principale, tant'è che quest'ultimo riaddebiterà al cessionario/committente il corrispettivo dell'operazione accessoria[8].

Sotto il secondo profilo, cioè quello oggettivo, è necessario, come costantemente sottolineato dalla Corte di Giustizia[9], che l'operazione secondaria non costituisca per la clientela un fine a se stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. Ciò vale, in particolare, quando 2 o più prestazioni fornite al cliente siano a tal punto connesse da formare, oggettivamente, una prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso.
Lo stesso principio è condiviso dall'Amministrazione finanziaria[10], secondo la quale la sussistenza del rapporto di accessorietà richiede, allo stesso tempo, la convergenza di tutte le prestazioni nella direzione della realizzazione di un unico obiettivo e un nesso di dipendenza funzionale delle prestazioni accessorie rispetto alla prestazione principale. In particolare, occorre che le prestazioni accessorie siano effettuate proprio per il fatto che esiste una prestazione principale, in combinazione con la quale possono portare a un determinato risultato perseguito.

Conclusivamente, sono accessorie solo le operazioni poste in essere dal medesimo soggetto in necessaria connessione con l'operazione principale alla quale, quindi, accedono e che hanno, di norma, la funzione di integrare, completare o rendere possibile la suddetta prestazione o cessione principale.

Il principio di accessorietà implica che all'operazione accessoria sia attribuita la stessa natura e lo stesso trattamento di quella principale.
Affinché all'operazione accessoria sia attribuita la stessa natura e lo stesso trattamento di quella principale è richiesto che la prestazione accessoria sia, per sua natura, imponibile. In base, infatti, all'articolo 12, comma 2, D.P.R. 633/1972, l'imponibilità dell'operazione accessoria è la condizione

[7] Cfr., per tutte, risoluzioni n. 367/E/2008; n. 337/E/2008; n. 167/E/2003; n. 120/E/2003; n. 230/E/2002; n. 216/E/2002 e n. 6/E/1998.
[8] Cfr. risoluzione n. 550145/1988.
[9] Cfr., per tutte, sentenza 6 luglio 2006, causa C-251/05; sentenza 3 luglio 2001, causa C-380/99; sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, *cit.*; sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97.
[10] Si veda la nota 1.

> necessaria affinché, in presenza di un'operazione principale soggetta a Iva (imponibile, non imponibile o esente), all'operazione accessoria sia applicato lo stesso regime dell'operazione principale.
> Le prestazioni accessorie che non siano di per sé imponibili restano, pertanto, escluse dalla base imponibile anche se l'operazione principale è imponibile.

Ritornando al caso di cui alla risposta all'interpello n. 118/2020, da quanto rappresentato dall'istante, è possibile desumere che non c'è una prestazione prevalente e altre accessorie, apparendo tutte ugualmente rilevanti.

Non è, pertanto, possibile applicare il regime di esenzione da Iva nei confronti del paziente per l'intero pacchetto di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale, con la conseguenza che le prestazioni rese da soggetti non rientranti né nell'articolo 99 del Testo Unico delle Leggi sanitarie, né nel D.M. 17 maggio 2002, quali quelle eseguite dagli educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie, si applicherà l'Iva con aliquota ordinaria.

SCHEDA DI SINTESI

L'Agenzia delle entrate, con la risposta all'interpello n. 118/2020, ha esaminato i limiti applicativi del regime di esenzione da Iva previsto, per le prestazioni mediche, dall'articolo 10, comma 1, n. 18), D.P.R. 633/1972, in riferimento alle prestazioni di "*medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale*" rese nell'ambito di una prestazione unitaria, anche attraverso diverse figure professionali, sanitarie e non, coordinate tra di loro.

Le prestazioni che compongono il pacchetto, se rese da medici, psicologi, dietisti e biologi nutrizionisti, beneficiano dell'esenzione, ferma restando la valutazione di carattere medico effettuata dal personale qualificato a tale scopo circa il fine terapeutico perseguito, da intendersi anche nel senso di mantenimento della salute dei pazienti.

Le prestazioni rese dagli educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie sono in ogni caso soggette a Iva con aliquota ordinaria, trattandosi di una figura professionale non ricompresa negli elenchi sopra richiamati e che si caratterizzano per essere sprovvista delle caratteristiche della professione sanitaria in senso proprio, per la mancanza di autonomia professionale, con funzioni accessorie e strumentali.

