Euroconference Editoria

IVA IN PRATICA

Iva

Covid-19 e impatto sulle regole in Dogana: l'Agenzia traccia le linee guida

di Luca Piemontese 2

Detrazione Iva in assenza di operazioni attive

di Marco Peirolo 14

Il rapporto di alternatività fra le misure a cautela dei rimborsi Iva

di Gianfranco Antico 26

Regime Iva delle fiere mercato all'estero

di Marco Peirolo 35

Il caso risolto

Decorrenza di applicazione del *plafond* mobile

di Centro studi tributari 46

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza

di Alberto Alfredo Ferrario 50

Iva in pratica n. 52/2020

Covid-19 e impatto sulle regole in Dogana: l'Agenzia traccia le linee guida

di Luca Piemontese - avvocato

Tra gli innumerevoli effetti negativi che la pandemia di Covid-19 sta causando, vi è anche il rallentamento del sistema degli scambi commerciali tra i vari Stati, che ha costretto le istituzioni ad approvare misure di emergenza.

In tale contesto, l'Agenzia delle dogane, sotto la spinta di Governo e Commissione Europea, ha adottato soluzioni straordinarie per far fronte alle richieste degli operatori che necessitano di sostegno finanziario e di celerità nelle decisioni.

Premessa

L'emergenza sanitaria che ha colpito quasi tutti i Paesi del mondo negli ultimi mesi, sta avendo un significativo impatto, oltre che sui nostri stili di vita, anche sull'economia globale e, in particolare, sugli scambi commerciali internazionali.

L'Organizzazione mondiale del commercio (WTO) ha diffuso un rapporto[1] secondo cui, a causa dell'epidemia di Covid-19, nel 2020 il commercio globale diminuirà di una quota compresa tra il 13 e il 32%. La forbice è così ampia perché la contrazione degli scambi commerciali dipenderà molto dall'efficacia delle misure prese dai singoli Stati.

In attesa delle decisioni che saranno prese al livello macroeconomico, l'Agenzia delle dogane, anche su indirizzo del Governo italiano e della Commissione Europea, dalla seconda metà di marzo ha emanato una serie di provvedimenti volti a facilitare le attività di *import-export* degli operatori del settore.

Obiettivo del presente intervento è quello di operare una *"summa"* dei citati interventi, cercando di individuarne gli effetti e il perimetro di applicazione.

[1] Il *Report* dell'8 aprile 2020 ha preso in considerazione 2 scenari possibili: il più ottimistico prevede una flessione degli scambi commerciali globali di merci stimata del 13% nel 2020 e un rimbalzo del 21% nel 2021, rispetto a una contrazione dello 0,1% nel 2019. In questo scenario, il Pil mondiale potrebbe contrarsi del 2,5% nel 2020 e crescere del 7,4% nel 2021. Nell'ipotesi più pessimistica invece, il volume degli scambi globali di merci potrebbe scendere fino al 32% quest'anno e del 24% in quello successivo. In questa situazione, il Pil mondiale potrebbe ridursi dell'8,8% nel 2020 e del 5,9% nel 2021.

Il differimento del pagamento dei diritti doganali per i titolari di conti di debito

Tra gli interventi più importanti, dal punto di vista finanziario, operati dal Governo nel D.L. 18/2020, c.d. "Cura Italia"[2], assume particolare rilievo il differimento dei versamenti dei diritti doganali, per i soggetti titolari di un "conto di debito"[3].

In particolare, con la Determinazione direttoriale prot. n. 121878/RU del 20 aprile 2020, il Direttore Generale dell'Agenzia delle dogane ha disposto le modalità attuative della proroga di 30 giorni del pagamento dei diritti doganali in scadenza tra il 23 aprile e l'8 maggio 2020, da versare tramite "conto di debito", senza pagamento di interessi e sanzioni.

Ampliando il contenuto della nota n. 98638/RU del 24 marzo 2020, l'Agenzia delle dogane ha previsto che tale proroga possa essere richiesta da tutti gli operatori economici[4], ove sussistano le condizioni previste dall'articolo 112, comma 3, CDU ("*Le autorità doganali possono rinunciare a chiedere una garanzia o ad applicare un interesse di credito quando è stabilito, sulla base di una valutazione documentata della situazione del debitore, che ciò provocherebbe gravi difficoltà di carattere economico o sociale*") e qualora sia utilizzato l'apposito modello predisposto dalla stessa Agenzia delle dogane.

A tale proposito, dunque, gli operatori dovranno certificare di aver subito, rispetto ai mesi del 2019 corrispondenti a quelli della scadenza naturale dei "conti di debito" nel 2020, una diminuzione del fatturato:

a) del 33% se nell'anno precedente hanno prodotto ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro;

b) di almeno il 50% se nell'anno precedente hanno prodotto ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro.

Rimane ferma la prerogativa dell'ufficio di effettuare diverse valutazioni sulla base di istanze individuali, supportate nella autocertificazione da ulteriori ragioni che possono aver determinato all'impresa una carenza di liquidità ovvero effetti di natura sociale.

---

[2] In sostanza, l'articolo 92, D.L. 18/2020 ha previsto che il pagamento dei diritti doganali, in scadenza tra il 17 marzo e il 30 aprile 2020 ed effettuati secondo le modalità del conto a debito, sono differiti di ulteriori trenta giorni senza applicazione di interessi.
A tale riguardo la nota n. 95985/2020, è intervenuta sulle modalità applicative della disposizione in oggetto, affermando che: "*Per i soli "conti di debito" autorizzati secondo le modalità previste dagli articoli 78 e 79 del D.P.R. 431/1973, è ammessa una ulteriore proroga del pagamento del debito precedentemente annotato, senza conseguenze sull'importo disponibile che continua a essere determinato sulla base delle dichiarazioni presentate*". È, pertanto, evidente che il differimento non incide sulla capienza del conto e che, di conseguenza, laddove non ci fosse disponibilità dello stesso non sarà possibile prorogare il versamento.

[3] Tale istituto consente il versamento periodico, in un'unica soluzione, dei diritti doganali relativi a varie importazioni, compiute in un arco temporale definito, previo rilascio di un'apposita garanzia (articoli 78 e 79 del Testo unico della legge doganale).

[4] Con il comunicato del 24 marzo, infatti, l'Agenzia delle dogane aveva limitato il beneficio del differimento non a tutti i titolari di conto di debito ma solo a soggetti del settore trasporti e logistica individuati con specifico codice Ateco (ad esempio spedizionieri doganali, società di trasporto etc.).
Si precisa che Confetra (Confederazione italiana dei trasporti), attraverso la circolare n. 139/2020, con riguardo alla Determinazione dell'Agenzia delle dogane n. 121878/2020, ha specificato che gli operatori di logistica, con codice Ateco elencato nel provvedimento n. 98638/2020, non sono tenuti alla dimostrazione del calo di fatturato per poter usufruire del differimento dei versamenti. Sembrerebbe, pertanto, che tali soggetti, già beneficiari del differimento, possano usufruire della proroga dell'8 maggio senza dare dimostrazione del calo di fatturato.

La valutazione della riduzione dei ricavi deve essere effettuata considerando la mensilità precedente a quella di scadenza del "conto di debito" e quindi:

– il mese di marzo 2019 relativamente ai pagamenti da eseguire ad aprile 2020;

– il mese di aprile 2019 relativamente ai pagamenti da eseguire a maggio 2020.

La documentazione dovrà essere supportata da attestazioni di professionista iscritto all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o al Registro dei revisori contabili o all'Albo Speciale delle Società di Revisione.

Decisioni rilasciate tramite CDS, AEO, Esportatore Autorizzato e Carnet ATA

Importanti interventi sono stati adottati anche in tema di rilascio delle autorizzazioni doganali e, in particolare, con la Determinazione direttoriale n. 100430/RU del 26 marzo 2020 e la relativa nota n. 100433/RU del 26 marzo 2020, sono state prese particolari misure organizzative straordinarie per la gestione delle attività istruttorie e autorizzative relative a decisioni rilasciate tramite *Customs Decisions*, AEO, Esportatore Autorizzato e Carnet ATA.

Sul punto, l'Agenzia delle dogane ha invitato gli operatori a non proporre nuove istanze che non abbiano carattere di assoluta necessità, perché indifferibili e urgenti ovvero a ritirare le domande già proposte e non ancora istruite dall'ufficio competente.

Salvo tali casi eccezionali, dunque, l'ufficio competente non dovrebbe procedere all'accettazione delle istanze presentate e non ancora accettate e potrà adottare un diniego per il rilascio di quelle decisioni che non siano a uno stadio avanzato di istruttoria. In quest'ultimo caso, al termine del periodo emergenziale, l'operatore potrà riproporre l'istanza oggetto di diniego che sarà trattata con priorità.

Ove, invece, l'istanza riguardi attività di operatori rientranti nei codici Ateco[5] considerati essenziali in questo periodo straordinario, l'ufficio procederà al completamento dell'istruttoria.

In tutti i casi di autorizzazioni attive che prevedono un termine di validità limitato (autorizzazioni di perfezionamento, di ammissione temporanea e di uso finale) e che abbiano una scadenza imminente, l'Agenzia delle dogane ha invitato gli operatori economici, laddove sia ravvisata la concreta necessità, a proporre istanza di sospensione sull'apposito portale, indicando:

– motivazione: "*misure eccezionali per il contenimento dell'emergenza Covid-19: sospensione delle attività*";

– misure proposte: "*ri-attivazione delle attività di cui all'autorizzazione che si chiede di sospendere*";

[5] Le attività strategiche sono state individuate con decreto Mise del 25 marzo 2020.

– termine proposto: un numero di giorni ritenuto congruo per coprire il periodo di inattività complessivo, anche comprendente i giorni di inattività precedenti alla data in cui viene proposta istanza di sospensione.

Gli operatori avrebbero dovuto proporre tali istanze entro la fine di marzo, in modo da consentire ai funzionari di dare corso a tutte le richieste nel minor numero di giorni di presenza presso l'ufficio.

Istanze AEO ed esportatore autorizzato

Relativamente alle istanze per la concessione dello *status* di Esportatore Autorizzato e alle autorizzazioni AEO, l'Agenzia delle dogane fa un distinguo tra le istanze in uno stadio di istruttoria già avanzato e quelle non ancora proposte o già proposte ma non ancora istruite.

Nel primo caso, qualora le attività di istruttoria siano già in stadio avanzato e necessitino solo di integrazioni che possono essere gestite con modalità di lavoro agile, l'Amministrazione darà corso alle attività rimanenti ai fini della decisione conclusiva.

Negli altri 2 casi, invece, l'ufficio competente non procederà all'accettazione delle istanze presentate e non ancora accettate e potrà adottare un diniego per il rilascio di quelle decisioni che non siano a uno stadio avanzato di istruttoria. In quest'ultima evenienza, al termine del periodo emergenziale, l'operatore potrà riproporre l'istanza oggetto di diniego che sarà trattata con priorità.

Le uniche istanze che potranno essere esaminate dall'Agenzia delle dogane sono quelle con carattere di assoluta necessità, perché indifferibili e urgenti.

Certificati di origine preferenziale

In relazione alla vidimazione dei certificati di circolazione FORM A, EUR.1, e/o EUR-MED, i servizi della Commissione hanno comunicato che, stante la difficoltà per gli esportatori di ottenere i certificati in originale, è possibile che gli stessi siano presentati in copia, salvo produzione dell'originale a cessazione dell'emergenza in corso[6].

Analoga misura potrà trovare validità anche per i certificati ATR, nel contesto degli scambi tra l'Unione Europea e la Turchia.

In tale contesto straordinario, l'Agenzia delle dogane, al fine di non gravare ulteriormente sulle imprese, ha ritenuto opportuno concedere un'ulteriore proroga di 60 giorni sulla possibilità di utilizzare i certificati di origine preferenziale previdimati.

[6] Cfr. Taxud della commissione europea 27 aprile 2020.

Fino al giorno 21 giugno 2020, pertanto, sarà ancora possibile per gli operatori fare ricorso alla procedura di previdimazione dei certificati di circolazione[7].

Occorrerebbe, a tale riguardo, approfittare di tale ulteriore rinvio per considerare di richiedere lo *status* di esportatore autorizzato, che come noto, permette l'attestazione dell'origine preferenziale direttamente sulla fattura, senza necessità di richiedere il relativo certificato all'Autorità doganale.

Carnet ATA

Con riguardo, infine, ai Carnet ATA, si rammenta che:

– un Carnet ATA scaduto può essere presentato all'ufficio doganale per la "rimessa nei termini", entro un mese dalla scadenza dello stesso, al solo fine della riesportazione, secondo le modalità previste dall'articolo 71 delle disposizioni di servizio del Carnet ATA, ovvero;

– il titolare del Carnet, prima della scadenza di validità dello stesso, potrà richiedere alla CCIAA che ha emesso il precedente, un Carnet sostitutivo, che avrà un nuovo termine di validità di un anno dalla data di emissione. Al fine di rendere valido tale Carnet sostitutivo, lo stesso dovrà essere presentato insieme al Carnet ATA originario alla dogana extra-UE del Paese di temporanea esportazione e all'ufficio doganale dove è stato presentato per la temporanea importazione, o dove si trova la merce, per la presa in carico del nuovo Carnet e il contestuale appuramento dell'originario.

Considerate le difficoltà di questo periodo, relativamente allo svolgimento delle operazioni di riesportazione delle merci, nel caso in cui gli operatori non abbiano potuto ottemperare alle normali procedure citate nei termini previsti, sarà possibile richiedere agli uffici doganali, di prorogare i termini di riesportazione delle merci, anche oltre la validità del Carnet, in applicazione dell'articolo 251, § 3, Regolamento UE 952/2013 (CDU) che prevede, in circostanze eccezionali, tale deroga, il cui fondamento risiede nell'articolo 17 della Convenzione di Istanbul.

Dispositivi di protezione individuale (DPI) e beni necessari al contrasto della pandemia: la normativa doganale

La delicata tematica della circolazione e commercializzazione dei beni necessari per contrastare la pandemia è stata trattata a livello sia internazionale sia europeo e nazionale.

Come noto, l'Organizzazione mondiale delle dogane (WCO) ha pubblicato un elenco di beni ritenuti essenziali per gestire l'emergenza Covid-19 e ha specificato i relativi codice di classificazione doganale

[7] L'entrata in vigore di tali modifiche, originariamente prevista per il 22 gennaio 2020, era già stata prorogata di 90 giorni, fino al 21 aprile 2020.

(codici SA – Sistema Armonizzato[8]), al fine di semplificare l'individuazione degli stessi e le relative pratiche di sdoganamento nei vari Paesi.

