

# IVA IN PRATICA

## Iva

Ravvedimento della fattura errata: rivalsa e detrazione con regole ordinarie o speciali?	<i>di Clino De Ieso</i>	2
La regolarizzazione dello splafonamento	<i>di Marco Peirolo</i>	13
Il bene merce non è strumentale	<i>di Gianfranco Antico</i>	25
La disciplina Iva del <i>tax free shopping</i>	<i>di Marco Peirolo</i>	34

## Il caso risolto

Scissione e trasferimento del credito Iva	<i>di Centro studi tributari</i>	44
---	----------------------------------	----

## Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza	<i>di Alberto Alfredo Ferrario</i>	48
----------------------------------	------------------------------------	----

## Iva in pratica n. 55/2020

# Ravvedimento della fattura errata: rivalsa e detrazione con regole ordinarie o speciali?

di Clino De Ieso – avvocato

Con la [risposta a interpello n. 267/2020](#) l'Agenzia delle entrate ha affermato che il diritto di rivalsa *ex post* dell'Iva accertata non sussiste nell'ipotesi in cui il fornitore, al fine di regolarizzare le fatture errate, proceda spontaneamente al pagamento dell'imposta avvalendosi dello strumento del ravvedimento operoso. Sicché, in tal caso, secondo l'Agenzia delle entrate, il meccanismo di rivalsa-detrazione è assoggettato alle regole ordinarie.

### Introduzione: uno sguardo al meccanismo di riscossione dell'Iva

Quale è il danno economico subito dall'operatore commerciale a cui sia notificato un provvedimento impositivo con il quale l'Autorità fiscale richieda il pagamento di una maggiore Iva, oltre le consequenziali somme per interessi e sanzioni?

La risposta al quesito, sempre più frequentemente rivolto ai consulenti fiscali, presuppone la conoscenza degli aspetti essenziali del meccanismo di riscossione indiretta dell'Iva.

Esso, com'è noto, ruota intorno al rapporto trilaterale nel quale il fornitore (cedente o prestatore di servizi), che addebita l'imposta al cliente (cessionario o committente) con l'esercizio della rivalsa<sup>1</sup>, diviene debitore del tributo nei confronti dell'Amministrazione fiscale verso la quale il cliente, ove soggetto passivo d'imposta, aziona il diritto di credito con la detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. articolo 18, comma 1, D.P.R. 633/1972: "Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente."

<sup>2</sup> Cfr. articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972: "Per la determinazione dell'imposta dovuta ... o dell'eccedenza ... è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione ...". A livello europeo la detrazione è disciplinata dagli articoli 167 e ss., Direttiva 2006/112/CE.

Tale meccanismo, che assicura ai 3 soggetti (Erario, fornitore, cliente) di rimanere sgravati dal peso dell'imposta che invece ricade unicamente sul consumatore finale, è fondato sul principio di neutralità fiscale calato nell'[articolo 1](#), § 2, Direttiva 2006/112/CE<sup>3</sup>.

La norma si pone, dunque, a tutela dell'operatore economico (c.d. *Tax Collector*) che, sebbene intervenga nella catena distributiva delle transazioni economiche, non deve rimanere inciso dall'imposta grazie al meccanismo della rivalsa - detrazione che garantisce un equilibrio simmetrico tra debito e credito Iva. E ciò per ragioni di carattere sistematico, nel senso che l'Iva è circoscritta alle sole operazioni "economiche" che, in quanto collocate all'interno di un "mercato", sono eseguite in concorrenza e, come tali, potenzialmente suscettibili di distorsione<sup>4</sup>.

Logica conseguenza di tale impostazione è, ovviamente, quella per cui il peso del tributo grava, in via definitiva, esclusivamente sul consumatore finale del bene o servizio (c.d. *Tax Payer*), che, quindi, è il vero soggetto passivo (di fatto) dell'Iva.

Va detto, inoltre, che il rapporto fra il fornitore e il cliente è devoluto alla giurisdizione del giudice ordinario trattandosi di "un rapporto di natura privatistica"<sup>5</sup>, diversamente dagli altri 2 rapporti (Erario – cedente ed Erario – cliente) di carattere pubblicistico attesa la presenza dell'Autorità fiscale e, dunque, sottoposti al sindacato del giudice tributario.

### La rivalsa ex post dell'Iva accertata

La chiarissima distinzione dei ruoli tra il *Tax Collector* e il *Tax Payer* è la chiave di lettura per cogliere il senso dell'apprezzabile sforzo del Legislatore italiano che, a partire dal 2012, è intervenuto per salvaguardare l'effettiva neutralità dell'Iva: garantita sia nella fisiologia del sistema, cioè, nel caso di ordinaria traslazione dell'operazione imponibile nei confronti del cliente, sia nella sua patologia come,

<sup>3</sup>Secondo cui: "Il principio del sistema comune d'Iva consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'Iva, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo".

<sup>4</sup> Si veda II IV Considerando della Direttiva 2006/112/CE: "La realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'Iva, al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario".

<sup>5</sup> Tra tante, Cassazione, ordinanza n. 2064/2011, secondo cui: "In tema di Iva, spetta al giudice ordinario la giurisdizione in ordine alla domanda proposta dal consumatore finale nei confronti del professionista o dell'imprenditore che abbia effettuato la cessione del bene o la prestazione del servizio per ottenere la restituzione delle maggiori somme addebitategli in via di rivalsa per effetto dell'applicazione di un'aliquota asseritamente superiore a quella prevista dalla legge: poiché, infatti, soggetto passivo dell'imposta è esclusivamente colui che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, la controversia in questione non ha ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ma un rapporto di natura privatistica tra soggetti privati, che comporta un mero accertamento incidentale in ordine all'ammontare dell'imposta applicata in misura contestata" (Cassazione n. 2775/2007; n. 1147/2000). Il principio resta valido anche quando, come nella specie, il debito iva venga totalmente contestato. Si tratta, in ogni caso, di una controversia tra privati, alla quale "resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà - soggezione, proprio del rapporto tributario" (Cassazione n. 15031/2009).".

per esempio, quando il debito d'imposta venga accertato *ex post* dall'Autorità fiscale tramite un provvedimento impositivo.

Qui si innesta lo strumento giuridico, previsto all'interno del sistema Iva nazionale, che permette al soggetto cedente di poter azzerare la maggiore Iva accertata dall'Agenzia delle entrate, a condizione che il contribuente provveda a versare all'Erario le somme relative alle sanzioni (ridotte, nel caso di utilizzo degli strumenti deflattivi del contenzioso) e agli interessi.

In particolare, l'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972, nel testo in vigore dal 24 gennaio 2012, sancisce il “diritto” del contribuente (cedente o prestatore), destinatario di un avviso di accertamento o di una rettifica dell'autorità fiscale, di rivalersi dell'imposta o maggiore imposta accertata dall'Erario nei confronti del cliente (cessionario o committente).

Questo diritto, per lungo tempo escluso dall'originaria formulazione della norma, mira ad assicurare la piena simmetria tra la rivalsa e la detrazione Iva, anche qualora il versamento del tributo avvenga a seguito di una rettifica condotta dall'Amministrazione fiscale.

Più specificamente, il citato articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, prevede che:

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

Come si vede, la norma collega l'esercizio della rivalsa a uno specifico presupposto che si rinviene nel “pagamento” dell'imposta accertata dall'Erario.

Analogo presupposto è previsto per il diritto di detrazione dell'Iva da parte del cessionario/committente: diritto che può essere esercitato solo a seguito del versamento al cedente dell'imposta o maggiore imposta addebitata in rivalsa.