Le prestazioni rese dagli educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie non costituiscono un "*unicum*" con le altre prestazioni medico-sanitarie, esenti da Iva, non essendo configurabile una prestazione prevalente rispetto alle altre.

Iva in pratica n. 53/2020

Regime sanzionatorio per il mancato invio delle FE nei 12 giorni

di Centro studi tributari

Il caso

Una Srl il 22 dicembre 2019 ha emesso alcune fatture elettroniche per la cessione di prodotti cosmetici, procedendo alla successiva liquidazione dell'imposta il 16 gennaio 2020.

Il 23 gennaio 2020 la società si è accorta che le fatture non sono state trasmesse al Sistema di Interscambio (SdI).

Si chiede a quali sanzioni va incontro la società.

La soluzione

L'articolo 21, comma 4, D.P.R. 633/1972, stabilisce che "*la fattura è emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6*".

L'Agenzia delle entrate, in varie occasioni ha avuto modo di chiarire che la fattura elettronica deve essere trasmessa al Sistema di Interscambio (SdI) entro il termine di 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, momento che coincide con la data riportata sulla stessa fattura, tenuto conto che, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, lettera g-*bis*), D.P.R. 633/1972, la fattura deve contenere l'indicazione della:

> *"data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura"* (risposta a interpello n. 528/2019).

L'articolo 6, comma 1, DLgs. 471/1997 dispone che:

> *"chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'Iva ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 90 e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica,*

> *nella documentazione o nei registri, una imposta inferiore a quella dovuta. La sanzione è dovuta nella misura da 250 a 2.000 euro quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo".*

Il successivo comma 4 stabilisce che, "*nei casi previsti dai commi 1, primo e secondo periodo ... la sanzione non può essere inferiore a 500 euro*".

Nel caso di specie, siccome l'omessa/tardiva emissione delle fatture non ha inciso sulla corretta liquidazione dell'imposta di competenza, è applicabile la sanzione fissa, da 250 a 2.000 euro, ferma restando la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 ai fini della regolarizzazione dell'infrazione. Inoltre, proprio perché la violazione commessa non ha inciso sulla liquidazione del periodo di riferimento delle operazioni, non è applicabile la sanzione per omesso/tardivo versamento dell'imposta, di cui all'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

A conferma di questa conclusione, la richiamata risposta all'interpello n. 528/E/2019 ha osservato che "*la circolare n. 11/E/2019 ha chiarito che la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini Iva, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, sanzionata dall'articolo 6, comma 1, ultimo periodo, D.Lgs. 471/1997, rientra tra le violazioni c.d. formali, ovvero tra le «inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di controllo, anche solo in via potenziale»*", per cui si applica la sanzione fissa, da 250 a 2.000 euro.

Con il richiamato documento di prassi è stato specificato che, nella fattispecie in esame, in cui l'imposta è stata correttamente liquidata in base all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998, come modificato dall'articolo 14, D.L. 119/2018:

> *"non ricorre l'esimente invocata dall'istante, che è invece prevista - per le sole violazioni c.d. meramente formali - dagli articoli 10, comma 3, L. 212/2000 e 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997, secondo cui «Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo»".*

Infine, poiché la violazione commessa nel caso di specie ha carattere formale, è possibile applicare l'istituto del "cumulo giuridico" di cui all'articolo 12, comma 1, D.Lgs. 472/1997 secondo cui:

> *"è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione"* (si veda la circolare n. 180/E/1998).

Iva in pratica n. 53/2020

L'osservatorio di giurisprudenza

di Alberto Alfredo Ferrario – avvocato

Rinvio pregiudiziale – Sistema comune di Iva – Direttiva 2006/112/CE – Esercizio del diritto a detrazione in materia di Iva – Diniego del diritto a detrazione a motivo del comportamento asseritamente inadeguato dei fornitori del soggetto passivo – Atto amministrativo emesso dalle autorità tributarie nazionali senza accordare al contribuente interessato l'accesso alle informazioni e ai documenti posti a fondamento di detto atto – Sospetta frode fiscale – Prassi nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrazione al possesso di documenti giustificativi diversi dalla fattura fiscale

Corte di Giustizia UE 4 giugno 2020 – Causa C-430/2019

I principi che disciplinano l'applicazione, da parte degli Stati membri, del regime comune dell'Iva, in particolare quelli di neutralità fiscale e di certezza del diritto, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che, in presenza di semplici sospetti non suffragati dall'amministrazione tributaria nazionale quanto all'effettiva realizzazione delle operazioni economiche che hanno portato all'emissione di una fattura fiscale, al soggetto passivo destinatario di questa fattura venga negato il diritto alla detrazione dell'Iva se esso non sia in grado di fornire, oltre a detta fattura, ulteriori prove a sostegno dell'effettiva esistenza delle operazioni economiche realizzate.

Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'Iva (TVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'Iva assolta a monte – Eccedenza di Iva – Trattenuta dell'eccedenza a seguito dell'avvio di un procedimento di verifica fiscale – Domanda di rimborso della parte dell'eccedenza relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento – Diniego dell'amministrazione tributaria.

Corte di Giustizia UE del 14 maggio 2020 – Causa C-446/18

Gli articoli 179, 183 e 273, Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'Iva, letti alla luce del principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale che non prevede la possibilità per l'amministrazione

tributaria di concedere, prima della conclusione di un procedimento di verifica fiscale relativo a una dichiarazione dell'Iva che indichi un'eccedenza per un determinato periodo imponibile, il rimborso della parte di tale eccedenza relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento al momento del suo avvio, qualora non sia possibile determinare in modo chiaro, preciso e inequivocabile che un'eccedenza di Iva, il cui importo può essere eventualmente inferiore a quello relativo alle operazioni non interessate da tale procedimento, permarrà a prescindere dall'esito di quest'ultimo, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Iva – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 44 – Regolamento di esecuzione (UE) 282/2011 – Articolo 11, § 1 – Prestazione di servizi – Luogo di riferimento fiscale – Nozione di "stabile organizzazione" – Soggetto passivo dell'Iva – Società controllata di una società di uno Stato terzo localizzata in uno Stato membro

Corte di Giustizia UE del 14 maggio 2020 – Causa C-446/18

Gli articoli 179, 183 e 273, Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di Iva, letti alla luce del principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale che non prevede la possibilità per l'amministrazione tributaria di concedere, prima della conclusione di un procedimento di verifica fiscale relativo a una dichiarazione dell'Iva che indichi un'eccedenza per un determinato periodo imponibile, il rimborso della parte di tale eccedenza relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento al momento del suo avvio, qualora non sia possibile determinare in modo chiaro, preciso e inequivocabile che un'eccedenza di Iva, il cui importo può essere eventualmente inferiore a quello relativo alle operazioni non interessate da tale procedimento, permarrà a prescindere dall'esito di quest'ultimo, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Iva – Rimborso – Acquisto di bene ammortizzabile

Corte di Cassazione, sentenza n. 10110/2020

In tema di Iva, il riconoscimento del diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile richiede il previo accertamento della sussistenza di un atto di acquisto (o di importazione) e della natura di bene ammortizzabile dell'oggetto dell'operazione. Con riferimento al primo aspetto, il concetto di "*cessione di beni*" imponibile utilizzato dalla disciplina fiscale non coincide con quello civilistico. La cessione di

beni fiscalmente rilevante va ricondotta al potere di disporre di un bene come proprietario e, in ogni caso, alla consegna materiale di un bene in base a un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita di un bene a rate. In tale ottica, l'operazione realizzata con la conclusione di un contratto di "*leasing*" relativo a un bene ammortizzabile che preveda o il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza di tale contratto o che il conduttore disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà, segnatamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale del bene e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale dello stesso, va equiparata a un'operazione di acquisto di un bene di investimento.

Corte di Cassazione, sentenza 10103/2020

In tema di Iva, laddove il cedente provveda ad una regolarizzazione di detta imposta solo in un secondo momento, emettendo fatture che comprendono l'Iva, presentando dichiarazioni fiscali supplementari all'autorità nazionale competente e versando l'importo dell'Iva dovuta all'Erario e sia escluso il rischio di evasione fiscale, non può negarsi al cessionario l'esercizio del proprio diritto di rimborso dell'Iva di rivalsa assolta a seguito della ricezione delle fatture, essendo stato oggettivamente impossibilitato a esercitare tale suo diritto in precedenza, in ragione della mancata disponibilità delle fatture e dell'ignoranza in ordine alla debenza dell'Iva.

NEWS
Euroconference
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

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

NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA

IscriviTi alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it

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

DIRETTORE RESPONSABILE
Sergio Pellegrino

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

COMITATO SCIENTIFICO
Alberto Alfredo Ferrario
Sergio Pellegrino
Luigi Scappini
Giovanni Valcarenghi

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 2020
Euro 90 Iva esclusa

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

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