Tali beni, che sono essenzialmente *kit*, strumenti e apparecchiature per i *test* diagnostici, indumenti protettivi e simili (protezioni per viso e occhi, guanti, etc.), termometri, disinfettanti e prodotti per la sterilizzazione, dispositivi medici e prodotti a essi connessi, sono stati oggetto, negli ultimi mesi, di numerosi interventi normativi e di prassi, che hanno aiutato a fare chiarezza sulle procedure da seguire per la loro circolazione.

Da un punto di vista interno, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli italiana, con la nota n. 105364/RU/2020, ha integrato il documento WCO riportando, oltre ai codici di Sistema Armonizzato, i codici TARIC, ovvero i codici di classificazione doganale a 10 cifre propri dell'Unione Europea, utilizzati nelle operazioni di *import* e di *export*.

Tenendo, dunque, presente tale particolare elenco di articoli, sono state previste particolari misure, sia in importazione sia in esportazione, per consentire, da una parte, un più celere sdoganamento dei beni nonché agevolazioni daziarie per gli stessi e, dall'altra, vietarne la commercializzazione ai fini speculativi o l'esportazione senza autorizzazione verso Paesi terzi.

Misure previste in importazione nel territorio dell'Unione Europea

Importazione di mascherine

Per la gestione dell'emergenza Covid-19 e far fronte all'urgente richiesta di dispositivi di protezione personale, il Governo italiano ha introdotto una normativa eccezionale in materia di mascherine che prevede:

– la possibilità di produrre, importare e immettere in commercio "mascherine chirurgiche" a uso medico e dispositivi di protezione individuale ("DPI") in deroga alle norme vigenti, ossia alle normative europee e nazionali che richiedono l'apposizione su tali dispositivi della c.d. marcatura CE (articolo 15, D.L. 18/2020);

– l'introduzione *ex novo* di una categoria speciale di presidi – le "maschere filtranti" destinate alla sola collettività - che, apparentemente, sembrano prive di alcuna regolamentazione (articolo 16, comma 2, D.L. 18/2020).

[8] In inglese, HS – Harmonized System. I codici riportati dal WCO fanno riferimento, appunto, al Sistema Armonizzato e, pertanto, si compongono di 6 cifre; le cifre dei codici di nomenclatura successive alla sesta sono decise autonomamente dai singoli Paesi o unioni doganali.

Si tratta di deroghe molto ampie, a carattere eccezionale, giustificate dalla natura straordinaria dell'emergenza sanitaria e dall'urgente domanda sul mercato dei presidi di protezione, di molto superiore al *trend* ordinario.

Mascherine chirurgiche

Come noto, le mascherine chirurgiche sono dispositivi medici e, per essere liberamente importate, immesse in commercio e utilizzate come tali richiedono sia la marcatura CE ai sensi della Direttiva 93/42/CEE e del Regolamento UE 745 e 746 del 2017 sia il nulla osta sanitario (c.d. NOS), rilasciato dall'USMAF – sanità di confine.

Ai sensi dell'articolo 34, comma 3, D.L. 9/2020 è consentito fare ricorso alle mascherine chirurgiche, quale dispositivo idoneo a proteggere gli operatori sanitari, anche se prive del marchio CE, previa valutazione da parte dell'Istituto Superiore di Sanità (ISS).

A tale proposito, l'importatore deve inviare all'ISS un'autocertificazione nella quale, sotto propria responsabilità, attesta le caratteristiche tecniche, dichiarando che le stesse rispettano i requisiti di sicurezza[9].

Mascherine DPI

Per ciò che concerne, invece, la categoria dei c.d. "DPI", nella quale ricadono le mascherine "di tipo almeno FFP2" (circolare Ministero della salute n. 4373/2020) che, non essendo dispositivi medici, non rientrano tra le merci da sottoporre a sorveglianza sanitaria da parte dell'USMAF-SASN, detti presidi devono – normalmente – recare marcatura CE e soddisfare i requisiti dell'Allegato II Regolamento 425/2016.

Ai sensi dell'articolo 15, D.L. 18/2020 è previsto che, fino al temine dello stato di emergenza (*i.e.* 31 luglio 2020), sia "*consentito produrre, importare e immettere in commercio mascherine chirurgiche e dispositivi di protezione individuale in deroga alle vigenti disposizioni*".

[9] Entro e non oltre 3 giorni dall'invio dell'autocertificazione, dovrà trasmettere altresì ogni elemento utile alla validazione delle medesime mascherine. L'ISS entro 3 giorni dalla ricezione dei ridetti documenti, dovrà pronunciarsi circa la rispondenza dei prodotti alla normativa vigente.
Inoltre, l'articolo 16, D.L. 18/2020 stabilisce che, fermo restando quanto previsto dal suddetto articolo 34 per gli operatori sanitari, "*per i lavoratori che nello svolgimento della loro attività sono oggettivamente impossibilitati a mantenere la distanza interpersonale di un metro, sono considerati dispositivi di protezione (DPI), di cui all'articolo 74, comma 1, D.Lgs. 81/2008, le mascherine chirurgiche reperibili in commercio*". Analogamente a quanto previsto per le mascherine "da usare come tali", le mascherine chirurgiche conformi agli *standard* ma prive di marcatura CE possono essere importate secondo la procedura di cui all'articolo 15, comma 2, D.L. 18/2020 (autorizzazione dell'ISS), indipendentemente dal fatto che vengano destinate ai lavoratori nelle imprese autorizzate o agli operatori sanitari.

Al riguardo, il soggetto interessato a utilizzare detta deroga deve trasmettere all'Inail un'autocertificazione per attestare le caratteristiche tecniche e di sicurezza[10].

Sdoganamento diretto e celere dei DPI e dei beni mobili necessari al contrasto dell'emergenza

Con ordinanza n. 6/2020, il Commissario Straordinario per l'emergenza ha previsto che l'Agenzia delle dogane debba adottare ogni azione utile allo sdoganamento diretto e celere dei dispositivi di protezione individuale (DPI) e degli altri beni mobili necessari al contrasto alla diffusione del Covid-19.

Svincolo diretto

In particolare, il Commissario Straordinario ha specificato, all'articolo 2 dell'ordinanza citata, che l'Agenzia delle dogane può procedere allo svincolo diretto soltanto per il materiale DPI destinato a:

– Regioni e Province autonome;

– enti territoriali locali;

– P.A.;

– strutture pubbliche ovvero private accreditate e/o inserite nella rete regionale dell'emergenza (anche unità pronto soccorso per le proprie necessità);

– soggetti che esercitano servizi pubblici essenziali di pubblica utilità e/o di interesse pubblico individuati dal D.P.C.M. 10 aprile 2020.

Al fine di dare esecuzione a tale procedura di sdoganamento, l'Agenzia ha predisposto un modulo *ad hoc* che deve essere compilato, sottoscritto a cura del destinatario finale della merce e presentato agli uffici doganali. In caso intervenga un soggetto importatore, unitamente al modello di svincolo diretto (o di svincolo celere), dovrà essere prodotto agli uffici doganali un secondo documento ove deve essere indicato il destinatario dal quale l'importatore ha ricevuto mandato, nonché la volontà di avvalersi dell'esenzione dal pagamento dei diritti di confine di cui agli articoli 74 - 80, Regolamento 1186/2009 e articoli 51 – 57, Direttiva Iva 2009/132/CE.

Svincolo celere

L'ordinanza n. 6/2020 ha previsto, altresì, una procedura di svincolo celere di beni mobili non DPI utili al contrasto della diffusione del *virus* Covid-19, destinati a qualsiasi soggetto che possa provare che l'impiego di tali beni avverrà per le finalità descritte.

[10] Entro e non oltre 3 giorni dall'invio dell'autocertificazione, deve trasmettere altresì ogni documento rilevante a supporto delle dichiarazioni fornite. Entro 3 giorni dalla ricezione della documentazione, l'Inail procede alla "validazione" straordinaria del DPI (senza marchio CE).

Per poter usufruire di tale procedura, deve essere prodotta una autocertificazione, resa dall'effettivo destinatario della merce, sottoscritta da persona dotata di poteri di rappresentanza e/o delegata, in cui si attesta che i beni servono a fronteggiare l'emergenza.

Requisizione di DPI destinati a enti pubblici

I DPI destinati a soggetti diversi da quelli previsti per le procedure di sdoganamento diretto e celere sono segnalati al Commissario Straordinario per eventuale requisizione.

L'Agenzia delle dogane, come noto, è soggetto attuatore delle requisizioni di merci laddove disposto dal Commissario Straordinario all'emergenza[11].

Tali beni, poiché requisiti per essere destinati a enti pubblici, devono rientrare nell'applicazione delle sospensioni dal pagamento dei diritti doganali.

Al riguardo, poiché la requisizione ha tra i suoi effetti il rimborso o lo sgravio dei diritti pagati o da pagare, successivamente alla notifica della requisizione l'ufficio procederà alla invalidazione della dichiarazione doganale originaria, con motivata autorizzazione, e al conseguente rimborso o sgravio. Contemporaneamente, l'Agenzia delle dogane dovrà acquisire corrispondente dichiarazione di importazione in franchigia da parte dell'ente pubblico destinatario della merce oggetto di requisizione. Qualora la requisizione avvenga antecedentemente alla presentazione della dichiarazione doganale, l'ufficio – per la sua corretta uscita della merce dagli spazi doganali – deve acquisire idonea dichiarazione di importazione in franchigia, da presentarsi a cura dell'ente pubblico destinatario della merce in questione.

Sospensione di dazio e Iva all'*import*

A seguito della Decisione della Commissione Europea 3 aprile 2020, relativa all'esenzione dai dazi doganali e dall'Iva per le importazioni di merci necessarie a contrastare gli effetti della pandemia da Covid-19, l'Agenzia delle dogane[12] ha definito le procedure operative ai fini dell'accesso all'esenzione da parte degli enti e organizzazioni aventi titolo, relativamente alle fattispecie contemplate nella Decisione.

L'Amministrazione ha chiarito che sono ammesse all'esenzione le importazioni di merci, necessarie a contrastare l'emergenza da Covid-19, effettuate da e per conto di:

[11] L'Agenzia delle dogane è tenuta a inviare una comunicazione via pec al Commissario Straordinario, in modo che quest'ultimo possa valutare l'eventuale requisizione della merce.

[12] Determinazione n. 107042/RU, che ha superato la precedente determinazione direttoriale n. 101115/2020.

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

– organizzazioni autorizzate dalle competenti Autorità nazionali;

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

Le esenzioni si applicano alle merci destinate alla distribuzione gratuita nei confronti delle persone colpite dal contagio ovvero esposte al rischio di contrarre il *virus* oppure impegnate nella lotta contro la pandemia, anche laddove le merci suddette restino nella proprietà dei soggetti che le mettono gratuitamente a disposizione.

Tali beni, dovendo soddisfare i requisiti espressamente richiamati dalla Decisione della Commissione, non possono essere prestati, ceduti o venduti a soggetti non aventi titolo all'esenzione o non coinvolti nelle finalità citate e non possono essere destinate a usi diversi da quelli indicati.

A tale fine, è previsto, per l'importatore, l'onere di produrre – all'atto dello sdoganamento – un'autocertificazione attestante che i beneficiari siano i soggetti previsti dalla citata normativa unionale.

Si prevede, altresì, che, qualora l'importatore sia soggetto diverso da quelli indicati dalla norma, il rilascio della predetta autorizzazione venga subordinato alla duplice verifica in merito sia alla identificazione del destinatario finale delle merci, sia al rilascio da parte di quest'ultimo dell'autocertificazione.

Per tutte le operazioni effettuate chiedendo l'applicazione della sospensione, nella dichiarazione doganale (DAU) dovrà essere inserito, nella casella 37, dopo il codice regime 40, il relativo codice C26 identificativo della fattispecie di franchigia di cui all'articolo 74, Regolamento 1186/2009 invocata.

Ai fini delle comunicazioni obbligatorie disposte dalla Commissione Europea, le importazioni effettuate saranno oggetto di rendicontazione a cura degli uffici delle dogane preposti allo sdoganamento.

L'esenzione è efficace dal 30 gennaio 2020 al 31 luglio 2020.

Misure previste in esportazione: autorizzazione obbligatoria per i DPI

Il Regolamento di esecuzione (UE) 2020/402 della Commissione, del 14 marzo 2020, a decorrere dal 15 marzo 2020 e per un periodo di 6 settimane, aveva subordinato al rilascio di un'apposita autorizzazione l'esportazione verso Paesi terzi di determinati dispositivi di protezione individuale (quali visiere, mascherine, guanti, camici e prodotti simili)[13].

[13] L'allegato I del Regolamento di esecuzione (UE) 2020/402 fornisce una descrizione dettagliata dei prodotti e il codice di Nomenclatura combinata (NC, 8 cifre) in cui tali prodotti sono classificati.

Tale autorizzazione, in Italia, è di competenza del Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale (MAECI) – DG UE – Ufficio X della DG per la Politica commerciale internazionale[14].

Il Regolamento 2020/402 è stato modificato dal Regolamento di esecuzione (UE) 2020/426 del 19 marzo 2020, che ha esentato dalla citata procedura le esportazioni di dispositivi di protezione individuale (DPI) verso l'Islanda, il Liechtenstein, la Norvegia e la Svizzera, nonché verso Andorra, le isole Fær Øer, la Repubblica di San Marino, lo Stato della Città del Vaticano e verso i Paesi e Territori d'oltremare elencati nell'allegato II del TFUE.

In considerazione del protrarsi della crisi epidemiologica e della necessità di assicurare all'Unione Europea la disponibilità di DPI, la Commissione ha pubblicato, il 24 aprile 2020, il Regolamento UE 568, il quale ha prorogato di ulteriori 30 giorni l'autorizzazione prevista dal precedente Regolamento 402/2020 e ha ampliato il novero dei Paesi[15] verso i quali non sarà richiesta alcuna autorizzazione all'esportazione.

Tale ultimo intervento normativo ha altresì ridotto l'elenco dei DPI soggetti ad autorizzazione (non saranno più soggetti a restrizioni all'export schermi facciali e guanti).

L'autorizzazione, da presentarsi al momento della dichiarazione di esportazione, non è richiesta per i regimi diversi dall'esportazione e per le merci non unionali (*i.e.* riesportazioni da deposito doganale).

SCHEDA DI SINTESI
Misure da ricordare in ambito doganale

Differimento pagamento diritti doganali: i titolari di c.d. conti di debito possono differire il pagamento dei diritti doganali al ricorrere di determinati requisiti di calo del fatturato:
- del 33% se nell'anno precedente hanno prodotti ricavi non superiori a 50 milioni di euro;
- di almeno il 50% se nell'anno precedente hanno prodotto ricavi superiori a 50 milioni di euro.

↓

Svincolo diretto DPI: il Commissario Straordinario per l'emergenza ha previsto una procedura di svincolo diretto di materiale DPI destinato a determinati soggetti.