Entrambe le condizioni consentono di arginare il rischio di un indebito arricchimento da parte di alcuna delle parti coinvolte nel rapporto di imposta (e in particolare, da parte del cedente/prestatore, in danno dell'Erario, e/o del cessionario/committente, in danno del cedente).

Si deve, inoltre, sottolineare che il diritto di rivalsa, siccome diretto a salvaguardare l'effettiva neutralità dell'Iva, viene riconosciuto estensivamente a una sequenza di fattispecie e, segnatamente, nel caso di:

– provvedimento impositivo diventato definitivo a seguito della scelta del cedente/prestatore di non impugnare l'atto davanti al giudice tributario o, nel caso di avvio del contenzioso, per effetto del passaggio in giudicato della sentenza, ovvero nell'ipotesi di composizione della lite attraverso l'utilizzo degli strumenti deflattivi del contenzioso<sup>6</sup>:

- definizione agevolata delle controversie tributarie<sup>7</sup>;
- definizione del processo verbale di constatazione<sup>8</sup>.

Da questa ricostruzione sistematica, avallata dalla stessa Agenzia delle entrate in alcuni documenti di prassi<sup>9</sup>, si dovrebbe dedurre che il diritto di rivalsa è esclusivamente agganciato alla definitività del pagamento dell'Iva accertata *ex post* e non, quindi, al carattere definitivo dell'atto impositivo.

Con la conseguenza che:

*“in linea di principio, l'esercizio della rivalsa potrebbe essere ammesso qualora il contribuente, pur in assenza di un provvedimento sia esso impositivo (avviso di accertamento) o di mera contestazione (pvc), proceda “spontaneamente” a correggere un proprio errore mediante, dapprima, la presentazione di una dichiarazione integrativa che modifichi quella originaria, poi, versando l'imposta dovuta e gli interessi, oltre alle sanzioni ridotte grazie ai benefici riconosciuti dall'istituto del ravvedimento operoso regolato dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997”.*

Conclusione che, almeno sul piano teorico, appare coerente con la chiara volontà legislativa, attuata con l'[articolo 93](#), D.L. 1/2012, tesa a modificare il previgente [articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972 il quale vietava espressamente al contribuente, soggetto passivo di imposta, di *“rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi”*. Una simile previsione, pur se ricollegata – come affermato dalla Relazione ministeriale di commento al D.P.R. 633/1972 - a esigenze di ordine pratico *“data l'impossibilità e, comunque, l'inopportunità di porre le premesse legislative per una riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta a suo tempo non addebitata”* - presentava un carattere

<sup>6</sup> Per esempio, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale.

<sup>7</sup> Regolate rispettivamente dall'articolo 11, D.L. 50/2017 e dall'articolo 6, D.L. 119/2018.

<sup>8</sup> Ai sensi dell'articolo 1, D.L. 119/018.

<sup>9</sup> Si veda circolari [n. 35/E/2013](#); [n. 23/E/2017](#); risposte a interpello [n. 128/2019](#); [n. 129/2019](#); [n. 349/2019](#); [n. 153/2020](#), ove si precisa che *“L'articolo 60, ultimo comma, D.P.R. 633/1972 ... consente l'esercizio del diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata a condizione che il cedente/prestatore abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario. Essa mira a ripristinare, anche nelle ipotesi di accertamento, la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa e dal diritto alla detrazione, consentendo il normale funzionamento dell'Iva, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici. Al verificarsi delle condizioni fissate dalla norma, dunque, il diritto di rivalsa diventa esercitabile nei riguardi del cessionario o committente, che, sua volta, può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto la maggiore imposta addebitatagli e dalle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione. Ciò premesso in via generale, nel caso in esame, sembrano ricorrere tutte le condizioni normativamente previste affinché il [fornitore] ... possa recuperare in via di rivalsa la maggiore imposta corrisposta all'erario, avendo questi effettivamente versato quanto dovuto sulla base di accertamenti definiti mediante accertamento con adesione, ai sensi degli articoli 6 e seguenti del decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218, istituto idoneo a conferire definitività all'atto (in tal senso la circolare n. 35/E/2013). Né è di ostacolo il fatto che la maggiore imposta accertata sia stata assolta in parte attraverso l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17, D.Lgs. 241/1997”.*

marcatamente sanzionatorio e tale da comportare una ingiustificata lesione del principio di simmetria tra rivalsa e detrazione ai fini Iva. Proprio al fine di adeguare il dato normativo ai principi di neutralità e proporzionalità dell'Iva, sanando la situazione oggetto di una procedura di infrazione aperta a carico dall'Italia dalla Commissione Europea (procedura di infrazione della Commissione Europea n. 2011/4081), il Legislatore nazionale è intervenuto per modificare la disciplina prevista dal citato [articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972, sovvertendone radicalmente il contenuto.

Ed è una impostazione che non muta neppure nel caso in cui l'eventuale rivalsa esercitata dal fornitore, tramite l'emissione di una fattura o di una nota di variazione, non andasse a buon fine per il mancato pagamento da parte del cliente/cessionario della maggiore imposta addebitatagli dal medesimo fornitore.

Infatti, anche in tale circostanza, il sistema Iva garantisce al cedente il recupero dell'Iva attraverso la procedura di rettifica espressamente regolata dall'[articolo 26](#), commi 2 e 12, D.P.R. 633/1972.

Dello stesso avviso è, del resto, la prassi amministrativa la quale riconosce al cedente il diritto di emettere una nota di variazione in diminuzione della maggiore Iva accertata dall'Agenzia delle entrate a carico del medesimo cedente e da questi ribaltata, con la rivalsa *ex post*, nei confronti del cliente, sotto la condizione che il mancato pagamento sia dimostrato effettivamente, cioè, all'esito di procedure esecutive infruttuose.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ha osservato che:

*“... qualora il cedente/commissionario utilizzi la nota di variazione in diminuzione di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, per recuperare l'Iva non pagata, lo stesso accertamento sarebbe, di fatto, posto nel nulla in quanto l'Erario non incasserebbe l'imposta di sua competenza. Il cedente/commissionario, in caso di mancato pagamento dell'imposta, potrebbe emettere la nota di variazione in diminuzione soltanto in presenza di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose a carico del cessionario/committente”. Sicché, “nel caso in cui la procedura esecutiva individuale risulti infruttuosa secondo quanto previsto dall'articolo 26, comma 12, D.P.R. 633/1972, soltanto in tale ipotesi potrà essere emessa, per l'importo non incassato, la nota di variazione in diminuzione ai sensi del più volte citato articolo 26, comma 2”<sup>10</sup>.*

La posizione dell'Agenzia delle entrate è ispirata alla regola – stabilita da plurime sentenze della Corte di Giustizia<sup>11</sup> – secondo cui l'operatore economico non deve restare inciso dall'Iva: ed il motivo è che,

<sup>10</sup> Così, la risposta all'interpello dell'Agenzia delle entrate, DRE della Toscana, 911 – 67/2019.

<sup>11</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19, SCT, punto 25, secondo cui: dal “principio di neutralità dell'Iva, ... discende in particolare che, nella sua qualità di percettore di imposte per conto dello Stato, l'imprenditore deve essere interamente sgravato del peso

essendo un'imposta sul consumo, l'Iva deve gravare unicamente sul consumatore del bene o del servizio.

## Diritto di rivalsa e ravvedimento operoso

Il diritto di rivalsa *ex post* da accertamento non sussiste nell'ipotesi in cui il contribuente, al fine di regolarizzare le fatture errate, proceda spontaneamente al pagamento dell'Iva con lo strumento del ravvedimento operoso.