↓

Sospensione dazio e Iva in import: Sono sospesi dazio e Iva all'importazione gravanti sulle merci, necessarie a fronteggiare l'emergenza epidemiologica da Covid-19, importate da enti o organizzazioni di diritto pubblico e da altri enti a carattere caritativo o filantropico, nonché sui

[14] Le domande devono essere inviate tramite pec all'indirizzo dgue.10@cert.esteri.it, secondo il modello previsto dall'allegato II del Regolamento di esecuzione (UE) 2020/402.

[15] Albania, Bosnia-Erzegovina, Gibilterra, Kosovo, Montenegro, Macedonia, Serbia, Büsingen, isola di Helgoland, Livigno, Ceuta e Melilla.

beni importati per la libera pratica dalle Unità di pronto soccorso per far fronte alle proprie necessità per tutta la durata del loro intervento.

Autorizzazione obbligatoria per l'*export* di DPI: a causa della necessità di assicurare all'Unione Europea la disponibilità di dispositivi di protezione individuale l'esportazione degli stessi nei Paesi extra UE è sottoposta ad autorizzazione del Ministero degli affari esteri.

Iva in pratica n. 52/2020

Detrazione Iva in assenza di operazioni attive

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

Il caso oggetto dell'ordinanza n. 7488/2020 ha riproposto all'attenzione della Corte di Cassazione la questione della detraibilità dell'Iva relativa alle spese propedeutiche all'attività d'impresa, cessata senza la realizzazione di operazioni attive.

La vicenda esaminata

La controversia risolta dalla Suprema Corte è sorta dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate, con il quale è stato negato il rimborso dell'Iva chiesto da una società, ai sensi dell'articolo 30, comma 2, D.P.R. 633/1972, in esito alla cessazione della propria attività (nella specie, di cementificio).

Entrambi i giudizi di merito si sono conclusi a favore della società, alla quale doveva pertanto riconoscersi il diritto al rimborso dell'imposta assolta sulle spese relative alla progettazione, agli studi di fattibilità e alla valutazione di impatto ambientale dell'attività programmata, a nulla rilevando la mancata realizzazione del cementificio e, quindi, l'assenza di operazioni attive che avrebbero consentito di ribaltare "a valle" l'imposta versata "a monte".

Il principio di inerenza per l'esercizio della detrazione

La questione della detraibilità dell'Iva per le spese preparatorie all'attività d'impresa deve essere affrontata avendo riguardo al principio di inerenza.

Sul piano comunitario, in base all'articolo 168, Direttiva 2006/112/CE, l'esercizio della detrazione è giustificato dall'effettivo impiego dei beni/servizi nel compimento di operazioni imponibili. Tale disposizione, corrispondente all'articolo 17, § 2, lettera a), dell'abrogata VI Direttiva CEE, stabilisce infatti che:

> *"nella misura in cui beni e i servizi sono impiegati ai fini delle sue operazioni soggette a imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo*

dell'imposta di cui è debitore … l'Iva dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo".

Sul piano interno, invece, l'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, facendo generico riferimento all'"*esercizio dell'impresa, arte o professione*", sembrerebbe legittimare il diritto di detrazione in funzione della mera potenzialità di impiego dei beni/servizi acquistati. Tuttavia, il necessario legame che deve ricorrere tra le operazioni passive, da un lato, e le operazioni attive, dall'altro, è stabilito – seppure in negativo – dal comma 2, articolo 19, D.P.R. 633/1972; in linea con l'articolo 168, Direttiva 2006/112/CE, è prevista l'indetraibilità dell'Iva assolta sui beni/servizi "*afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta …*".

Sul punto, è stato infatti osservato che:

"con il comma 1 del nuovo articolo 19 - invariato rispetto alla formulazione precedente - viene riconosciuto a favore del contribuente un diritto di detrazione generalizzato per tutti i beni e i servizi acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione, ma tale diritto viene poi ridimensionato dalle disposizioni dettate dal comma 2 del medesimo articolo 19, laddove è stabilito che il diritto alla detrazione dell'imposta non compete relativamente ai beni e ai servizi che vengono utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette a imposta o escluse dal suo campo di applicazione"[1].

La detrazione, peraltro, non sempre è vietata se, a valle, le operazioni poste in essere non sono imponibili. In coerenza, infatti, con l'articolo 169, Direttiva 2006/112/CE, l'articolo 19, comma 3, D.P.R. 63371972 stabilisce che l'indetraibilità dovuta al principio di destinazione non si applica per specifiche operazioni che la normativa considera non imponibili, esenti o non soggette a imposta, come – a titolo di esempio – le cessioni all'esportazione, le operazioni a esse assimilate, i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali e le cessioni intracomunitarie.

Inerenza di primo e di secondo livello

In base all'elaborazione compiuta dalla giurisprudenza comunitaria, la verifica del nesso di inerenza deve essere operata a un doppio livello nel caso in cui l'acquisto non sia collegato a operazioni attive imponibili o a esse assimilate ai fini dell'esercizio della detrazione[2].

Nell'ipotesi di "*interruzione della catena dell'Iva*", vale a dire quando l'acquisto persegue come unico scopo, si può dire di "primo livello", l'effettuazione di un'operazione attiva detassata, la

[1] Così circolare n. 328/E/1997 (§ 3.1).
[2] Cfr. Corte di Giustizia, causa C-132/XVI/2017; causa C-124/XII/2013; causa C-651/XI/2013 e causa C-515/VII/2009.

> detrazione non può essere esercitata, in quanto l'indetraibilità discende dalla destinazione specifica del bene/servizio acquistato al compimento dell'operazione esente o esclusa da imposta; l'indetraibilità deriva, pertanto, dalla destinazione specifica del bene/servizio acquistato al compimento dell'operazione esente o esclusa, in linea con il requisito dell'afferenza codificato dall'articolo 19, commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972.
> Al contrario, se l'acquisto è diretto a uno scopo di "secondo livello", inserendosi nel contesto più generale dell'attività economica del soggetto passivo, necessariamente imponibile, la detrazione resta ammessa in quanto il costo dei beni/servizi acquistati, facendo parte delle spese generali del soggetto passivo, concorre a formare il prezzo dei beni/servizi venduti.

A livello interno, la posizione dell'Amministrazione finanziaria è in linea con quella della giurisprudenza comunitaria, siccome la detrazione è ammessa anche per i beni/servizi destinati a effettuare operazioni escluse da imposta, ma indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione[3]. Nel riprodurre le indicazioni contenute nella Relazione governativa al D.Lgs. 313/1997, si richiamano, in via esemplificativa, le consulenze tese ad attuare una riorganizzazione dell'assetto societario, o a pervenire a una transazione, a ottenere un risarcimento danni afferenti beni o attività dell'impresa, come pure per la concessione di beni in comodato a clienti, sempreché naturalmente s'inquadri nell'ordinaria attività dell'impresa volta a porre in essere operazioni che danno diritto a detrazione.

Valutazione prospettica dell'inerenza

> In base al consolidato orientamento della giurisprudenza[4], dal tenore letterale dell'articolo 4, comma 2, n. 1), D.P.R. 633/1972 si desume che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dai vari tipi di società ivi indicate costituiscono, per presunzione assoluta, a prescindere dalla natura dell'attività svolta, operazioni effettuate nell'esercizio d'impresa, con conseguente applicazione dell'Iva sulle operazioni attive compiute; in ordine, invece, alle operazioni passive, non è sufficiente, ai fini della detraibilità dell'imposta, la qualità di imprenditore societario, dovendosi altresì verificare l'inerenza, cioè la stretta connessione con le finalità imprenditoriali, e la strumentalità in concreto del bene acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale, compiuta o anche solo programmata; ciò in quanto l'articolo 19, D.P.R 633/1972 prevede, per la

[3] Cfr. circolare n. 328/E/1997 (§ 3.1), *cit.*.
[4] Cfr. Cassazione, n. 16697/2013; n. 7344/2011; n. 1863/2004; n. 5599/2003.

> determinazione dell'imposta dovuta, che è detraibile dall'ammontare dell'Iva a debito solo quella assolta in relazione a beni o servizi importati o acquistati nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni.

In merito alla prova dell'inerenza, che spetta al cessionario, occorre avere riguardo all'intenzione del soggetto passivo, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare i beni per fini aziendali; sicché, come osservato dai giudici comunitari, si tratta di stabilire se il soggetto passivo, nel momento in cui procede all'acquisto, agisca come tale e possa, quindi, beneficiare del diritto di detrazione[5].

La valutazione deve essere prospettica, in quanto la circostanza che i beni acquistati non siano immediatamente utilizzati nell'ambito dell'attività d'impresa non è idonea a escludere la detrazione.

Sul punto, in considerazione del fatto che la detrazione presuppone che, a valle, siano effettuate operazioni imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione, si tratta di stabilire – sul piano temporale – quali siano i limiti applicativi del diritto di recupero dell'imposta assolta sugli acquisti.

In proposito, è utile richiamare le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria relativamente al requisito dell'utilizzazione dei beni/servizi in operazioni soggette a imposta, che deve sussistere ai fini della spettanza del diritto alla detrazione.

> Secondo la circolare n. 328/E/1997 (§ 3.1), poiché il diritto alla detrazione sorge e continua a essere esercitato come per il passato, fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi, anche ammortizzabili (detrazione immediata), il contribuente non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli competa e possa o meno esercitare tale diritto, essendo a tal fine sufficiente che i beni e i servizi siano "afferenti", cioè destinati a essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione.
>
> Naturalmente, deve trattarsi di una destinazione avvalorata, oggettivamente, dalla natura dei beni e dei servizi acquisiti rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente. Ciò in quanto se da tale valutazione prospettica scaturisce che i beni e i servizi medesimi sono normalmente destinati a essere impiegati in operazioni non soggette all'imposta, il contribuente deve astenersi dall'operare la detrazione dell'imposta inerente ai predetti acquisti.
>
> L'adozione del criterio della detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, senza cioè attendere la loro utilizzazione, implica che se i beni e i servizi medesimi verranno poi impiegati per realizzare operazioni che conferiscono il diritto a detrarre un importo maggiore o

[5] Cfr. Corte di Giustizia, causa C-334/X/2012; C-400/XCVIII/2000 e causa C-97/XC/1991.

> minore d'imposta rispetto a quello detratto inizialmente, il contribuente procederà alle necessarie rettifiche a proprio favore o in favore dell'Erario.

Inerenza per le operazioni propedeutiche all'attività d'impresa

> Il requisito della prospetticità è collegato alla soggettività passiva del cessionario/committente. La detrazione, infatti, può essere esercitata se tale operatore si qualifica come soggetto Iva nel momento in cui l'acquisto si considera effettuato in base ai criteri che, sul piano temporale, regolano la nascita dell'operazione[6].

È in tale momento che deve risultare evidente l'intenzione dell'operatore di avviare un'attività d'impresa che comporti l'effettuazione di operazioni imponibili[7]. Infatti, soltanto chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo. In quanto agisca come tale, egli ha quindi il diritto di detrarre immediatamente l'Iva dovuta o pagata sulle spese di investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dovere aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua impresa e indipendentemente dall'effettuazione, in futuro, di operazioni attive imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione[8].

> La detrazione, esercitata secondo la descritta ottica prospettica e potenziale, ha come limite la buona fede dell'operatore, nel senso che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato. Nelle situazioni fraudolente o abusive in cui, ad esempio, quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di una detrazione, l'Amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni[9].

In tema si è pronunciata, da ultimo, la Corre europea con la sentenza resa nella causa C-672/16 del 28 febbraio 2018, affermando che:

> *"gli articoli 167, 168, 184, 185 e 187 della Direttiva Iva devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede la rettifica dell'Iva inizialmente detratta per il motivo*

[6] Cfr. Corte di Giustizia, causa C-97/XC/1991, *cit.* e, causa C-268/1985.
[7] Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite C-110/2000 e C-147/2000; causa C-110/1996, *cit.*; Id., causa C-268/1985, *cit.*.
[8] Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, *cit.*.
[9] Cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, *cit.*.

> *che un immobile, per il quale è stato esercitato il diritto di opzione per l'imposizione, è ritenuto come non più utilizzato dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta, qualora l'immobile sia rimasto inoccupato per più di 2 anni, anche se è stato dimostrato che il soggetto passivo ha cercato di darlo in locazione durante tale periodo".*

Il caso di specie si riferisce a una società portoghese avente per oggetto l'acquisto, la vendita, la locazione e la gestione di immobili a uso abitativo, commerciale e misto, di sua proprietà o di proprietà di terzi.

L'Autorità fiscale ha contestato alla società la mancata effettuazione della rettifica della detrazione dell'Iva relativa a un immobile che, per oltre 2 anni, non è stato utilizzato per compiere operazioni imponibili, non essendo stato né ceduto, né locato.

Il riversamento dell'imposta detratta è stato preteso dall'Autorità fiscale nonostante la società avesse dimostrato l'intenzione di locare il predetto immobile nel periodo in cui è rimasto inoccupato.

Dai fatti di causa emerge, infatti, che la società ha:

> *"conferito mandati ad agenzie immobiliari e, su consiglio di queste ultime, ha intrapreso diverse attività di marketing e di supporto alla commercializzazione tra le quali, in particolare, la creazione di un opuscolo, di un elenco di diffusione, nonché di un sito internet, la creazione e la diffusione di comunicati stampa presso un vasto pubblico e l'affissione di cartelloni pubblicitari sugli edifici interessati".*

La società, inoltre:

> *"ha altresì adeguato la sua offerta mediante, da un lato, la messa a disposizione di spazi in affitto a prezzi più competitivi e, dall'altro, la possibilità di negoziare periodi di sospensione dei pagamenti durante l'installazione degli affittuari".*

Nell'analizzare la fattispecie, la Corte ha ricordato che:

> *"l'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 168 della Direttiva Iva e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione".*

Di conseguenza:

> *"il diritto alla detrazione resta, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, in ragione di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza tali beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta".*

Il principio non è nuovo, essendo già stato sostenuto in altre pronunce.

In particolare, nella sentenza di cui alla causa C-37/95 del 15 gennaio 1998, i giudici dell'Unione hanno osservato che:

> *"nella sentenza 29 marzo 1996, causa C-110/94, Inzo ..., riguardante la situazione di un'impresa che non aveva mai effettuato alcuna operazione imponibile, la Corte ha affermato, al punto 20, che il diritto a detrazione rimane acquisito anche se l'attività economica prevista non ha dato luogo a operazioni imponibili. Allo stesso modo, il diritto a detrazione resta acquisito qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà. Risulta pure dalla sentenza Inzo (punto 24) che, nelle situazioni fraudolente o abusive in cui l'interessato ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione, l'amministrazione tributaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni. Per contro, allorché circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo gli hanno impedito di utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione per le esigenze delle sue operazioni imponibili, non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso".*

> Se, quindi, il diritto di detrazione resta impregiudicato quando l'operatore, per ragioni indipendenti dalla sua volontà, non abbia potuto utilizzare i beni e servizi acquistati nell'ambito di operazioni imponibili, risulta automaticamente disattesa la pretesa erariale, fondata, nel caso di specie, sull'interruzione della destinazione dell'immobile (alla realizzazione di operazioni imponibili) nel caso in cui il medesimo sia rimasto inoccupato per un determinato periodo temporale, a nulla peraltro rilevando, sempre secondo la tesi dell'Autorità fiscale, che il soggetto passivo abbia dimostrato l'intenzione di continuare a svolgere un'attività soggetta a imposta.