È questa, in sintesi, l'indicazione più importante fornita dalla [risposta all'interpello n. 267/2020](#) qui in commento.

Il caso sottostante riguarda la società Alfa che, nel 2019, ha effettuato delle cessioni rilevanti nel territorio italiano senza, però, addebitare l'imposta al cliente privo, peraltro, di una stabile organizzazione e senza un numero di partita Iva.

Alfa si rivolge all'Agenzia delle entrate perché intende regolarizzare le cessioni mediante ravvedimento operoso che, com'è noto, implica il pagamento all'Erario non solo del tributo, ma anche degli accessori, cioè, interessi e sanzioni, seppur ridotte.

In particolare, Alfa:

*“chiede di conoscere se ... il diritto di rivalsa dell'Iva nei confronti del cessionario, disposto dall'articolo 60, ultimo comma del D.P.R. 633/1972, sussista anche nell'ipotesi in cui l'attività di rettifica sia promossa dal contribuente per il tramite dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997”.*

Suggerendo, a riguardo, una risposta affermativa dato che, secondo il contribuente;

*“il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi nell'ambito del ravvedimento operoso costituisca condizione per l'esercizio della rivalsa nei confronti del cessionario.”.*

Ma è un suggerimento che non ha trovato seguito nell'estensore del documento di prassi che, invece, ha osservato come:

*“La norma [cioè, l'art. 60 comma 7 del Decreto Iva], nel consentire l'esercizio del diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata a condizione che il cedente/prestatore abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario, mira a ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della*

---

dell'imposta dovuta o assolta nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta assoggettate all'IVA”. Analogamente, si veda sentenza 8 maggio 2019, Causa C-127/18, A-PACK CZ, punto 22.

*rivalsa e dal diritto alla detrazione, e, con essa, il normale funzionamento dell'Iva, con riguardo alle sole ipotesi in cui tale maggiore imposta origini appunto da "avvisi di accertamento o rettifica".*

*Nel caso in esame, in cui manca il presupposto di un atto di accertamento divenuto definitivo, la norma in commento non risulta applicabile e non può, dunque, essere accolta la soluzione proposta dall'istante.*

*Al di fuori dello schema del citato ultimo comma dell'articolo 60, tuttavia, l'istante risulta legittimato a rivalersi della maggiore imposta corrisposta all'erario in base alla diversa norma contenuta nell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972. Tale norma in tema di "Variazioni dell'imponibile o dell'imposta" prevede che "Le disposizioni degli articoli 21 e ss. devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione".*

*Il cedente/commissionario deve, dunque, senza limiti temporali, rettificare la fattura in precedenza emessa senza Iva, oppure con Iva errata, attraverso lo strumento della nota di variazione in aumento, osservando le "disposizioni degli articoli 21 e ss." relative alla fatturazione delle operazioni e quindi, ove possibile, esercitando la rivalsa nei confronti del cessionario/committente."*

Ne deriva che, prosegue l'Agenzia delle entrate,

*"Nel caso di specie, l'istante laddove intenda regolarizzare la sua posizione ai fini Iva attraverso il ricorso al ravvedimento operoso ex articolo 13, D.Lgs. 472/1997, deve:*

- "emettere le note di variazioni in aumento di sola Iva, ex articolo 26 comma 1 (secondo le regole generali di cui alle "disposizioni degli articoli 21 e ss."), esercitando, ove possibile, la rivalsa nei confronti del cessionario;*
- integrare la dichiarazione annuale relativa al 2019 - se già presentata*
- versare la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni".*

Di conseguenza:

*"il cessionario non può, evidentemente, recuperare in detrazione l'Iva, addebitatagli dal cedente mediante la nota di variazione in aumento, applicando le disposizioni di cui al più volte richiamato articolo 60, ultimo comma del D.P.R. 633/1972."*

Questa tesi può rappresentare una "stranezza", nel senso che il presupposto per la rivalsa da accertamento non è più - come poteva sembrare dalla prassi sopra evocata - la definitività del



pagamento, ma piuttosto, secondo la logica dell'Autorità fiscale, l'esistenza di un atto impositivo diventato definitivo.

In sostanza, questa nuova posizione sembra nascere dalla convinzione che con il ravvedimento operoso la rivalsa è semplicemente "tributaria" e, dunque, segue le regole generali, anziché quella speciale prevista dall'[articolo 60](#), comma 7, D.P.R. 633/1972.

Ciò vale, in maniera simmetrica, anche per il cliente che, dopo aver ricevuto dal fornitore la fattura rettificata in aumento con l'addebito dell'imposta, può esercitare il relativo diritto alla detrazione ai sensi dell'[articolo 19](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 come, del resto, confermato dalla giurisprudenza più moderna e puntualmente richiamata nella [risposta a interpello n. 267/2020](#) in esame.

Non a caso, l'Agenzia delle entrate sottolinea che:

*secondo la Corte di Giustizia "sebbene, in forza dell'articolo 167 della Direttiva 2006/112, il diritto a detrazione dell'Iva sorge alla data in cui l'imposta diviene esigibile, in linea di principio, l'esercizio di tale diritto è possibile, ai sensi dell'articolo 178 di tale Direttiva, solo a partire dal momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (si veda, in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU: C: 2016: 691, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).*

*Ne consegue che, se l'Iva è stata addebitata in fattura in sede di regolarizzazione dell'operazione, il termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione decorre non già dalla data della consegna dei beni, ma da quella in cui il cessionario è venuto in possesso della fattura. "... Solo a seguito di tale regolarizzazione, infatti, sono state soddisfatte le condizioni sostanziali e formali che danno diritto alla detrazione dell'Iva e il cessionario ha potuto quindi chiedere di veder alleviato il proprio onere dell'Iva dovuta o pagata conformemente alla Direttiva 2006/112 e al principio di neutralità fiscale..."*

Nel riconoscere la compatibilità con la normativa unionale di una legislazione nazionale che, in ragione di esigenze di certezza del diritto, preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione, la Corte ha in tale contesto evidenziato la necessità, per un verso, che detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione Europea (principio di equivalenza) e, per altro verso, per quel che qui rileva, che esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività).

Sulla base di quanto sopra evidenziato, la Corte è pervenuta alla conclusione che:

*"il diritto comunitario deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale, in circostanze come quelle della fattispecie in esame, nelle quali l'Iva è stata*

*fatturata al soggetto passivo e versata da quest'ultimo diversi anni dopo la cessione dei beni di cui trattasi, viene negato il diritto al rimborso dell'Iva, sulla base della motivazione che il termine di decadenza previsto da tale normativa per l'esercizio del diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data della consegna e sarebbe scaduto prima della presentazione della domanda di rimborso".*

Si tratta di principi ben noti alla Corte di Cassazione che, infatti, li ha richiamati nella [sentenza n. 10103/2020](#), ove ha riconosciuto al cliente il diritto al rimborso dell'Iva per gli acquisti di *brochures* promozionali effettuati nell'anno 2006.

In particolare, la Suprema Corte, dopo aver osservato che:

*"il diritto di credito interessato dall'istanza di rimborso in questione ha per oggetto l'Iva assolta in rivalsa dalla contribuente e, dunque, presuppone la sussistenza del diritto alla detrazione di tale imposta ..., ha ritenuto illegittimo il diniego opposto dall'ente impositore perché soltanto nel momento della regolarizzazione delle fatture, avvenuta nell'anno 2009, si sono avverate le condizioni sostanziali per la detrazione dell'imposta (e, quindi, del rimborso) e grazie alla quale la cessionaria ha potuto chiedere di veder alleviato il proprio onere dell'Iva pagata, conformemente al principio di neutralità fiscale."*

Dunque, concludono i Supremi giudici, essendo pacifica nel caso concreto l'assenza di danno erariale non riscontrandosi comportamenti fraudolenti, non vi è dubbio che la sentenza di secondo grado, che ha respinto l'appello dell'autorità fiscale fondato sulla tardività della domanda di rimborso, debba essere confermata in quanto *"il dies a quo dell'eccepito termine decadenziale doveva individuarsi nel giorno in cui il pagamento era stato effettuato"*, cioè, nell'anno 2010.

Traendo spunto da questa decisione, nella [risposta a interpello n. 267/2020](#) in commento si afferma che alla rivalsa generale "tributaria", diversa da quella speciale *ex post* da accertamento, corrisponde il diritto di detrazione per il cliente che va, quindi, anch'esso esercitato secondo le regole ordinarie<sup>12</sup>.

In questa prospettiva, precisa l'Agenzia delle entrate

*occorre "interpretare l'articolo 19, comma 1, secondo periodo del D.P.R. 633/1972, in combinato all'articolo 26, comma 1 del medesimo Decreto, in modo di salvaguardare la neutralità dell'Iva, di cui l'effettività del diritto di detrazione è un corollario, rendendo possibile l'esercizio dello stesso. Ne*

<sup>12</sup> Viceversa, l'Agenzia delle entrate, nel rispondere al secondo quesito posto dalla società Alfa, osserva che *"rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 60, ultimo comma del D.P.R. 633/1972 l'ipotesi, prospettata dall'istante, in cui, all'esito di eventuali attività di controllo, dovesse emergere una maggiore Iva dovuta rispetto a quella già versata in sede di ravvedimento; in tal caso la maggiore Iva eventualmente pagata in acquiescenza dal cedente potrà formare oggetto di rivalsa alle condizioni stabilite dell'articolo 60, ultimo comma del D.P.R. 633/1972. In tale evenienza, il cessionario potrà a sua volta, come prescrive la citata norma, esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione."*

*consegue che al contribuente che abbia ricevuto, oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, una nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, per correggere errori nella qualificazione della operazione originaria, non possa essere precluso il diritto alla detrazione della maggiore Iva addebitatagli.*

*Pertanto, si ritiene, che, in assenza di elementi di frode, il cessionario possa esercitare il diritto alla detrazione della maggiore Iva addebitata dal cedente mediante la nota di variazione in aumento. Il dies a quo per l'esercizio del predetto diritto deve individuarsi nel momento di emissione della nota di variazione da parte del cedente, e può essere esercitato - alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria - al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972)<sup>13</sup>.*

## Conclusione

Ritornando alla domanda posta all'inizio si può ragionevolmente ipotizzare che, in linea teorica, il danno economico in capo all'operatore commerciale che si trovi nell'impossibilità di ottenere dal cliente il pagamento della maggiore Iva accertata, addebitata al medesimo cliente tramite l'esercizio della rivalsa *ex post* da accertamento, sia limitato alle somme dovute dal contribuente a titolo di interessi e sanzioni: avendo il fornitore il diritto di attivare la procedura di rettifica secondo le modalità e alle condizioni previste dal legislatore nazionale, potendo recuperare, in tal modo, tutto il debito Iva accertato e pagato all'Erario il quale viene, così, completamente azzerato.

### SCHEDA DI SINTESI

Il diritto di rivalsa *ex post* da accertamento (articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972) presuppone un atto impositivo definitivo.



Tale diritto non sussiste ove il fornitore, al fine di regolarizzare le fatture errate, proceda spontaneamente al pagamento dell'Iva con lo strumento del ravvedimento operoso.



<sup>13</sup> Inoltre, per completezza, l'Agenzia puntualizza che, "nel caso di specie, per esercitare il diritto alla detrazione il cessionario - società ... senza identificazione ai fini Iva in Italia - deve nominare di un rappresentante fiscale, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/1972. In merito, tornano utili i chiarimenti contenuti nella circolare n. 35 del 17 dicembre 2013, con riguardo all'articolo 60, ultimo comma del D.P.R. 633/1972 ... .... Anche nel caso prospettato, dunque, il cessionario può nominare il rappresentante fiscale successivamente al perfezionamento dell'operazione originaria da parte dell'istante mediante il ravvedimento operoso, purché - come già chiarito - il soggetto non residente non fosse già obbligato a indentificarsi."

In tal caso, il diritto di rivalsa per il fornitore e il diritto di detrazione per il cliente sono assoggettati alle regole ordinarie.



Fermo restando che, in ossequio alle indicazioni della Corte di Giustizia condivise dalla Cassazione, il *dies a quo* per l'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva è spostato in avanti e, precisamente, a seconda dei casi, nel momento della regolarizzazione della fattura oppure del pagamento dell'imposta.



## PRASSI FLASH



Prassi flash è il nuovo settimanale dedicato all'approfondimento della principale prassi emanata. In maniera semplice e di immediata percezione viene esposto il principio espresso e analizzato il contesto normativo in cui si incardina. A completare la scheda l'analisi dei precedenti di prassi e giurisprudenza e i rimandi agli articoli delle riviste.

**OFFERTA RISERVATA abbonati riviste**

**€ 40,00 + IVA 4%** (anziché € 70,00 + IVA 4%)

Per usufruire dell'offerta inserire il codice coupon **PRASSI2020** nel form di acquisto on-line.

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**ACQUISTA ORA**

## Iva in pratica n. 55/2020

# La regolarizzazione dello splafonamento

di Marco Peirola - dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Con l'[ordinanza n. 14585/2020](#), la Corte di Cassazione ha risolto una controversia relativa alla regolarizzazione, da parte dell'esportatore abituale, del superamento del *plafond* disponibile per l'effettuazione di acquisti e importazioni senza applicazione dell'Iva, stabilendo che l'imposta che l'esportatore abituale deve versare all'Erario ai fini della regolarizzazione delle operazioni che hanno illegittimamente beneficiato del regime di non imponibilità non può essere detratta prima di essere versata all'Erario.

In particolare, nel caso esaminato, l'esportatore abituale, previa emissione di autofattura, ha portato in detrazione, con la dichiarazione Iva relativa all'anno 2003, il credito Iva derivante dal superamento dei limiti del *plafond* per l'anno 2001 senza versare la relativa imposta se non a seguito della notifica dell'avviso di accertamento.

Il termine biennale di decadenza per l'esercizio della detrazione, previsto dall'[articolo 19](#), comma 1, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972 nella formulazione all'epoca vigente, è stato rispettato, sicché l'esportatore abituale ha contestato la ripresa a tassazione dell'imposta detratta operata dall'Amministrazione finanziaria, avendo comunque corrisposto quanto dovuto a titolo di imposta, sanzioni e interessi.

## La qualifica di esportatore abituale

In via preliminare all'analisi della fattispecie si ricorda che, ai sensi dell'[articolo 1](#), comma 1, lettera a), D.L. 746/1983, gli esportatori abituali sono gli operatori che, nel periodo di riferimento (anno solare o 12 mesi precedenti), pongono in essere operazioni che creano *plafond* per un importo superiore 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, che l'[articolo 7-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 non considera territorialmente rilevanti in Italia, ma che vanno comunque fatturate in applicazione dell'[articolo 21](#), comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972;

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

- cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle esenti di cui all'[articolo 10](#), comma 1, n. da 1) a 4) e 9), D.P.R. 633/1972, effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione Europea;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione Europea.