Richiamando le indicazioni contenute nella sentenza Inzo, la Corte ha ribadito che:

> *"una diversa interpretazione della Direttiva Iva sarebbe incompatibile col principio della neutralità dell'Iva per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa. Essa potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta. Parimenti, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo o no a operazioni soggette a imposta".*

In definitiva:

> *"il principio di neutralità fiscale osta a una normativa nazionale che, facendo dipendere l'accettazione definitiva delle detrazioni dell'Iva dai risultati dell'attività economica esercitata dal soggetto passivo, crea, riguardo al trattamento fiscale di attività di investimento immobiliare identiche, disparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la stessa attività".*

Indicazioni della giurisprudenza nazionale e della prassi amministrativa

I princìpi espressi dalla Corte di Giustizia sono stati recepiti dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa, anche se una diversa posizione è stata assunta in base all'interpretazione restrittiva dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, nella parte in cui prevede che "*è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate*".

Tale inciso, secondo la circolare n. 57/1991, indica che l'effettuazione di operazioni imponibili è la condizione necessaria per la detraibilità, tenuto conto che di "impresa" può parlarsi solo quando vengono poste in essere operazioni di vendita di beni/servizi.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, quando si è trattato di disciplinare, non già l'Iva dovuta sulle operazioni attive, ma la detrazione dell'Iva relativa alle operazioni passive, cioè agli acquisti a monte, gli articoli 17, comma 1, e 19, D.P.R. 633/1972 hanno espressamente posto la condizione che i beni e i servizi importati o acquistati fossero sempre inerenti all'effettivo esercizio dell'impresa; sicché, ove una società non svolga in concreto attività imprenditoriale, essa non può procedere alla detrazione dell'Iva relativa alle operazioni passive.

Nello stesso senso, una parte della giurisprudenza ha affermato che non si considerano effettuati nell'esercizio dell'attività d'impresa gli acquisti di beni e servizi effettuati nella fase precedente all'inizio della vera e propria attività di gestione coerente con la tipologia dell'impresa e con il programma produttivo, e in particolare quelli finalizzati alla predisposizione delle strutture, delle attrezzature e di quant'altro necessario per il concreto esercizio dell'anzidetta attività, con la sola eccezione di quegli acquisti che, sebbene effettuati prima dell'inizio dell'attività stessa, abbiano a oggetto beni e servizi destinati per loro natura alla utilizzazione nel ciclo produttivo o alla rivendita, come materie prime, semilavorati, merci, etc.[10].

> L'orientamento giurisprudenziale maggioritario resta, tuttavia, di segno opposto, dovendosi ritenere che anche gli atti preparatori o di organizzazione, cioè diretti a porre le premesse

[10] Cfr. Cassazione n. 7683/1992.

> indispensabili per lo svolgimento di una determinata attività economica, costituiscono parte integrante dell'attività imprenditoriale, anche perché tali atti non cessano con l'inizio concreto dell'attività dell'impresa ma continuano a svolgersi per tutta la durata di quest'ultima, intrecciandosi con il compimento dei singoli atti di gestione[11]. Di conseguenza, il diritto alla detrazione compete anche se l'attività economica non ha dato ancora luogo a operazioni imponibili e va esercitato, senza limitazioni, per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte, a titolo di spese di investimento sostenute in vista delle operazioni che il contribuente intende effettuare, senza dover aspettare l'inizio dell'effettivo esercizio dell'impresa[12].
>
> Anche la prassi amministrativa, del resto, ha chiarito che l'attività d'impresa deve intendersi esercitata fin dal momento in cui vengono posti in essere atti che non lasciano dubbi sulla circostanza che essi siano i primi di una lunga serie di atti, posti in essere nel quadro di un processo produttivo, finalizzati, quindi, a una attività professionalmente esercitata. In altre parole, sono atti di impresa tutti gli atti preordinati al fine della produzione e dello scambio di beni o di servizi[13], fermo restando che la spettanza del diritto alla detrazione non è, comunque, necessariamente esclusa dalla iniziale esiguità delle operazioni imponibili attive, in quanto in virtù del principio della neutralità dell'Iva anche le spese di investimento, effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa, devono essere ricondotte all'attività economica esercitata. La mancanza di ricavi nei primi anni di attività non può essere configurata, di per sé, come un impedimento alla detrazione dell'Iva quando gli acquisti sono relativi a beni e servizi impiegati nell'attività d'impresa e in funzione di operazioni imponibili. Sarebbe, infatti, in contrasto con il richiamato principio ritenere che l'attività imprenditoriale propriamente detta abbia inizio soltanto in corrispondenza di operazioni attive, e in presenza di un reddito imponibile[14].

Si segnalano, a ulteriore conferma, alcune pronunce della Corte di Cassazione in materia. In particolare:

– l'ordinanza n. 23817/2017 ha stabilito quando ricorre il requisito di inerenza all'esercizio dell'attività d'impresa, con ciò giustificando l'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva, per quegli acquisti di beni e servizi compiuti in una fase non cui non vi è ancora produzione di ricavi. A tal fine, è stato ribadito che

[11] Cfr. Cassazione n. 14350/1999.
[12] Cfr. Cassazione n. 6083/2001.
[13] Cfr. risoluzione n. 124/E/1998.
[14] Cfr. risoluzione n. 147/E/2009.

l'operatore, per poter esercitare la detrazione, deve essere in grado di dimostrare l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare i predetti beni e servizi per finalità imprenditoriali;

– la sentenza n. 6200/2015, secondo cui il riconoscimento del diritto di detrazione non trova ostacolo nell'assenza di un'attività imprenditoriale in corso, in quanto, in base ai principi desunti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, al fine di stabilire se sia detraibile un'attività di acquisto o di ristrutturazione di un bene da destinare all'esercizio dell'impresa, deve aversi riguardo all'intenzione del soggetto passivo d'imposta, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare un bene o un servizio per fini aziendali. La stessa sentenza si rifà poi al principio, anch'esso sancito dalla Corte di Giustizia[15], che il diritto di detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia fatto uso dei suddetti beni per realizzare operazioni imponibili;

– la sentenza n. 1859/2014 ha affermato che, ai fini dell'accertamento del diritto di detrazione deve aversi riguardo all'intenzione del soggetto passivo, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare un bene o un servizio a fini aziendali, con la conseguenza che l'indagine non è limitata alla mera sfera psicologica del soggetto, né alla verifica della astratta correlazione del bene/servizio all'oggetto sociale – che può, al più, costituire soltanto un indizio dell'inerenza – ma deve trovare fondamento in specifici elementi obiettivi che consentano di ritenere l'acquisto prodromico all'esercizio effettivo dell'attività d'impresa (nella specie, tale elemento obiettivo è stato riscontrato nella circostanza che le spese di ristrutturazione del bene immobile ricevuto in comodato dalla società, per adibirlo a uffici dell'impresa, era stato effettivamente utilizzato per lo svolgimento dell'attività economica che, se pure dopo alcuni anni, aveva registrato un progressivo aumento dei ricavi assoggettati a Iva);

– la sentenza n. 6664/2014 ha affermato che la detrazione dell'Iva è ammessa anche per gli acquisti di beni/servizi che non hanno potuto essere utilizzati per compiere, a valle, operazioni imponibili, dal momento che all'impresa non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative indispensabili per esercitare l'attività;

– la sentenza n. 31061/2014, dopo avere ribadito il principio che la detraibilità dell'imposta relativa all'operazione passiva spetta anche quando non vi sia contestuale realizzazione di operazioni imponibili, purché la spesa risulti in stretta connessione funzionale con le finalità imprenditoriali e abbia a oggetto attività preparatorie alla costituzione delle condizioni di inizio effettivo dell'attività tipica, ha riconosciuto la detrazione a una società cooperativa avente a oggetto la gestione di una casa di riposo per anziani, a lungo rimasta inattiva, ma che negli anni successivi ha regolarmente applicato l'Iva alle prestazioni rese.

[15] Cfr. sentenza causa C-37/2998.

Il diritto di rimborso dell'Iva secondo l'ordinanza n. 7488/2020

Ritornando al caso oggetto dell'ordinanza n. 7488/2020, la Suprema Corte – sulla scia dell'orientamento giurisprudenziale in materia sopra esposto – ha confermato che la detrazione dell'Iva è ammessa anche in assenza di operazioni attive, purché siano dimostrabili, sul piano documentale, gli elementi che abbiano reso impossibile l'effettuazione di operazioni attive.

A questo riguardo, i giudici di legittimità hanno affermato che:

> *"è tuttavia mancato da parte del giudice di appello l'esame delle ragioni che hanno determinato la mancata realizzazione del cementificio, al fine di escludere che l'attività complessivamente realizzata dalla società fosse da considerarsi come abusivamente rivolta ad ottenere indebiti vantaggi fiscali attraverso operazioni elusive o abusive.*
>
> *Tale verifica, invero, deve ritenersi doverosa da parte del giudice allorché si discute del diritto alla detrazione Iva, di matrice armonizzata e dunque soggetto alla disciplina prevista in ambito eurounitario, ove la Corte di Giustizia ha più volte avuto modo di riconoscere il principio di neutralità dell'Iva e quello della detrazione purché non vi sia, a monte, una preordinata volontà di abusare della disciplina in tema di detrazione ...".*

Siccome il giudice d'appello ha omesso di indagare sugli elementi documentali che avrebbero reso impossibile la realizzazione del cementificio per il quale la società aveva intrapreso le attività preparatorie, la sentenza impugnata è stata cassata, accogliendo – "per quanto di ragione" – il ricorso dell'Agenzia delle entrate.

SCHEDA DI SINTESI

La detrazione dell'Iva può essere esercitata in via immediata, cioè sin dal momento dell'acquisto, ma in base alla destinazione prospettica dei beni/servizi acquistati. Di conseguenza, in sede di avvio dell'attività d'impresa, la prospetticità deve essere giustificata dall'elemento (soggettivo) dell'intenzionalità di realizzare operazioni imponibili, in modo da ribaltare "a valle" l'imposta detratta "a monte".

Sul piano giurisprudenziale è consolidato l'orientamento in base al quale la detrazione dell'Iva è ammessa anche in assenza di operazioni attive, ma devono essere dimostrabili, sul piano documentale, gli elementi che abbiano reso impossibile l'effettuazione di operazioni attive.

Sul punto, i "*leading cases*" sono rappresentati dalle sentenze Ghent Coal (causa C-37/95) e Inzo (causa C-110/94), che riconoscono la detrazione se la cessazione dell'attività, in assenza di operazioni attive, sia imputabile a circostanza estranee alla volontà dell'imprenditore. Di contro, "*nelle situazioni fraudolente o abusive in cui l'interessato ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione, l'amministrazione tributaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte*".

Iva in pratica n. 52/2020

Il rapporto di alternatività fra le misure a cautela dei rimborsi Iva

di Gianfranco Antico – pubblicista

Premessa

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2320/2020 hanno chiuso la *querelle* sull'annosa problematica dell'applicabilità del fermo amministrativo ai rimborsi Iva, e più in generale sulla convivenza tra questo istituto, l'ambito operativo dell'articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972 e la sospensione successivamente disciplinata dall'articolo 23, D.Lgs. 472/1997, fornendo sostanzialmente parere favorevole ai 2 quesiti posti dai contribuenti[1]:

a) se, in caso di richiesta di rimborso di un credito Iva, l'Amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto fideiussione dalla contribuente ai sensi dell'articolo 38-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972, possa fare uso dello strumento cautelare di cui all'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997, ovvero anche di quello previsto dall'articolo 69, R.D. 2440/1923, ove contesti al creditore un controcredito derivante dall'irrogazione di sanzioni, nella specie conseguenti a imposte non armonizzate;

b) se l'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997, trovi applicazione in caso di atto di irrogazione delle sanzioni, annullato non definitivamente.

Il contrasto rilevato dall'ordinanza interlocutoria n. 16567/2019 e rimesso al vaglio delle Sezioni Unite vede da una parte 2 distinti orientamenti (l'uno favorevole, l'altro contrario) in merito all'applicabilità del c.d. "*fermo amministrativo*" ai rimborsi Iva, in considerazione del fatto che tale materia risulterebbe già interamente disciplinata dalle previsioni contenute dall'articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972.

[1] Il Collegio ritiene, anzitutto, necessario sottolineare che il provvedimento di sospensione del rimborso Iva è stato emesso dall'ufficio in ragione dell'articolo 23, D.Lgs. 472/1997, articolo 23 e non ai sensi dell'articolo 69, R.D. 2440/1923. Se è vero che la disciplina di cui all'articolo 23, D.Lgs. 472/1997, applicata dall'ufficio, "*costituisce una declinazione specifica, in materia tributaria, del potere discrezionale di autotutela della P.A. in tema di fermo amministrativo di cui al R.D. 2440/1923, articolo 69 (cfr. Cassazione n. 5139/2016 e giurisprudenza richiamata) del quale mutua la natura cautelare e provvisoria in funzione di salvaguardia della possibile compensazione legale di opposte partite - e su tale comune denominatore fa all'evidenza leva l'ordinanza interlocutoria - è, però, altrettanto vero che la disciplina dell'articolo 23, qui in rilievo, si differenzia da quella regolata dall'articolo 69, non solo perchè relativa a rapporti di debito/credito che intercorrono esclusivamente tra Amministrazione finanziaria e contribuente, al quale, secondo il testo qui applicabile, sia addebitata una violazione o – come nella specie – ne sia responsabile in solido, ma, soprattutto, perchè richiede che: a) la pretesa dell'Amministrazione finanziaria sia formalizzata in uno specifico atto di contestazione o di irrogazione della sanzione a lui notificato, non essendo sufficienti mere ragioni di credito, come per il fermo amministrativo; b) limita espressamente la sospensione alla "somma risultante dall'atto o dalla decisione della Commissione Tributaria ovvero dalla decisione di altro organo mentre nella disciplina del fermo non si fa cenno a limiti quantitativi della sospensione del pagamento in relazione all'entità delle ragioni di credito*".