### Operazioni che concorrono e non ad acquisire la qualifica di esportatore abituale e a formare il *plafond*

Le operazioni rilevanti ai fini dell'acquisizione dello *status* di esportatore abituale della formazione del *plafond* sono quelle che vanno riportate nel rigo VE30 del Modello Iva 2020.

<b>Rigo VE30 (Operazioni che concorrono alla formazione del <i>plafond</i>)</b>
Cessioni all'esportazione ( <a href="#">articolo 8</a> , comma 1, lettere a), b) e b- <i>bis</i> ), D.P.R. 633/1972)
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa ( <a href="#">articolo 8-bis</a> , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa ( <a href="#">articolo 9</a> , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino ( <a href="#">articolo 71</a> , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali ( <a href="#">articolo 72</a> , D.P.R. 633/1972)
Cessioni intracomunitarie ( <a href="#">articolo 41</a> , commi 1 e 2, D.L. 331/1993), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base a una " <i>triangolazione comunitaria</i> "
Triangolazioni nazionali ( <a href="#">articolo 58</a> , comma 1, D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione in altro Paese membro ( <a href="#">articolo 50-bis</a> , comma 4, lettera f), D.L. 331/1993)
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dell'Unione Europea ( <a href="#">articolo 50-bis</a> , comma 4, lettera g), D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, Parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all' <a href="#">articolo 34</a> , D.P.R. 633/1972 ( <a href="#">articolo 51</a> , comma 3, D.L. 331/1993)
Margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati ( <a href="#">articolo 37</a> , comma 1, D.L. 41/1995)

Nel Modello Iva 2020, il rigo VE30 è composto da 5 campi. In particolare, nel campo 1 (Operazioni che concorrono alla formazione del *plafond*) occorre indicare il totale delle esportazioni e delle altre operazioni non imponibili rilevanti ai fini della determinazione del *plafond*. Inoltre, è necessario specificare distintamente:

– nel campo 2 (Esportazioni), l'ammontare complessivo delle esportazioni di beni effettuate nell'anno di cui all'[articolo 8](#), comma 1, lettere a), b) e b-*bis*), D.P.R. 633/1972, comprese:

- le cessioni, nei confronti dei cessionari o commissionari di questi, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori dal territorio dell'Unione Europea, a cura o a nome del cedente o dei suoi commissionari;
  - le cessioni di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione Europea ([articolo 50-bis](#), comma 4, lettera g), D.L. 331/1993);
- nel campo 3 (Cessioni intracomunitarie), il dato complessivo delle cessioni intracomunitarie di beni, tenendo conto delle variazioni di cui all'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972, annotate nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi;
- nel campo 4 (Cessioni verso San Marino), l'ammontare di tutte le cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori sammarinesi;
- nel campo 5 (Operazioni assimilate), l'ammontare complessivo delle operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione.

Sez. 4 - Altre operazioni		Operazioni che concorrono alla formazione del <i>plafond</i>		1	,00
VE30	Esportazioni		Cessioni intracomunitarie		
	2	,00	3	,00	
	Cessioni verso San Marino		Operazioni assimilate		
	4	,00	5	,00	

Le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della verifica dello *status* di esportatore abituale, né della formazione del *plafond* devono essere, invece, indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

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

## La determinazione del *plafond*

L'[articolo 2](#), comma 2, L. 28/1997 definisce il *plafond* come l'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni con l'estero sopra richiamate, rilevanti ai fini dell'acquisizione dello *status* di esportatore abituale.

L'operatore in possesso di tale qualifica ha diritto di effettuare acquisti di beni/servizi e importazioni di beni senza applicazione dell'Iva in applicazione dell'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 e dell'[articolo 68](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, nei limiti del *plafond* riferito alle operazioni con l'estero registrate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti.

In pratica, fermo restando che la scelta del metodo del *plafond* deve essere evidenziata nel rigo VC14 del Modello Iva 2020, l'esportatore abituale può decidere se utilizzare il *plafond* di cui dispone:

- con il sistema del *plafond* fisso (o solare): in tal caso, il periodo di riferimento corrisponde alle operazioni che concorrono alla formazione del *plafond* registrate nell'anno solare precedente;
- con il sistema del *plafond* mobile (o mensile): in tal caso, il periodo di riferimento è individuato nei 12 mesi precedenti (12 mesi mobili, non coincidenti necessariamente con l'anno solare) e questo sistema può essere utilizzato solo dai contribuenti che hanno iniziato l'attività da almeno da 12 mesi<sup>14</sup>. Nella determinazione del *plafond* mensile si procede all'inizio di ogni mese a rideterminare il *plafond* disponibile in misura pari all'ammontare delle cessioni registrate nei 12 mesi precedenti al netto degli acquisti effettuati senza Iva nello stesso periodo; in particolare, dall'ammontare complessivo delle cessioni viene detratto l'importo delle cessioni relative al tredicesimo mese precedente e un pari importo viene detratto dal totale degli utilizzi effettuati, sino a concorrenza degli stessi<sup>15</sup>.

L'opzione per l'utilizzo di un sistema piuttosto che l'altro deve avvenire all'inizio dell'anno solare, in particolare<sup>16</sup>:

- prima che venga presentata la dichiarazione Iva annuale, sulla base del comportamento "attivo" dell'esportatore abituale. La disponibilità e l'utilizzo del *plafond* non deve essere più evidenziata in appositi registri, fermo restando che il citato D.P.R. 435/2001 ha previsto l'obbligo dell'esportatore abituale di fornire i dati all'Amministrazione finanziaria, ove ne venga fatta richiesta;
- dopo la presentazione della dichiarazione Iva annuale, anche sulla base della compilazione del quadro VC.

La [circolare n. 8/D/2003](#) ha specificato che, ai fini dell'opzione per l'utilizzo di un sistema piuttosto che l'altro, assume rilevanza il "comportamento attivo" del contribuente, confermato, in sede di

<sup>14</sup> Cfr. [circolare n. 8/D/2003](#) (§ 4).

<sup>15</sup> Cfr. [risoluzione n. 77/E/2002](#) e si veda anche la [circolare n. 73/1984](#).

<sup>16</sup> Cfr. [circolare n. 8/D/2003](#) (§ 4), *cit.*



dichiarazione Iva, dalla compilazione dell'apposito quadro destinato agli esportatori abituali, contenente una casella da barrare allo scopo di indicare il metodo utilizzato.

È il caso, tuttavia, di ricordare che la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 9028/2011, ha negato che il diritto di acquistare beni/servizi senza Iva sia precluso all'esportatore abituale che abbia omesso di compilare il quadro VC e che, nella specie, non abbia comunicato la scelta del regime del *plafond* mobile. Per superare la violazione contestata dall'ufficio, è stato valorizzato il comportamento concludente dell'operatore, che deve intendersi ammesso a esercitare le opzioni relative al regime dell'Iva qualora la contabilità obbligatoria sia adeguatamente uniformata al regime scelto.

Ad assumere rilevanza sono, pertanto, le condizioni sostanziali per l'acquisto senza applicazione dell'imposta, vale a dire – in particolare – la qualifica di esportatore abituale, l'esistenza di un *plafond* disponibile e la comunicazione dei dati della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate.

Tale conclusione è confermata dalla [sentenza n. 19366/2018](#), con la quale la Suprema Corte ha esaminato gli effetti dell'omessa comunicazione all'Agenzia delle entrate del trasferimento del *plafond* in caso di affitto d'azienda.