Il quadro normativo di riferimento

Il c.d. "*fermo amministrativo dei crediti*" è disciplinato dall'articolo 69, comma 6, R.D. 2440/1923, in base al quale:

> *"qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo".*

Il suo legittimo impiego da parte delle Agenzie fiscali si desume dal successivo comma 7, attraverso il quale il Legislatore ha avuto cura di specificare che tra le Amministrazioni dello Stato devono ricomprendersi le Agenzie da esso istituite, anche quando dotate di personalità giuridica.

La stessa circolare n. 4/E/2010 ha chiarito che:

> *"tale misura è richiesta dall'Amministrazione creditrice (fra le Amministrazioni è espressamente inclusa l'Agenzia delle entrate) alle altre Amministrazioni eventualmente debitrici nei confronti del medesimo contribuente, le quali sono tenute a eseguirla in attesa di un successivo provvedimento definitivo di incameramento o di sblocco del pagamento oggetto del provvedimento cautelare"*[2].

In pratica, il fermo amministrativo, quale espressione del potere di autotutela, rappresenta un provvedimento di natura cautelare diretto alla tutela delle ragioni di credito delle Amministrazioni statali, utilizzabile quando la pretesa creditoria "pubblica" non è ancora certa, liquida ed esigibile, ma risulta caratterizzata unicamente dal *fumus boni iuris*.

A sua volta, l'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997, prevede che nelle ipotesi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della Commissione Tributaria ovvero dalla decisione di altro organo[3].

---

[2] Nella circolare n. 21/E/2011 si specifica ulteriormente: "*Si rammenta, peraltro, che la sospensione dei rimborsi, quale atto prodromico all'incameramento delle somme da erogare, secondo la giurisprudenza più recente, si rende attuabile anche per il tramite del fermo amministrativo, qualora l'Agenzia abbia ragioni di credito nei confronti del contribuente che abbia richiesto un rimborso all'Agenzia stessa. Si ritiene che tale orientamento, condiviso anche dall'Avvocatura Generale dello Stato, debba essere seguito in tutti i casi in cui le ordinarie cautele non siano sufficienti a garantire idoneamente il credito tributario e non vi siano specifiche ragioni per erogare comunque il rimborso*". Cfr. anche circolari n. 33/E/2016 e n. 41/E/2004.

[3] In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito. In ogni caso, sia il provvedimento di sospensione sia di compensazione, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati in solido, sono impugnabili avanti alla Commissione Tributaria, che può disporne la sospensione ai sensi dell'articolo 47, D.Lgs. 546/1992. Se non sussiste giurisdizione delle Commissioni Tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione.

L'indirizzo giurisprudenziale che esclude l'applicabilità del fermo amministrativo ai rimborsi Iva

Un orientamento di legittimità[4] esclude che l'Amministrazione finanziaria possa utilizzare lo strumento messo a disposizione dall'articolo 69, R.D. 2440/1923 in campo Iva, in quanto tale ambito risulterebbe già dotato di un particolare sistema di tutela dell'interesse dell'Erario.

Infatti, l'introduzione dell'articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972 - "*prevedendo, accanto alla sospensione dell'esecuzione dei rimborsi in presenza di contestazioni penali, un articolato sistema di garanzie teso a tutelare l'interesse dell'Erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente*"[5] – darebbe vita a una sorta di "*sistema chiuso*"[6], mettendo in evidenza la volontà del Legislatore di escludere implicitamente la disciplina del fermo amministrativo dalla specifica fattispecie dei rimborsi Iva, anche perché - in caso contrario - la previsione *ex* articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972 "*sarebbe sostanzialmente priva di utilità*[7]".

Né tanto meno ci sarebbero margini per intervenire nell'odierna fattispecie ai sensi dell'articolo 23, D.Lgs. 472/1997, posto che tale ultima disposizione è da considerarsi:

> *"norma generale, mentre ai fini della regolamentazione dei rimborsi Iva il Legislatore ha inteso dedicare una specifica normativa, ossia dell'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972, che dunque è prevalente nella disciplina di quella materia"*[8].

Il diverso indirizzo che ritiene applicabile il fermo amministrativo anche ai rimborsi Iva

In senso opposto al precedente, è possibile riscontrare anche un altro orientamento[9] che ritiene utilizzabile lo strumento cautelare previsto dall'articolo 69, R.D. 2440/1923 anche ai crediti fiscali da rimborsi Iva, dal momento che le garanzie previste dalle 2 disposizioni andrebbero a incidere su ambiti operativi diversi:

> *"quella apprestata dall'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972 garantisce per l'ipotesi che il credito al rimborso sia insussistente, mentre quella prevista dall'articolo 69, R.D. 2440/1923 garantisce la possibilità di operare la compensazione con i controcrediti dell'amministrazione"*[10].

[4] Cassazione n. 27265/2006 e n. 7952/2004.
[5] Cassazione n. 15424/2009.
[6] Cassazione n. 27784/2018. A tal riguardo M. Peirolo, "*Rimborsi Iva non soggetti a fermo amministrativo*", in "*il fisco*" n. 45/2018, pag. 4378.
[7] Cassazione n. 10199/2003.
[8] Cassazione n. 2893/2019. In merito al rapporto tra l'articolo 69, R.D. 2440/1923 e l'articolo 23, D.Lgs. 472/1997 cfr. Cassazione n. 6980/2015.
[9] Cassazione n. 9438/2019; n. 25893/2017 e n. 4505/2012.
[10] Cassazione n. 9853/2011.

Senza sottacere, come rilevato in sede dottrinaria[11] ed evidenziato da alcuni pronunciamenti di legittimità[12], che l'articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972 non potrebbe essere nemmeno più invocato in quanto abrogato implicitamente – per un fenomeno di successione di leggi nel tempo *ex* articolo 15 delle disposizioni sulla legge in generale – dall'avvento dell'articolo 23, D.Lgs. 472/1997 in quanto "*norma successiva, avente rango non inferiore e identica funzione cautelare alla precedente*"[13].

L'esistenza e l'attuale utilizzabilità dell'istituto del fermo contabile ci è apparsa emergere da una serie di elementi e di considerazioni[14], in particolare legate alle caratteristiche strutturali dell'istituto che lo rendono un *unicum* del suo genere e lo distinguono da altri istituti contigui, come ad esempio quello previsto dall'articolo 23, D.Lgs. 472/1997, pur se l'ambito di applicazione di quest'ultimo è stato notevolmente esteso, prevedendo la possibilità di sospendere i rimborsi non soltanto in caso di irrogazione delle sanzioni, ma anche nel caso dell'emanazione di atti impositivi, anche se non definitivi[15]. In pratica, siamo di fronte a una peculiare misura cautelare, avente portata generale, utilizzabile dall'Amministrazione finanziaria[16] a difesa di un proprio credito, unicamente assistito dal *fumus boni iuris,* comportante l'affievolimento, sia pur temporaneo, del diritto di credito del privato, rimanendo del tutto estranea alla natura e alla funzione del provvedimento qualsiasi considerazione sulla sussistenza di un eventuale *periculum in mora*, senza che detta disciplina ponga - per questi motivi - dubbi di legittimità costituzionale in riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione[17].

Uno strumento dotato altresì di duttili modalità di impiego, come recentemente ribadito in campo Iva dai giudici di legittimità[18], e come segnalato dalla giurisprudenza di legittimità[19], restando fermo che il rifiuto del rimborso Iva, in conseguenza dell'adozione di un provvedimento di fermo amministrativo *ex* articolo 69, R.D. 2440/1923 non si sottrae alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, le quali sono

[11] M. Basilavecchia, "*Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi*", in Corriere Tributario n. 9/2012, pag. 633: "*Sembra dunque ulteriormente rafforzata la tesi secondo la quale la sospensione del rimborso troverebbe fondamento ormai esclusivo nell'articolo 23, con tutte le conseguenze*".

[12] Cassazione n. 28739/2018. Cfr. anche Cassazione n. 25764/2014.

[13] Cassazione n. 7630/2013.

[14] Cfr. G. Antico – M. Genovesi, *"Fermo amministrativo applicabile ai rimborsi Iva?"*, in Il fisco, n. 40/2019, pag. 3823.

[15] Cfr. Circolare n. 33/E/2016: con la modifica apportata dal D.Lgs. 158/2015, "*viene prevista la possibilità di sospendere e, in caso di provvedimento definitivo, compensare il credito chiesto a rimborso non solo con gli importi dovuti a titolo di sanzioni, come disposto dal testo previgente dell'articolo 23, ma con tutti gli importi dovuti in base all'atto (imposta e interessi). Pertanto, nel caso di atti, ancorché non definitivi, relativi a tributi, sanzioni e interessi, il rimborso del credito può essere temporaneamente sospeso e, una volta che l'atto sia divenuto definitivo, il credito può essere compensato. In alternativa, può essere richiesto al contribuente di garantire i carichi pendenti mediante presentazione di una fideiussione a tempo indeterminato. Come precisato dalla risoluzione n. 86/E/2001, "la nozione di "carichi pendenti" deve essere riferita anche a crediti e sanzioni riferibili a tributi erariali, ad esclusione delle imposte doganali e delle imposte sulla produzione e sui consumi*".

[16] Cfr. Cassazione n. 5139/2016.

[17] Cassazione n. 9246/2013; n. 4505/2012 e n 4567/2004.

[18] Cassazione n. 4038/2019.

[19] Cassazione n. 19335/2016. In materia di giurisdizione cfr. anche Cassazione n. 25983/2010.

abilitate a disapplicare il provvedimento di fermo del rimborso, qualora si mettesse in discussione la sussistenza del potere dell'ufficio di adottare una misura cautelare di tal genere[20].

Le sezioni unite: la sentenza n. 2320/2020

Il primo contrasto

Il contrasto giurisprudenziale esistente e la disamina della giurisprudenza contenuta nella citata pronuncia a SS.UU. porta i massimi giudici, riuniti a Sezioni Unite, a rilevare che il contrasto sulla prima delle 2 questioni poste in seno all'ordinanza interlocutoria si fonda essenzialmente sugli aspetti, sottolineati da una serie di sentenze, come abbiamo già avuto modo di vedere, della "*specialità*" dell'articolo 38-*bis*, D.P.R 633/1972 della disciplina sull'Iva e dell'autosufficienza del previsto sistema di garanzie a tutelare l'interesse dell'Erario alla restituzione del rimborso in tesi indebitamente percepito dal contribuente.

A tali elementi si oppone, da parte di altre pronunce, la diversa funzione della disposizione di cui all'articolo 69, R.D. 2440/1923 che, con portata generale, garantisce la possibilità di operare la compensazione di detto credito con i controcrediti dell'Amministrazione, e mira a garantire la certezza dei rapporti patrimoniali con lo Stato mediante la concorrente estinzione delle poste reciproche (attive e passive).

Poche decisioni, invece, hanno riguardato l'articolo 23, D.Lgs. 472/1997 che, come si è detto, si sono basate essenzialmente sulla medesima relazione di specialità ed autosufficienza della disposizione Iva, e generalità di quella di cui all'articolo 23, D.Lgs. 472/1997, che secondo alcune decisioni, avrebbe abrogato la disposizione precedente.

Tirando le fila del discorso che si va conducendo, il Collegio ritiene che la verifica della tesi che qualifica il sistema previsto dall'articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972, in termini di disposizione speciale non possa che muovere dal dato normativo, tenendo presente che la relazione *lex specialis/lex generalis* richiede una relazione di "*inclusione*" dell'insieme cui appartiene la fattispecie speciale nell'insieme cui appartiene la fattispecie generale, o, in altri termini, che la legge speciale regoli in modo più specifico lo stesso fatto giuridico regolato da quella generale.

Da tanto, consegue che la giurisprudenza che afferma il rapporto di specialità della disposizione Iva e per tale via ne predica la natura di sistema chiuso e compiuto, e, dunque, la sua "*autosufficienza*" non

[20] Sull'impugnabilità dei provvedimenti con i quali l'Amministrazione finanziaria provvede alla sospensione di un rimborso cfr. Cassazione n. 5723/2016 e n. 13548/2015. In merito all'oggetto del ricorso e del giudizio cfr. anche Cassazione n. 19755/2013 e n. 20526/2006.

viene avallata dalle Sezioni Unite, per l'inesistenza della relazione *lex specialis/lex generalis* posta in premessa, "*il che porta a smentire, sotto altro profilo, la tesi dell'abrogazione della disposizione Iva*".

L'astratta concorrenza dei 2 sistemi non può portare comunque a ritenere senz'altro ammissibile il cumulo delle garanzie: l'Amministrazione non può cautelarsi 2 volte, pur se con finalità diverse, in riferimento allo stesso credito del contribuente e cioè che essa possa emettere il provvedimento di fermo durante il periodo di vigenza della garanzia prestata dal contribuente ai sensi dell'articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972:

> *"tale duplice cautela risulta, da una parte, ingiustificata per l'Erario, che può rivalersi sulla garanzia già prestata e a sua disposizione, ed implica, dall'altra, un carico eccessivo per il contribuente, che, oltre all'onere della prestazione della garanzia, vede il medesimo suo credito sottoposto a fermo"*[21].

I rami riuniti della Corte, comunque, non escludono che, anche nello specifico ambito dei rimborsi Iva, l'Amministrazione possa avvalersi del potere di sospensione del pagamento previsto dalle disposizioni di cui all'articolo 23, D.Lgs. 472/1997 e dell'articolo 69, R.D. 2440/1923, secondo i relativi regimi:

> *"a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale del credito che l'Erario abbia o pretenda di avere con quello del contribuente suo creditore, istituti di cui va qui riaffermata la portata generale....., in quanto essi mirano a garantire la certezza dei rapporti patrimoniali tra i cittadini e lo Stato, mediante la concorrente estinzione delle poste reciproche, attive e passive".*

Infatti, la Corte offre una importante precisazione: tra la disposizione di cui all'articolo 38-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972, da una parte, e gli istituti cautelari di cui all'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997 e dell'articolo 69, R.D. 2440/1923, dall'altra, deve ravvisarsi un rapporto di alternatività, così che "*a fronte della prestazione della garanzia ed in costanza di sua validità, il fermo cautelare non può essere opposto, e, viceversa, potrà essere opposto nei casi di assenza di garanzia*".

E di conseguenza, gli stessi Ermellini riconoscono che il primo contrasto evidenziato in seno all'ordinanza interlocutoria appare, anzitutto, meno stridente di quanto non possa apparire dalla disamina dei soli principi di diritto avulse dalla relativa casistica, dovendosi tenere conto dei casi nei quali, rispettivamente, sussisteva o non era stata invece prestata alcuna garanzia.

Di qui il seguente il seguente principio di diritto:

> *"In caso di richiesta di rimborso di un credito Iva, l'Amministrazione finanziaria, che abbia chiesto e ottenuto garanzia dal contribuente in base al D.P.R. 633/1972, articolo 38-bis, comma 1, non può fare*

[21] La Corte richiama il principio di collaborazione e buona fede che, a norma dell'articolo 10, comma 1, L. 212/2000 deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente e il principio di solidarietà economica e sociale di cui all'articolo 2, Costituzione, al quale devono ispirarsi, anche, i rapporti fra P.A. e cittadino.

> *uso, durante il periodo di vigenza di detta garanzia, degli strumenti cautelari, rispetto a essa alternativi, previsti dal D.Lgs. 472/1997, articolo 23, comma 1 e del R.D. 2440/1923, articolo 69"*[22].

Il secondo contrasto

Il contrasto evidenziato in seno alla seconda questione posta con l'ordinanza interlocutoria - se l'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997, trovi applicazione in caso di atto di irrogazione delle sanzioni annullato non definitivamente – viene risolto applicando i principi espressi nella sentenza n. 2893/2019[23], secondo cui ove il giudice abbia annullato la pretesa per sanzioni "*ancorchè non definitivamente*" di quella pretesa *"non può più tenersene conto ai fini della misura cautelare già adottata dalla Agenzia, caducandosi dunque le ragioni per il permanere della sospensione*"[24].

A ciò induce, l'interpretazione letterale della seconda parte dell'articolo 23, D.Lgs. 472/1997, secondo cui la sospensione del pagamento opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della Commissione Tributaria ovvero dalla decisione di altro organo, con ciò significando che nel caso in cui, a seguito dell'impugnazione dell'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, la commissione tributaria lo abbia annullato, in tutto o in parte, "*la sospensione del pagamento opera nei limiti della somma corrispondente alla parte dell'atto non annullata della sentenza stessa, ancorchè essa non sia passata in giudicato*". Tale passaggio in giudicato costituisce, piuttosto, il presupposto, a norma dell'articolo 23, comma 2, D.Lgs. 472/1997, della pronuncia, da parte dell'ufficio, della compensazione del proprio debito.

Tale approdo è, peraltro, coerente, osservano le Sezioni Unite, con un precedente pronunciamento sempre a SS.UU. (sentenza n. 758/2017), che nel riconoscere "*efficacia immediata*" alle sentenze della Commissione Tributaria, anche prima che l'immediata esecutività fosse espressamente prevista e ampliata dall'articolo 9, D.Lgs. 156/2015, ha rilevato che l'articolo 18, comma 4, D.Lgs. 472/1997, stabilisce che le decisioni delle commissioni tributarie concernenti sanzioni amministrative per le

[22] Valutando, alla luce degli esposti principi, il motivo di ricorso, rileva la Corte che balza evidente che vi è, nel caso di specie, una doppia e concorrente ragione per rilevarne l'infondatezza: la prima derivante dalla non possibilità di azionare il fermo di cui all'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997, quando, come nella specie, l'Amministrazione sia cautelata mediante prestazione di una garanzia; la seconda in ragione del fatto che il mezzo cautelare in esame non può esser strumentale alla garanzia di un controcredito originato da un atto di irrogazione di sanzioni che sia stato annullato, ancorché non definitivamente.

[23] Di contrario avviso, va segnalata: Cassazione n. 16535/2010, che ha ritenuto legittimo il rifiuto opposto dall'Amministrazione di procedere al rimborso prima della definizione delle violazioni alla medesima addebitate. In quel caso, il ricorso dell'Amministrazione è stato accolto ritenendo "*ininfluente, perchè non passata in giudicato, la sentenza di annullamento dell'avviso di rettifica della dichiarazione Iva per il 1997*".

[24] Per completezza, va aggiunto che la giurisprudenza è invece copiosa in tema del fermo amministrativo, e largamente maggioritaria (Cassazione n.4567/2004; n. 7320/2014; n. 5139/2016; n. 25893/2017 e n. 4038/2019) nel ritenerlo valido fino al sopraggiungere di una pronuncia passata in giudicato che abbia negato la concorrente ragione di credito (contra Cassazione n. 20526/2006).

violazioni di norme tributarie "*sono immediatamente esecutive*", nei limiti di cui all'articolo 19, del D.Lgs. 472/1997, che richiama l'articolo 68, D.Lgs. 546/1992[25].

Viene, quindi, affermato il seguente principio di diritto:

> *"Nel caso in cui un atto di irrogazione delle sanzioni sia stato annullato in tutto o in parte con sentenza anche non definitiva cessa di avere efficacia il provvedimento di sospensione del pagamento del credito vantato dall'autore della violazione o dai soggetti obbligati in solido nei confronti dell'Amministrazione finanziaria emesso ai sensi del D.Lgs. 472/1997, articolo 23, comma 1".*

SCHEDA DI SINTESI

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2320/2020 hanno chiuso la *querelle* su 2 annose questioni: a) se, in caso di richiesta di rimborso di un credito Iva, l'Amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto fideiussione dalla contribuente ai sensi dell'articolo 38-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972, possa fare uso dello strumento cautelare di cui all'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997, ovvero anche di quello previsto dall'articolo 69, R.D. 2440/1923, ove contesti al creditore un controcredito derivante dall'irrogazione di sanzioni, nella specie conseguenti ad imposte non armonizzate; b) se l'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997, trovi applicazione in caso di atto di irrogazione delle sanzioni annullato non definitivamente.

Il quadro normativo di riferimento passa attraverso il c.d. "*fermo amministrativo dei crediti*", disciplinato dall'articolo 69, comma 6, R.D. 2440/1923 in base al quale "*qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo*". A sua vota, l'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997, prevede che nelle ipotesi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'A.F., il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo.

[25] Nella medesima pronuncia a SS.UU. del 2017 veniva aggiunto che nel caso in cui il giudice tributario "*annulla, totalmente o parzialmente, l'atto impositivo (pur se in via non definitiva in attesa dell'eventuale giudizio di impugnazione), quest'ultimo, rispettivamente in toto o nei limiti della parte annullata, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare, in radice, l'inizio o la prosecuzione di un'azione di riscossione provvisoria, anche avente natura cautelare*", per concludere che "*l'ente impositore (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata*".

Rilevazione dei diversi orientamenti giurisprudenziali formatisi nel corso di questi anni.

Il punto operato dalle Sezioni Unite, che analizza ed esamina, analiticamente le questioni poste, offrendo agli operatori 2 rilevanti principi di diritto.

In caso di richiesta di rimborso di un credito Iva, l'Amministrazione finanziaria, che abbia chiesto e ottenuto garanzia dal contribuente in base all'articolo 38-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972 non può fare uso, durante il periodo di vigenza di detta garanzia, degli strumenti cautelari, rispetto a essa alternativi, previsti dall'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997 e dell'articolo 69, R.D. 2440/1923.

Nel caso in cui un atto di irrogazione delle sanzioni sia stato annullato in tutto o in parte con sentenza anche non definitiva cessa di avere efficacia il provvedimento di sospensione del pagamento del credito vantato dall'autore della violazione o dai soggetti obbligati in solido nei confronti dell'amministrazione finanziaria emesso ai sensi dell'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 472/1997.

Euroconference

PARERI E QUESITI

Il servizio di consulenza specialistica per i professionisti

Pareri e quesiti è un servizio di consulenza in area fiscale, societaria, contabile e giuslavoristica rivolto ai professionisti e agli amministratori di condominio.

L'obiettivo è quello di supportare il professionista nello svolgimento dell'attività in base ai diversi bisogni.

Euroconference mette a disposizione il Comitato Scientifico e i migliori esperti del settore al fine di garantire un utile ausilio nella corretta interpretazione della normativa e della prassi e nell'individuazione delle soluzioni migliori per le questioni più complesse e che richiedono un'accurata attività di ricerca e studio.

ACCEDI AL SITO

Iva in pratica n. 52/2020

Regime Iva delle fiere mercato all'estero

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

Beni venduti da imprese italiane nell'ambito delle fiere mercato in altri Paesi UE

Di seguito si esaminano i profili Iva delle fiere mercato in altri Paesi UE distinguendo la fase dell'invio dei beni in altro Paese comunitario da quella della successiva ed eventuale cessione dei beni.

Movimentazione dei beni a destinazione di altro Stato membro

Riguardo, in primo luogo, alla movimentazione intracomunitaria dei beni, l'articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993 stabilisce che non dà luogo a una cessione intracomunitaria l'invio dei beni in altro Stato membro "*che se fossero ivi importati beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali*".

> Sotto la condizione che i beni non restino nel territorio di un altro Stato membro per una durata superiore a 24 mesi[1], il relativo trasferimento intracomunitario rientra nell'esclusione prevista dall'articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993.
> La normativa doganale prevede, infatti, l'esonero totale dai dazi all'importazione per le merci destinate a essere esposte o utilizzate durante una manifestazione pubblica non esclusivamente organizzata allo scopo di vendere le merci in questione o per le merci ottenute durante una simile manifestazione da merci vincolate al regime, con la conseguenza che:
> – l'invio dei beni in altro Stato membro per esposizioni, fiere e mostre non dà luogo a una cessione intracomunitaria;
> – l'operatore italiano non è tenuto a identificarsi ai fini Iva nello Stato membro di destinazione né direttamente, né per mezzo di un proprio rappresentante fiscale, per provvedere all'acquisizione intracomunitaria, soggetta a imposta.

[1] Cfr. articolo 17, § 2, lettera h), Direttiva 2006/112/CE.

Sul punto, possono richiamarsi le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria in materia di "tentata vendita" in altri Paesi membri.

La risoluzione n. 39/E/2005, in particolare, ha esaminato la disciplina applicabile, agli effetti dell'Iva:

> *"all'operazione intracomunitaria posta in essere da una ditta italiana per il tramite di un proprio incaricato alla vendita, che agisce per conto della ditta stessa in qualità di dipendente o, comunque, di rappresentante munito di apposito mandato con rappresentanza a vendere, tenuto alla stipula del contratto e alla consegna della merce".*

Così come le vendite effettuate nell'ambito di una fiera mercato si perfezionano nel luogo dell'evento, allo stesso modo – per i beni in "tentata vendita" – la citata risoluzione precisa che "*solo all'atto della stipula del contratto effettuata nello Stato membro ha luogo l'alienazione del bene*"[2].

Rispetto alla movimentazione dei beni verso il Paese membro di destinazione, prudentemente, la risoluzione n. 39/E/2005 ha precisato che:

> *"in merito alle operazioni in esame che si realizzano nel territorio di un altro Stato membro, occorre fa riferimento alla normativa ivi vigente per valutare come siano state recepite da detto Stato membro le disposizioni comunitarie, ossia se esso consideri l'introduzione di prodotti per «tentata vendita» tra le acquisizioni per finalità rientranti nella sfera d'impresa (e, pertanto, assimilate agli acquisti intracomunitari) ovvero se la parifichi alle introduzioni di beni che a livello doganale sono completamente esonerati da dazi all'importazione (e, pertanto, non assimilate agli acquisti intracomunitari)".*

Nella prima ipotesi, il trasferimento dei beni dà luogo a una cessione intracomunitaria, non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993, con il conseguente obbligo di:

– emissione della fattura in regime di non imponibilità per l'intero carico di beni inviato nello Stato membro di destinazione;

– acquisizione intracomunitaria nel medesimo Stato per il tramite del numero di partita Iva previamente acceso "*in loco*", direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale.

Soggetto	Adempimenti
Operatore italiano	• emissione della fattura nei confronti della propria posizione Iva aperta nello Stato membro di destinazione dei beni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della cessione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non

[2] Così la risoluzione n. 39/E/2005, *cit.*.

	imponibile e dell'eventuale norma comunitaria o nazionale di riferimento (articolo 138, Direttiva 2006/112/CE e articolo 41, D.L. 331/1993) • annotazione, distinta, della fattura nel registro delle fatture emesse, entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione • presentazione del modello INTRA 1-*bis*, entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura intracomunitaria di vendita
Operatore italiano, a mezzo della posizione Iva aperta nello Stato membro di destinazione dei beni	acquisizione intracomunitaria, secondo le modalità e nel rispetto dei termini previsti dalla legislazione locale

Nella seconda ipotesi, che è quella conforme alla disciplina comunitaria di riferimento, l'operatore italiano è tenuto:

– ad annotare il trasferimento dei beni a titolo non traslativo della proprietà nel "registro di carico e scarico" di cui all'articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993; ovvero

– a prendere in "carico" i beni su un apposito documento, numerato e conservato ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972.

Soggetto	Adempimenti
Operatore italiano	• annotazione del trasferimento dei beni a titolo non traslativo della proprietà nel "registro di carico e scarico" di cui all'articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993 ovvero • presa in "carico" dei beni su un apposito documento, numerato e conservato ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972

Cessione dei beni in occasione della fiera mercato

La successiva vendita dei beni già introdotti nello Stato membro di destinazione si configura come una operazione interna, che deve essere assoggettata all'Iva locale:

– dal cedente italiano per il tramite della propria posizione Iva precedentemente aperta *in loco*, se il cessionario è un "privato consumatore", un soggetto passivo stabilito non tenuto ad applicare il *reverse charge*, oppure un soggetto passivo stabilito in un diverso Stato membro; ovvero

– dal cessionario comunitario, se il destinatario dei beni è un soggetto passivo stabilito tenuto ad applicare l'imposta con il sistema del *reverse charge*.

Ai fini Intrastat, per i beni movimentati nell'ambito delle suddette manifestazioni, è stato chiarito che "*gli elenchi riepilogativi devono essere compilati, ai fini fiscali e statistici, solo in caso di cessione o acquisto dei beni e con riferimento al periodo di registrazione della relativa fattura*"[3].

***Reverse charge* nel Paese membro di destinazione dei beni**	**Adempimenti**
Obbligatorio	il fornitore italiano deve: • emettere fattura nei confronti del cessionario, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della prestazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, dell'annotazione "inversione contabile" e dell'eventuale norma comunitaria o nazionale di riferimento[4]; • annotare la fattura nel registro delle fatture emesse, entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione
Non obbligatorio	La posizione Iva locale del fornitore italiano deve: • emettere fattura con addebito dell'Iva locale nei confronti del cessionario; • adempiere agli ulteriori obblighi Iva previsti dalla legislazione locale

Beni venduti da imprese italiane nell'ambito delle fiere mercato in Paesi extra-UE

Secondo il più recente orientamento dell'Amministrazione finanziaria, l'invio di beni all'estero costituisce una mera esportazione "franco valuta" in cui manca uno degli elementi che caratterizzano le cessioni all'esportazione di cui all'articolo 8, D.P.R. 633/1972 e cioè il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi.

In caso, infatti, di trasferimento della proprietà differito, cioè rinviato a un momento successivo rispetto all'invio dei beni all'estero, non si verifica una cessione all'esportazione, non imponibile ai fini Iva e, siccome il passaggio di proprietà avviene quando la merce è già in territorio extracomunitario, la cessione deve essere fatturata come operazione non soggetta, *ex* articolo 7-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972, in difetto del presupposto territoriale[5].