In caso di passaggio:

- dal *plafond* fisso a quello mobile, il *plafond* disponibile al 1° gennaio è pari all'ammontare delle operazioni con l'estero registrate nell'anno solare precedente;
- dal *plafond* mobile a quello fisso, il *plafond* disponibile al 1° gennaio è pari a quello che sarebbe risultato disponibile per il mese di gennaio se si fosse mantenuto il metodo del *plafond* mobile; di conseguenza, secondo la [risoluzione n. 77/E/2002](#), l'esportatore abituale deve, ancora e per l'ultima volta, seguire il procedimento per il calcolo del *plafond* mobile partendo dall'importo delle operazioni attive non imponibili e degli utilizzi del mese di dicembre dell'anno precedente, sottraendo da entrambe le operazioni non imponibili del tredicesimo mese precedente. Infatti, considerato il particolare meccanismo di calcolo che governa il metodo mobile, la risultanza che emerge da tale calcolo rappresenta l'ammontare del *plafond* creato ed effettivamente non utilizzato alla data del 1° gennaio dell'anno che si intende gestire con il metodo fisso.

## La dichiarazione d'intento

Ai sensi dell'[articolo 1](#), comma 1, lettera c), D.L. 746/1983, l'esportatore abituale deve trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate la dichiarazione d'intento, che attesta la volontà di tale

soggetto di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti e/o importazioni senza applicazione dell'Iva.

La dichiarazione d'intento, da redigere avvalendosi del Modello DI, approvato con [provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 96911/2020](#), può avere per oggetto una singola operazione o più operazioni fino a un importo predeterminato.

Il fornitore deve riportare in fattura gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento, che saranno invece indicati nella bolletta doganale in caso di importazione. A quest'ultimo riguardo, per la verifica di tali indicazioni al momento dell'importazione, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane la banca dati delle dichiarazioni d'intento per dispensare l'operatore dalla consegna in dogana di copia cartacea delle dichiarazioni d'intento e delle ricevute di presentazione.

Ai sensi dell'[articolo 7](#), comma 4-*bis*, D.Lgs. 471/1997, nei confronti del fornitore si applica la sanzione proporzionale, dal 100 al 200% dell'imposta, se le operazioni senza addebito d'imposta sono effettuate prima di avere riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate.

Il predetto riscontro può avvenire:

- direttamente sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, inserendo il codice fiscale del dichiarante, nonché il numero di protocollo della ricevuta telematica;
- nel proprio cassetto fiscale.

Il D.L. 34/2019 ha abrogato gli obblighi:

- di numerazione progressiva delle dichiarazioni d'intento, tanto per l'esportatore abituale quanto per il fornitore;
- di annotazione delle dichiarazioni d'intento, entro 15 giorni dall'emissione, per l'esportatore abituale, e di ricevimento, per il fornitore, in apposito registro tenuto a norma dell'[articolo 39](#), D.P.R. 633/1972;
- di annotazione degli estremi delle dichiarazioni d'intento nelle fatture emesse in base a esse;
- di riepilogo dei dati delle dichiarazioni di intento ricevute dal fornitore nel quadro VI della dichiarazione Iva annuale.

## Modalità di regolarizzazione dello splafonamento

Qualora siano effettuate operazioni senza addebito dell'Iva oltre il limite del *plafond* disponibile, nei confronti del cessionario/committente si applica la sanzione prevista dall'articolo 7, comma

4, DLgs. 471/1997 (dal 100 al 200% dell'imposta), oltre al recupero dell'imposta non assolta e degli interessi.

Tale violazione è, tuttavia, regolarizzabile e, in tal senso, sono stati forniti chiarimenti con diversi documenti di prassi che si sono susseguiti nel tempo (si veda la tabella seguente).

Documento di prassi	Soluzione
Nota Agenzia delle entrate n. 39186/1999	<p>In caso di splafonamento, la violazione non può essere ricondotta a una ipotesi di tardivo versamento da parte del cedente o prestatore, che ricevuta la dichiarazione d'intento, legittimamente ha emesso fattura senza addebito d'imposta.</p> <p>Al cessionario o committente è, inoltre, riconosciuta la possibilità di sanare la violazione commessa mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• emissione, entro i termini previsti dall'<a href="#">articolo 13</a>, D.Lgs. 472/1997, di un'apposita autofattura in duplice esemplare da presentare al competente ufficio, secondo lo schema previsto dall'<a href="#">articolo 6</a>, comma 8, D.Lgs. 471/1997;</li> <li>• versamento, entro gli stessi termini, della maggiore imposta, degli interessi e della sanzione di cui all'<a href="#">articolo 7</a>, comma 4, D.Lgs. 471/1997, in misura ridotta ai sensi del citato articolo 13, D.Lgs. 472/1997;</li> <li>• annotazione dell'autofattura nel registro Iva degli acquisti, ai fini di esercitare il diritto alla detrazione.</li> </ul> <p>Poiché, in tale evenienza, l'Iva regolarizzata confluisce nella dichiarazione Iva sia tra l'imposta a credito sia tra i versamenti effettuati, al fine di evitare una doppia detrazione, la medesima deve essere indicata in dichiarazione anche in una posta a debito</p>
<a href="#">circolare n. 98/E/200</a> (risposta 8.2.3)	<p>L'Agenzia delle entrate ha confermato la stessa procedura come misura alternativa alla richiesta al proprio cedente o prestatore di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento dell'Iva non addebitata in fattura, ai sensi dell'<a href="#">articolo 26</a>, D.P.R. 633/1972.</p> <p>Laddove il cessionario o committente voglia sanare la violazione mediante l'emissione di un'autofattura, in un'ottica semplificativa del sistema, il versamento dell'imposta e degli interessi può anche essere effettuato attraverso la contabilizzazione in sede di liquidazione periodica, con indicazione nel rigo VP8, colonna 1, della dichiarazione mensile o trimestrale (allora in vigore). Anche in tal caso, l'autofattura deve essere presentata al competente ufficio locale dell'Agenzia delle entrate e annotata nel registro degli acquisti</p>
<a href="#">Circolare n. 50/E/2002</a> (§ 24.2)	<p>L'Agenzia delle entrate ha fatto rinvio a tutte e 3 le diverse modalità di regolarizzazione dello splafonamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• richiesta di emissione delle note di variazione in aumento al proprio cedente o prestatore;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• emissione di autofattura e versamento diretto dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi;</li> <li>• assolvimento dell'imposta, comprensiva degli interessi, in sede di liquidazione periodica.</li> </ul> <p>È stato, inoltre, confermato che, quando la regolarizzazione avviene in sede di liquidazione periodica, il cessionario o committente deve versare la sola sanzione prevista dall'<a href="#">articolo 7</a>, comma 4, D.Lgs. 471/1997</p>
<a href="#">Circolare n. 12/E/2008</a> (risposta 10.4)	Nel fornire indicazioni circa la regolarizzazione di violazioni commesse in 2 diversi periodi d'imposta, per uno dei quali non era più possibile far confluire la maggiore Iva nella liquidazione periodica dell'anno in cui era stata commessa la violazione, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la regolarizzazione della violazione è possibile anche oltre i termini previsti per ravvedere la sanzione (il termine ultimo per ravvedere, nel 2008, era quello previsto dalla lettera b), <a href="#">articolo 13</a> , D.Lgs. 472/1997, ossia il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione era stata commessa), puntualizzando che, in tal caso, la sanzione è irrogata dall'ufficio. Ciò a significare che la regolarizzazione spontanea dello splafonamento non è necessariamente subordinata al contestuale pagamento delle sanzioni in misura ridotta
<a href="#">Circolare n. 10/E/2010</a> (risposta 3.7)	L'Agenzia delle entrate ha confermato la possibilità di detrarre l'Iva evidenziata nell'autofattura e versata mediante modello F24