Sembrerebbe, tuttavia, possibile ipotizzare una diversa conclusione per i beni ceduti successivamente all'invio al di fuori dell'Unione Europea in regime di temporanea esportazione (con o senza *carnet* ATA).

[3] Così la circolare n. 13/1994 (§ B.15).
[4] Cfr. articolo 21, comma 6-*bis*, lettera a), D.P.R. 633/1972.
[5] Cfr. risoluzione n. 306/E/2008 e nota del Dipartimento delle Dogane 5 giugno 2000, n. 839.

Lo spunto è fornito dalle considerazioni espresse dalla norma di comportamento n. 161 dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili, peraltro recepite, in tempi recenti, dalla Corte di Cassazione[6] e dall'Agenzia delle entrate[7] in riferimento, però, a casistiche diverse dalle cessioni di beni eseguite all'estero in occasione di fiere mercato.

Con una interpretazione finalistica e sistematica della normativa italiana, giudici e Agenzia delle entrate hanno affermato che, ai fini della formazione del *plafond*, assumono rilevanza, qualificandosi come cessioni all'esportazione non imponibili Iva:

– i trasferimenti di beni in territorio extracomunitario con successiva cessione;

– a condizione che l'operazione, "*fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione contabile, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero*".

Alla luce della citata norma di comportamento, viene osservato che l'articolo 8, § 1, lettera a), VI Direttiva (ora articolo 32, Direttiva 2006/112/CE) qualifica la cessione all'esportazione in funzione della compresenza di 2 elementi distinti, costituiti:

– dalla consegna o spedizione dei beni;

– dall'atto negoziale in base al quale avviene il trasferimento della proprietà, che può essere immediato o differito.

Per contro, l'esistenza dell'operazione non dipende dall'ordine cronologico in cui i suddetti elementi si verificano, in quanto la momentanea assenza di uno di essi si pone esclusivamente come condizione di sospensione degli effetti della cessione, espressamente prevista – nell'ordinamento interno – dall'articolo 6, commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972.

> In definitiva, affinché l'esportazione, con effetto traslativo posticipato rispetto all'invio dei beni all'estero, assuma rilevanza ai fini del *plafond* è indispensabile che l'intervallo temporale tra il trasporto/spedizione e la cessione successivamente eseguita trovi giustificazione nell'intenzione dell'operatore nazionale di vendere i beni sin dal momento del loro trasferimento in territorio extracomunitario.
>
> Ed è proprio per questa ragione che la norma di comportamento, al pari della giurisprudenza, ha esteso l'applicazione del trattamento di non imponibilità alle cessioni di beni eseguite all'estero in occasione di fiere mercato.

In linea, infatti, con il principio contenuto nella norma di comportamento n. 161, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 5168/2016, ha affermato che la cessione di beni oggetto di temporanea esportazione

[6] Cfr. sentenza n. 5168/2016.
[7] Cfr. risoluzione n. 94/E/2013.

beneficia della non imponibilità Iva di cui all'articolo 8, D.P.R. 633/1972 e, quindi, concorre alla formazione del *plafond* anche se l'effetto traslativo della proprietà si verifica quando i beni si trovano già in territorio extracomunitario, ove sono stati inviati nell'ambito di una esposizione fieristica. In pratica, con la cessione dei beni già in territorio extracomunitario, ove essi sono stati inviati in occasione della fiera mercato, è possibile emettere fattura non imponibile, siccome l'operazione, in considerazione dell'elemento dell'originaria intenzionalità della vendita dei suddetti beni, si qualifica come cessione all'esportazione e non come operazione non soggetta a Iva per difetto del presupposto territoriale di cui all'articolo 7-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972.

La conclusione raggiunta dai giudici di legittimità estende, pertanto, le ipotesi che legittimano l'emissione della fattura in regime di non imponibilità per i beni ceduti quando si trovino già in territorio extracomunitario, con la conseguente creazione del *plafond* per l'operazione nazionale.

Ordine di acquisto che precede l'invio all'estero dei beni

> Alla luce delle considerazioni che precedono, il regime di non imponibilità applicabile alla cessione intervenuta quando il bene è già in territorio estero è senz'altro ammesso nel caso in cui il medesimo bene sia inviato in un Paese extra-UE per essere esposto a una fiera, al termine della quale sarà venduto in esecuzione dell'ordine di acquisto ottenuto dall'impresa nazionale anteriormente all'invio all'estero.
>
> In tale ipotesi, infatti, l'esportazione "franco valuta" assume carattere definitivo in virtù dell'ordine di acquisto da parte dell'acquirente non residente e, in ogni caso, questa conclusione trova conferma nella posizione della Corte di Cassazione, che consente l'applicazione della non imponibilità Iva in sede di fatturazione delle cessioni di beni già esistenti all'estero nell'ambito di una fiera mercato a prescindere dall'impegno contrattualmente vincolante assunto *ab origine* dalle parti[8].

Riguardo alla prova della volontà delle parti di inviare la merce all'estero ai fini della successiva vendita, è opportuno applicare le indicazioni rese dalla risoluzione n. 94/E/2013, secondo la quale il collegamento tra i beni inviati all'estero in regime "franco valuta" (per specie, qualità e quantità) e quelli ceduti secondo gli accordi contrattuali può essere dimostrato mediante:

– l'annotazione in un apposito registro, tenuto ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972, delle spedizioni dei beni all'estero, riportando per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione; e

[8] Cfr. Cassazione n. 5168/2016, *cit.*.

– l'indicazione nella fattura di vendita, emessa al momento della consegna dei beni all'acquirente, della corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti.

Prova del trasporto di beni a titolo non traslativo della proprietà a destinazione di Paesi UE ed extra-UE

L'articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993 dispone che i movimenti relativi ai beni trasferiti in ambito intracomunitario a titolo non traslativo della proprietà devono essere annotati in un apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972.

La norma si riferisce ai titoli non traslativi di cui all'articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993, che fa riferimento alle ipotesi sospensive riguardanti, da un lato, i beni oggetto di lavori o perizie e, dall'altro, i beni utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o ammessi alla temporanea importazione in esenzione totale dai dazi.

L'obbligo del registro in esame è previsto anche dall'articolo 39, comma 1, D.L. 331/1993, ai fini della sospensione d'imposta prevista per le cessioni e gli acquisti intracomunitari i cui effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, nonché nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili; con l'avvertenza che, al pari delle stesse operazioni effettuate in ambito nazionale[9], l'effetto sospensivo viene in ogni caso meno decorso un anno dalla consegna o dal ricevimento dei beni.

L'Amministrazione finanziaria non considera, tuttavia, tassativo l'utilizzo del registro dei movimenti intracomunitari, in particolare laddove il trasferimento dei beni risulti dalla loro "presa in carico" su un apposito documento, numerato e conservato ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972[10].

In giurisprudenza, è stato rilevato come:

> *"le finalità sottese all'istituzione del registro, considerate dal Legislatore con il D.L. 331/1993, non siano in via principale quelle dell'identificazione di uno strumento idoneo a vincere le presunzioni di cessione e di acquisto, quanto, piuttosto, quelle di fornire un valido supporto per controllare i movimenti di beni nell'ambito del territorio comunitario soprattutto alla luce della caduta delle barriere doganali"*[11].

In base a questo orientamento, il regime sospensivo connesso alla movimentazione intracomunitaria non viene, quindi, meno se il contribuente è in grado di dimostrare il titolo non traslativo della proprietà.

[9] Cfr. articolo 6, commi 1 e 2, lettera d), D.P.R. 633/1972.
[10] Sul punto, cfr. risoluzione n. 39/E/2005, *cit.*, in tema di "tentata vendita" di beni in altri Paesi membri dell'Unione Europea.
[11] Così CTP di Cuneo n. 145/II/2012.

Il registro di cui all'articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993 non può essere, invece, utilizzato per i trasferimenti "senza vendita" a destinazione di un Paese extra-UE o da quest'ultimo provenienti.

Nel caso dei beni in conto deposito di provenienza extracomunitaria, la risoluzione n. 346/E/2008 ha precisato che il registro in esame è destinato ad accogliere le movimentazioni in entrata e in uscita dei beni che vengono trasferiti da un Paese all'altro dell'Unione Europea a titolo non traslativo della proprietà. Ancorché le annotazioni operate dal contribuente possano, di fatto, risultare funzionali all'esigenza di superare le presunzioni di cessione e di acquisto, il registro di cui trattasi è specifico e non può essere utilizzato per annotare i beni diversi da quelli comunitari.

In definitiva, secondo la risoluzione n. 346/E/2008, la natura di "*bene di terzi in conto deposito*" deve risultare dalla bolletta doganale d'importazione, da annotare nel registro degli acquisti (di cui all'articolo 25, D.P.R. 633/1972) ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione. Ciò non toglie, conclude l'Agenzia, che il contribuente possa istituire un registro di "carico e scarico" della merce movimentata nel deposito, da tenere e conservare ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972.

Per gli stessi movimenti di beni, destinati verso un Paese extra-UE, l'esportazione risulta dall'emissione della relativa bolletta doganale corredata da una fattura pro forma.

Nella risoluzione n. 94/E/2013, è stato ritenuto che, per i beni inviati all'estero in regime "franco valuta", cioè senza "vendita", occorre annotare le spedizioni in apposito registro, riportando per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione[12].

In caso, invece, di invio di beni in conto lavorazione al di fuori dell'Unione Europea (in regime di perfezionamento passivo, ovvero di esportazione definitiva senza passaggio della proprietà), ai fini del superamento della presunzione di cessione è stato chiarito che non è possibile emettere una fattura pro forma, ma può essere utilizzata una lista valorizzata su carta intestata, da annotare in apposito registro tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972. In alternativa, può farsi utile riferimento anche al documento di trasporto o di consegna, senza che sia necessaria l'annotazione sul predetto registro[13].

Profili Iva della fornitura di *stand* fieristici con relativo allestimento

Infine, si ricorda che la fornitura di *stand* fieristici con relativo allestimento configura una prestazione di servizi la cui territorialità è stata esaminata dalla Corte di Giustizia nella causa C-530/09 del 27 ottobre 2011 (Inter-Mark Group).

[12] Si veda anche la risoluzione n. 520657/1975.
[13] Cfr. circolare n. 156/E/1999 e nota Dipartimento delle Dogane 6 maggio 1997, n. 1248/VII.

> Secondo i giudici comunitari, l'operazione in esame può qualificarsi come:
> – prestazione pubblicitaria, quando lo *stand* è utilizzato per la trasmissione di un messaggio destinato a informare il pubblico sull'esistenza o sulle qualità di determinati beni/servizi al fine di accrescerne le vendite, oppure quando costituisce una parte indissociabile di una campagna pubblicitaria e concorre alla trasmissione di un messaggio pubblicitario;
> – prestazione accessoria all'attività svolta dall'organizzatore della fiera, quando consiste nella progettazione e nella messa a disposizione temporanea di uno *stand* per una fiera o un'esposizione, ovvero quando lo *stand* corrisponde a un modello per il quale l'organizzatore ha stabilito la forma, la dimensione, la composizione materiale o l'aspetto visivo; lo *stand* può essere utilizzato anche per più eventi, purché nello stesso Paese membro;
> – prestazione di locazione di un bene mobile materiale, quando lo *stand* è utilizzato per più eventi in più Paesi membri diversi.

È stata, invece, esclusa la possibilità di qualificare la fornitura di *stand* con relativo allestimento alla stregua di una prestazione relativa ad un bene immobile, soggetta a Iva nel luogo di ubicazione dell'immobile[14]. Nella richiamata sentenza si afferma, infatti, che:

> *"la prestazione di servizi contemplata non presenta alcun nesso diretto con un bene immobile, non essendo sufficiente in proposito la sola circostanza che uno stand fieristico o espositivo debba essere puntualmente e temporaneamente installato su un bene immobile, o all'interno del medesimo"*.

In linea con l'orientamento esposto, l'articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011, introdotto dal Regolamento UE 1042/2013, dispone – alla lettera e) del § 3 – che non rientrano nell'ambito dei servizi relativi a beni immobili, la cui territorialità è definita dall'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE (corrispondente all'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972):

> *"la messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità"*.

Sull'ambito di applicazione dell'articolo 31-*bis*, Regolamento UE 282/2011 è intervenuta la Commissione Europea con le Note esplicative sulle norme dell'Unione Europea in materia di Iva riguardanti il luogo delle prestazioni di servizi relative a beni immobili, pubblicate il 4 febbraio 2016.

> Si afferma, innanzi tutto, che la previsione del Regolamento si riferisce alle situazioni in cui la messa a disposizione di uno *stand* in fiere o luoghi di esposizione è accompagnata da altri servizi

[14] In senso contrario, si era espressa l'Amministrazione finanziaria nelle risoluzioni n. 192/E/1996 e n. 70/E/1997.

> correlati, definiti come non relativi a beni immobili, e che anche se la messa a disposizione di uno stand è accompagnata da un unico servizio correlato e i servizi sono prestati come un pacchetto di servizi, ciò è sufficiente affinché la prestazione non sia considerata relativa a un bene immobile.

Dopodiché, viene rilevato che vi sono 3 importanti criteri cumulativi da soddisfare affinché il servizio sia considerato come non relativo a beni immobili:

– la messa a disposizione di uno *stand*;

– la messa a disposizione di uno o più servizi correlati;

– il fatto che tali servizi correlati devono essere idonei a consentire all'espositore di esporre i prodotti e di promuovere i suoi servizi o prodotti.

> In merito alle modalità di definizione della "*messa a disposizione di stand*", la Commissione ha chiarito che la stessa consiste nel mettere temporaneamente una superficie delimitata e/o una struttura mobile (ad esempio una cabina, un banco o un bancone) a disposizione di un espositore ai fini della partecipazione a un'esposizione o fiera. Tale servizio non è considerato relativo a beni immobili nella misura in cui lo *stand* sia messo a disposizione insieme ad "*altri servizi correlati*", vale a dire nell'ipotesi in cui il prestatore del servizio non affitta semplicemente la nuda superficie, ma fornisce un pacchetto di servizi necessari all'espositore per la promozione temporanea dei propri prodotti o della propria attività. Si tratta, per esempio, della progettazione dello *stand*, del trasporto e del magazzinaggio dei prodotti, della fornitura di macchinari, della posa dei cavi, dell'assicurazione e della pubblicità.
>
> Significativa è la precisazione che i servizi sono considerati come correlati alla messa a disposizione di uno *stand* a prescindere dal fatto che siano prestati nell'ambito di un contratto (con la messa a disposizione dello *stand*) o tramite contratti separati stipulati con il medesimo prestatore.

In definitiva, occorre operare un distinguo fra l'affitto del solo bene immobile, considerato relativo a un bene immobile ai sensi dell'articolo 31-*bis*, § 2, lettera h), Regolamento UE 282/2011, e la messa a disposizione di uno *stand* nonché di altri servizi correlati che consentono all'espositore di esporre i prodotti, considerati non relativi a beni immobili ai sensi dell'articolo 31-*bis*, § 3, lettera e), Regolamento UE 282/2011. A tal fine, vanno tenute in considerazione tutte le circostanze di fatto dell'operazione, compresi i servizi inclusi implicitamente nel contratto, come la fornitura di elettricità, la connessione internet, il riscaldamento, l'aria condizionata, etc..

SCHEDA DI SINTESI

Le imprese italiane che partecipano a fiere mercato all'estero devono affrontare alcune specificità riguardanti, da un lato, la fase di invio dei beni nel territorio di altro Paese (UE o extra-UE) e, dall'altro, la fase eventuale della vendita dei beni nell'ambito della fiera.

Se la fiera si tiene in altro Paese UE, occorre verificare la disciplina locale per sapere se il trasferimento di beni dall'Italia configuri una cessione intracomunitaria "per assimilazione", oppure – come previsto dalla normativa comunitaria – un'operazione soggetta a sospensione d'imposta. La successiva ed eventuale cessione dei beni nell'ambito della fiera dà, invece, luogo ad una operazione interna, soggetta a Iva, a seconda dei casi, con applicazione del *reverse charge* o con addebito da parte della posizione Iva dell'impresa italiana.

Se la fiera si tiene al di fuori della UE, è preferibile – almeno precauzionalmente – qualificare il trasferimento dei beni dall'Italia come una esportazione "franco valuta", alla quale non è applicabile il regime di non imponibilità Iva previsto per le cessioni all'esportazione. Sempre in via precauzionale, è preferibile qualificare la successiva ed eventuale cessione dei beni nell'ambito della fiera come un'operazione non territorialmente rilevante ai fini Iva in Italia, alla quale non è applicabile il trattamento di non imponibilità delle cessioni all'esportazione.

Iva in pratica n. 52/2020

Decorrenza di applicazione del *plafond* mobile

di Centro studi tributari

Il caso

Una Srl italiana, costituita nel mese di luglio 2019, svolge attività di cantiere navale.

Fino a dicembre 2019 la società ha effettuato esclusivamente operazioni passive.

Nel mese di dicembre la società ha stipulato un contratto di locazione per l'affitto di un immobile nel quale svolgere l'attività operativa di cantiere navale e conseguentemente, sempre nel mese di dicembre, è stata effettuata ai fini camerali la comunicazione relativa all'apertura della sede operativa in tale immobile e la dichiarazione di inizio attività.

Di fatto, l'inizio dell'attività è riconducibile al mese di dicembre 2019 come da visura camerale.

A partire dal mese di dicembre 2019 la società ha effettuato operazioni attive e, in particolare, operazioni di servizi internazionali *ex* articolo 9, D.P.R. 633/1972 che continueranno verosimilmente in modo assai più significativo per tutto l'anno 2020, in linea con le prospettive di crescita del fatturato dell'azienda rivolto alle operazioni con l'estero.

La società può adottare il metodo del "*plafond mobile*" a decorrere:

- da luglio 2020 quale dodicesimo mese successivo alla data di costituzione; oppure
- da dicembre 2020 quale dodicesimo mese successivo alla data della dichiarazione di inizio attività ai fini camerali oltre che di emissione della prima fattura attiva.

La soluzione

I contribuenti che effettuano cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie e operazioni assimilate possono avere rilevanti crediti Iva nei confronti dell'Erario, siccome tali operazioni sono non imponibili ai fini Iva e, quindi, i contribuenti che le pongono in essere, non addebitando l'imposta a titolo di rivalsa dai propri clienti esteri, non possono abbattere il credito Iva che hanno conseguito all'atto dell'effettuazione degli acquisti.

Un rimedio – talvolta parziale – a tale situazione è costituito dalla facoltà, ricorrendone talune condizioni, di effettuare acquisti di beni e servizi e importazioni senza l'applicazione dell'Iva.

I contribuenti che possono avvalersi di tale facoltà sono quelli definiti correntemente "esportatori abituali", laddove tale *status*, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983, si acquisisce quando le operazioni che creano *plafond* nel periodo di riferimento (anno solare o 12 mesi precedenti, a seconda che il contribuente utilizzi, rispettivamente, il metodo solare o il metodo mensile) sono superiori al 10% del volume d'affari determinato a norma dell'articolo 20, D.P.R. 633/1972, al netto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni extraterritoriali di cui all'articolo 21, comma 6-*bis*, D.P.R. 633/1972, per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura.

Il *plafond*, costituito dalle medesime operazioni che assumono rilevanza ai fini dell'acquisizione della qualifica di esportatore abituale, può essere calcolato adottando, a scelta del contribuente, il sistema fisso (o solare) o mobile (o mensile).

Con il sistema del *plafond* fisso (o solare), il periodo di riferimento corrisponde alle operazioni che concorrono alla formazione del *plafond* registrate nell'anno solare precedente, mentre con il sistema del *plafond* mobile (o mensile), il periodo di riferimento è individuato nei 12 mesi precedenti, non coincidenti necessariamente con l'anno solare; quest'ultimo sistema, ai sensi del citato articolo 1, comma 1, lettera a), D.L. 746/1983, può essere utilizzato solo dai contribuenti che hanno iniziato l'attività da almeno 12 mesi.

L'opzione per l'utilizzo di un sistema piuttosto che l'altro deve avvenire all'inizio dell'anno solare; in particolare:

- prima che venga presentata la dichiarazione annuale Iva, in funzione del "comportamento attivo" del contribuente;
- dopo la presentazione della dichiarazione, anche in considerazione della compilazione del Quadro VC destinato agli esportatori abituali, nel quale è contenuta una casella da barrare allo scopo di indicare il metodo utilizzato.

Con specifico riguardo al sistema del *plafond* mobile, è stato sopra anticipato che il medesimo può essere utilizzato solo dai contribuenti che hanno iniziato l'attività da almeno 12 mesi, così come confermato, da ultimo, dall'Agenzia delle dogane con la circolare n. 8/D/2003 (§ 4).

Sull'individuazione dell'esatta portata del concetto di "attività", l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il termine "attività", al quale occorre fare riferimento per determinare l'inizio della decorrenza del termine dei 12 mesi che consente all'operatore di fruire del metodo del *plafond* mobile (o mensile), deve essere inteso in senso lato e cioè come effettivo esercizio di attività d'impresa, non

legato necessariamente all'attività di esportazione (nota Ministero delle finanze n. VII-15-902 del 13 gennaio 1995 e circolare n. 221/1988).

Si ritiene che l'attività d'impresa s'intende iniziata con la prima operazione passiva destinata, prospetticamente, ad essere ribaltata, "a valle", con la produzione di operazioni imponibili o a esse assimilate ai fini dell'esercizio della detrazione, come sono per l'appunto le prestazioni di servizi che beneficiano del regime di non imponibilità di cui all'articolo 9, comma 1, D.P.R. 633/1972, per le quali l'esercizio della detrazione è riconosciuto dall'articolo 19, comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972.

A favore di questa conclusione, che nel caso di specie implica la possibilità, per la società in possesso dello *status* di esportatore abituale, di applicare il metodo del *plafond* mobile (o mensile) dal mese di luglio 2020, vale a dire 12 mesi l'effettuazione delle prime operazioni passive, possono richiamarsi le indicazioni fornite dalla giurisprudenza comunitaria in merito alla detraibilità dell'Iva per le attività propedeutiche all'attività d'impresa.

In particolare, la Corte di Giustizia UE, nella sentenza resa nella causa C-110/94/1996, ha osservato che, nella sentenza Rompelman (causa C-268/83/1985), punto 22, la Corte ha dichiarato che le attività economiche di cui all'articolo 4, n. 1, [della VI Direttiva CEE] possono consistere in vari atti consecutivi e che gli atti preparatori, come il procurarsi i mezzi per esercitare siffatte attività e, pertanto, anche l'acquisto di un bene immobile, devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche.

In base alla stessa sentenza, punto 23, il principio della neutralità dell'Iva per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'operatore economico esige che le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche e sarebbe in contrasto con tale principio il fatto che queste attività avessero inizio soltanto nel momento in cui un bene immobile viene effettivamente sfruttato, cioè quando comincia a produrre un reddito imponibile. Qualsiasi altra interpretazione dell'articolo 4, VI Direttiva porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'Iva, senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione in conformità all'articolo 17, e si risolverebbe in un'arbitraria distinzione tra le spese di investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento di un bene immobile.

Da questa sentenza deriva che anche le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione possono essere considerate come attività economiche ai sensi dell'articolo 4 della direttiva e che, in tale contesto, l'amministrazione tributaria deve prendere in considerazione la dichiarata intenzione dell'impresa.

Tale principio, ovverosia che l'attività d'impresa inizia con il compimento delle operazioni passive, anche in assenza di operazioni attive, è stato costantemente ribadito dalla stessa Corte di Cassazione

(sentenze n. 11353/2016; n. 25777/2014; n. 6664/2014; n. 16697/2013; n. 7344/2011; n. 13197/2009 e n. 11765/2008) e implica, nel caso in esame, che la società, in qualità di esportatore abituale, possa adottare il sistema del plafond mobile (o mensile) da luglio 2020.

Iva in pratica n. 52/2020

L'osservatorio di giurisprudenza

di Alberto Alfredo Ferrario - avvocato

Rinvio pregiudiziale – Sistema comune di Iva – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, § 1, lettera b) –Acquisto intracomunitario di beni Articolo 20 – Acquisizione del potere di disporre di un bene come proprietario – Operazioni di acquisto e di rivendita a catena di beni con un trasporto intracomunitario unico – Possibilità di adottare decisioni atte a incidere sulla situazione giuridica del bene – Imputazione del trasporto – Trasporto in regime di sospensione dall'accisa – Effetto nel tempo delle sentenze interpretative

Corte di Giustizia UE 23 aprile 2020 – Causa C-491/2018

1. L'articolo 20, Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'Iva, deve essere interpretato nel senso che il soggetto passivo che effettua un trasporto intracomunitario unico di beni in regime di sospensione dall'accisa, con l'intenzione di acquistare tali beni ai fini della sua attività economica una volta che essi siano stati immessi in libera pratica nello Stato membro di destinazione, acquisisce il potere di disporre di detti beni come proprietario, ai sensi della disposizione in parola, a condizione che egli abbia la possibilità di adottare decisioni atte a incidere sulla situazione giuridica dei medesimi beni, tra cui, in particolare, la decisione di venderli.

2. La circostanza che tale soggetto passivo avesse fin da subito l'intenzione di acquistare tali beni, ai fini della sua attività economica una volta che essi siano stati immessi in libera pratica nello Stato membro di destinazione, costituisce una circostanza che deve essere presa in considerazione dal giudice nazionale nell'ambito della sua valutazione globale di tutte le circostanze particolari del caso di specie sottopostogli al fine di determinare a quale degli acquisti successivi debba essere imputato detto trasporto intracomunitario.

3. Il diritto dell'Unione osta a che un giudice nazionale, di fronte a una disposizione di diritto tributario nazionale che ha trasposto una disposizione della Direttiva 2006/112/CE, che si presta a più interpretazioni, accolga l'interpretazione più favorevole al soggetto passivo, basandosi sul principio costituzionale nazionale *in dubio mitius*, anche dopo che la Corte abbia dichiarato che un'interpretazione siffatta è incompatibile con il diritto dell'Unione.

Rinvio pregiudiziale – Fiscalità –Iva – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte – Rimborso dell'eccedenza Iva – Rimborso tardivo – Calcolo degli interessi – Modalità di pagamento di interessi dovuti a causa dell'indisponibilità dell'eccedenza Iva detraibile trattenuta in violazione del diritto dell'Unione e di interessi dovuti a causa del ritardo dell'amministrazione tributaria nel versare una somma dovuta – Principi di effettività e di equivalenza

Corte di Giustizia UE, sentenza 23 aprile 2020, C-13/18 e C-126/18

1. Il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che ostano alla prassi di uno Stato membro consistente nel calcolare gli interessi sull'Iva detraibile eccedente trattenuta da detto Stato membro oltre un termine ragionevole in violazione del diritto dell'Unione, applicando un tasso corrispondente al tasso di base applicato dalla banca centrale nazionale allorché, da un lato, tale tasso è inferiore a quello che un soggetto passivo diverso da un ente creditizio dovrebbe pagare per prendere in prestito una somma pari a detto importo e, dall'altro lato, gli interessi sull'eccedenza Iva di cui trattasi decorrono durante un periodo di riferimento determinato, senza che sia applicato alcun interesse per compensare il soggetto passivo della svalutazione monetaria dovuta al trascorrere del tempo a seguito di detto periodo di riferimento sino al pagamento effettivo di tali interessi.

2. Il diritto dell'Unione e, in particolare, i principi di effettività e di equivalenza devono essere interpretati nel senso che non ostano alla prassi di uno Stato membro che subordina a un termine di prescrizione quinquennale le domande di pagamento degli interessi sull'eccedenza dell'Iva detraibile trattenuta a causa dell'applicazione di una disposizione nazionale dichiarata contraria al diritto dell'Unione.

3. Il diritto dell'Unione e, in particolare, il principio di effettività devono essere interpretati nel senso che non ostano a una prassi di uno Stato membro che, anzitutto, subordina alla presentazione di una domanda specifica il pagamento di interessi di mora dovuti a causa del fatto che l'amministrazione tributaria non ha pagato, entro il termine impartito, un debito a titolo di rimborso dell'eccedenza dell'Iva trattenuta in violazione del diritto dell'Unione, mentre, in altri casi, tali interessi sono riconosciuti d'ufficio e, poi, applica detti interessi a decorrere dalla scadenza del termine di 30 o di 45 giorni impartito all'amministrazione per la trattazione di una domanda di tal genere, e non a decorrere dalla data in cui tale eccedenza si è costituita.

Fideiussione Iva – Rimborso – Autonomia – Alternatività Iva e imposta di registro

Corte di Cassazione, sentenza n. 8085/2020

Si ritiene di non doversi discostare dalla sentenza n. 18520/2019 che hanno esaminato e risolto la questione concernente la determinazione della misura, proporzionale al valore della condanna, o fissa, dell'imposta di registro da applicare al decreto ingiuntivo ottenuto dal garante nei confronti del debitore principale inadempiente per il recupero delle somme pagate al creditore principale in virtù di polizza fideiussoria.

Iva – Operazioni soggettivamente inesistenti – Onere della prova

Corte di Cassazione, ordinanza n. 7693/2020

La prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base a elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente.

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.