Con la [risoluzione n. 16/E/2017](#), l'Agenzia delle entrate è intervenuta in risposta d'un'istanza di interpello, in cui si fa presente che:

*“L'istante, che nel 2015, per un errore informatico, ha effettuato acquisti senza applicazione dell'Iva oltre il limite del plafond disponibile, chiede chiarimenti in merito alla possibilità di ravvedere la violazione commessa. In particolare, l'istante fa presente che, per regolarizzare contabilmente la violazione commessa secondo la procedura n. 3 descritta nella circolare n. 50/E/2002, § 24.2 (emissione di autofattura e contabilizzazione in sede di liquidazione periodica), ha emesso autofattura per ciascun fornitore e le ha annotate nel registro degli acquisti e delle vendite, in data 31 dicembre 2015, facendo confluire la maggiore Iva nella liquidazione periodica relativa al mese di dicembre. L'istante intenderebbe, pertanto, versare tramite modello F24 esclusivamente la sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, in misura ridotta, ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, nonché gli interessi sull'Iva a debito, calcolati al 31 dicembre 2015. Il dubbio interpretativo nasce dal fatto che la procedura di regolarizzazione sopra richiamata, delineata nella circolare n. 50/E/2002, non è stata riproposta nei diversi documenti di prassi emanati successivamente, che hanno trattato il medesimo argomento”.*

La [circolare n. 98/E/2000](#), confermata dalla [circolare n. 50/E/2002](#), ha chiarito che, laddove il

contribuente voglia sanare la violazione mediante l'emissione di un'autofattura:

*“in un’ottica semplificativa del sistema, il versamento dell’imposta e degli interessi potrebbe anche essere effettuato attraverso la contabilizzazione in sede di liquidazione periodica, con indicazione nel rigo VP8, colonna 1, della dichiarazione mensile o trimestrale [allora in vigore]”.*

Anche in tal caso, l'autofattura deve essere presentata al competente ufficio locale dell'Agenzia delle entrate e annotata nel registro degli acquisti.

Come indicato dalla [risoluzione n. 16/E/2017](#):

*“questa forma alternativa di regolarizzazione in sede di liquidazione periodica può essere adottata entro il 31 dicembre dell’anno in cui si è realizzato lo splafonamento e non oltre”.*

Le successive circolari [n. 12/E/2008](#) e [n. 12/E/2010](#) non hanno fatto alcun rinvio alla procedura di regolarizzazione in esame:

*“perché destinate a fornire chiarimenti circa specifici casi di violazioni concernenti il plafond per i quali detta forma di regolarizzazione era ormai inibita.*

*In particolare, la circolare n. 12/E/2008 ha fornito indicazioni circa la regolarizzazione di violazioni commesse in 2 diversi periodi di imposta, per uno dei quali non era più possibile far confluire la maggiore Iva nella liquidazione periodica dell'anno in cui era stata commessa la violazione.*

*In tale sede è stato affermato, inoltre, il principio secondo cui la regolarizzazione della violazione è possibile anche oltre i termini previsti per ravvedere la sanzione (il termine ultimo per ravvedere, nel 2008, era quello previsto dalla lettera b), articolo 13, ossia il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione era stata commessa), precisando che, in tal caso, la sanzione è irrogata dall'ufficio. Ciò a significare che la regolarizzazione spontanea dello splafonamento non è necessariamente subordinata al contestuale pagamento delle sanzioni in misura ridotta.*

*La circolare n. 12/E/2010 ha, invece, semplicemente confermato la possibilità di detrarre l'Iva evidenziata nell'autofattura e versata mediante modello F24”.*

Modalità di regolarizzazione	Adempimenti
Nota di variazione	Richiesta al cedente/prestatore di effettuare le variazioni in aumento dell'Iva, ai sensi dell' <a href="#">articolo 26</a> , D.P.R. 633/1972; resta, comunque, a carico dell'acquirente il pagamento degli interessi e delle sanzioni, anche tramite l'istituto del ravvedimento operoso di cui all' <a href="#">articolo 13</a> , D.Lgs. 472/1997
Autofattura	Emissione di un'autofattura da parte del cessionario/committente, in duplice esemplare, contenente gli estremi identificativi di ciascun

	<p>fornitore, il numero progressivo delle fatture ricevute, l'ammontare eccedente il plafond e l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata. Dopodiché, occorre provvedere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a versare l'imposta e gli interessi;</li> <li>• ad annotare l'autofattura nel registro degli acquisti;</li> <li>• a presentare, in analogia con la procedura prevista dall'<a href="#">articolo 6</a>, comma 8, D.Lgs. 471/1997, una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate;</li> <li>• a indicare in dichiarazione una posta a debito pari all'Iva assolta al fine di evitare una doppia detrazione;</li> <li>• a versare, in caso di ravvedimento, la sanzione di cui all'<a href="#">articolo 7</a>, comma 4, D.Lgs. 471/1997, in misura ridotta ai sensi dell'<a href="#">articolo 13</a>, D.Lgs. 472/1997</li> </ul>
Autofattura e liquidazione periodica	<p>Emissione di un'autofattura e computo della maggiore Iva in sede di liquidazione periodica. In particolare, occorre provvedere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• a emettere un'autofattura, con le caratteristiche sopra richiamate, entro il 31 dicembre dell'anno di splafonamento;</li> <li>• a assolvere l'Iva in sede di liquidazione periodica, mediante annotazione, entro il 31 dicembre del medesimo anno, della maggiore imposta e dei relativi interessi nel registro delle vendite, nonché annotazione dell'autofattura anche nel registro degli acquisti;</li> <li>• a presentare una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate;</li> <li>• a versare, in caso di ravvedimento operoso, la sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997.</li> </ul>

In conformità con i chiarimenti resi con la [circolare n. 50/E/2002](#), secondo cui la presentazione dell'autofattura al competente ufficio costituisce l'adempimento finale della procedura di regolarizzazione, la [risoluzione n. 16/E/2017](#) ha precisato che:

*“tale obbligo può essere assolto anche in un momento successivo alla liquidazione/versamento dell'imposta, e al conseguente esercizio del diritto alla detrazione mediante annotazione dell'autofattura nel registro degli acquisiti, purché la consegna avvenga entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva nella quale sono riepilogati i risultati delle singole liquidazioni periodiche ed è determinata l'imposta a debito o a credito relativa all'anno in cui la violazione è stata regolarizzata. La presentazione in ufficio dell'autofattura in un momento successivo all'esercizio della detrazione, purché entro il termine della presentazione della dichiarazione Iva, non pregiudica, infatti, il controllo da parte dell'Agenzia delle entrate della posizione del cessionario, autore della violazione, senza alcuna conseguenza sulla posizione del cedente”.*

## L'ordinanza n. 14585/2020

Nel caso di specie, l'esportatore abituale ha effettuato acquisti senza applicazione dell'Iva al di fuori dei requisiti previsti dalla normativa in materia, avendo superato il plafond disponibile per l'anno 2001. Preso atto dello "sforamento", l'operatore ha emesso autofattura per poi portare in detrazione, con la dichiarazione relativa all'anno 2003, il credito Iva sorto in contropartita al debito d'imposta, il cui versamento è avvenuto, però, solo a seguito della notifica dell'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria ha contestato la detrazione operata.

Nella sintetica parte motivazionale dell'ordinanza, la Suprema Corte ha osservato che:

*"lo sforamento del plafond per l'anno 2001 ha comportato il mancato tempestivo versamento dell'Iva, sicché gli obblighi sostanziali risultano all'evidenza violati, essendo stata alterata l'ordinaria sequenza del versamento e della detrazione, indefettibile nel sistema dell'Iva (cfr. Cassazione n. 22430/2014, cit.)", rilevando – in particolare – che l'esportatore abituale, in sede di regolarizzazione dello splafonamento, "non può pretendere di portare in detrazione l'imposta prima di averla versata, sia perché in assenza di versamento non potrebbe nemmeno ipotizzarsi la sussistenza di un credito Iva da portare in detrazione, sia perché si inciderebbe inevitabilmente sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo".*

La conclusione dei giudici di legittimità è conforme alla [risoluzione n. 16/E/2017](#), con la quale l'Agenzia delle entrate, nell'individuare l'ordine cronologico degli adempimenti richiesti ai fini della regolarizzazione della violazione in esame, ha precisato che, in caso di emissione di autofattura da parte dell'esportatore abituale, il versamento dell'imposta deve essere anteriore all'esercizio della detrazione dell'imposta stessa. Tutt'al più, essi possono essere contestuali, con neutralizzazione dell'Iva, se l'operatore – ai fini della regolarizzazione – assolve l'imposta non in modo autonomo mediante Modello F24, ma nella liquidazione periodica in cui viene esercitata la detrazione, previa annotazione dell'autofattura nel registro degli acquisti<sup>17</sup>.

### SCHEDA DI SINTESI

Gli esportatori abituali sono gli operatori che, nel periodo di riferimento (anno solare o 12 mesi precedenti), pongono in essere operazioni che creano *plafond* per un importo superiore al 10% del volume d'affari "rettificato".



<sup>17</sup> Si veda la [risoluzione n. 16/E/2017](#), cit..

A loro volta, le operazioni che creano il *plafond* sono quelle effettuate nei rapporti con l'estero, che vanno riportate nel rigo VE30 del Modello Iva 2020.



Nel caso esaminato, l'esportatore abituale, previa emissione di autofattura, ha portato in detrazione, con la dichiarazione Iva relativa all'anno 2003, il credito Iva derivante dal superamento dei limiti del *plafond* per l'anno 2001 senza versare la relativa imposta se non a seguito della notifica dell'avviso di accertamento.



Come indicato dalla risoluzione n. 16/E/2017, in sede di regolarizzazione mediante emissione di autofattura, il versamento dell'imposta da parte dell'esportatore abituale deve essere anteriore all'esercizio della detrazione dell'imposta stessa. Tutt'al più, il versamento e la detrazione possono essere contestuali, con neutralizzazione dell'Iva, se l'operatore – ai fini della regolarizzazione – assolve l'imposta non in modo autonomo mediante Modello F24, ma nella liquidazione periodica in cui viene esercitata la detrazione, previa annotazione dell'autofattura nel registro degli acquisti.



Tale ordine cronologico non è stato rispettato nella fattispecie oggetto di controversia, sicché la Suprema Corte ha concluso per la correttezza dell'operato dell'ufficio, che ha ripreso a tassazione l'imposta detratta.

 **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](#)



# Il bene merce non è strumentale

di Gianfranco Antico – pubblicista

## Premessa

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 3249/2020](#) ha affermato che il riconoscimento della natura strumentale del bene:

*“presuppone la prova da parte del contribuente della funzione strumentale del bene medesimo in rapporto all'attività dell'azienda anche nel caso in cui si alleggi la natura strumentale dell'immobile in ragione delle sue caratteristiche, non potendosi ritenere sussistente una categoria di beni la cui strumentalità è in re ipsa e rilevando tale circostanza solo ai fini di non richiedere l'utilizzo diretto del bene da parte dell'azienda”.*

La sentenza – sulla scia di precedenti interventi di legittimità – si pone nel solco della pronuncia a SS.UU. [n. 11533/2018](#), che ha chiuso la *querelle* relativa alla detraibilità dell'Iva relativa alle spese di ristrutturazione su immobili di terzi, riconoscendone la detraibilità a condizione che sussista un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se solo potenziale o prospettica, così adeguandosi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea. Per i massimi giudici, il principio di neutralità che è alla base dell'Iva, impone tale lettura anche nell'ipotesi in cui l'attività, per cause estranee al contribuente, non abbia potuto concretamente esercitarsi<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> La Corte dà inizio al suo ragionamento prendendo le mosse dal postulato, secondo cui ai fini della detrazione d'imposta “la strumentalità del bene deve essere verificata in concreto”, tenendo conto dell'effettiva destinazione – in rapporto all'attività di impresa – “non potendosi infatti tollerare in via di principio limitazioni al diritto di detrazione”. E quindi, risulta necessario l'accertamento della strumentalità dell'immobile, indipendentemente dalla categoria catastale attribuita. Le Sezioni Unite prendono atto del contrasto insorto tra pronunce intese a riconoscere o a escludere il diritto a detrarre l'Iva in fattispecie in cui erano stati svolti lavori di manutenzione o ristrutturazione su immobili utilizzati da imprese che li detenevano soltanto in locazione per la sua attività, orientamento quest'ultimo sostanzialmente fondato “sulla preoccupazione che il contratto di locazione potesse essere stato predisposto allo scopo di consentire alla conduttrice una detrazione di cui la proprietaria dell'immobile in quanto consumatrice finale non avrebbe potuto aver diritto - appunto perché non esercitante attività di impresa o professionale - venendo quindi a mancare l'effettuazione di operazioni Iva a valle dalle quali potesse originare il debito d'imposta eventualmente compensabile”. E questo, affermano i massimi giudici, al di là della giustificazione giuridica fornita - che con riguardo alla detrazione è stata anche quella del divieto previsto per i beni non ammortizzabili - e che per la deduzione è stata anche quella della mancanza di inerenza. Sul punto, la Corte di Cassazione richiama la giurisprudenza unionale, che ha già avuto occasione di indagare la tematica, pervenendo a consolidare una soluzione mediana del tutto coerente con il carattere tendenzialmente assoluto del principio di neutralità dell'imposta come costantemente predicato dalla medesima Corte di Giustizia (28 febbraio 2018 C- 672/16, 14 settembre 2017 C-132/16, 2013 C-124/12, 29 ottobre 2009 C-29/08). Soluzione - quella adottata dal giudice unionale - che secondo la Corte va recepita nell'ordinamento domestico. Dette regole permettono di salvaguardare il principio europeo del diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa, da negarsi soltanto in ipotesi del tutto eccezionali, riscontrando concretamente la sussistenza dell'essenziale nesso di strumentalità dell'immobile, così da evitare a chi è nella sostanza un consumatore finale di potersi detrarre l'imposta. Nesso di strumentalità – precisa la Corte – che “viene meno soltanto quando l'attività economica anche potenziale cui avrebbe dovuto accedere non sia stata intrapresa per circostanze non estranee al contribuente. E con l'ulteriore aggiunta che la questione all'esame nulla a che fare con fattispecie abusive - o elusive - risolvendosi invece unicamente nello stabilire con un tipico accertamento di fatto se il diritto spetta o non spetta per la rammentata ragione della esistenza o meno della natura strumentale dell'immobile rispetto all'attività economica in concreto svolta o che il contribuente avrebbe potuto svolgere”.

## La vicenda esaminata dagli Ermellini nella sentenza n. 3249/2020

La vicenda oggetto di esame da parte della Corte di Cassazione è decisa con la [sentenza n. 3249/2020](#), trae origine dall'impugnazione del diniego di rimborso di un credito Iva relativo all'anno 2009, esposto quale eccedenza nella dichiarazione annuale, relativo all'imposta derivante dall'acquisto di 3 immobili quali beni ammortizzabili, concessi successivamente in locazione ad altre società del gruppo.

Provvedimento di diniego che era stato motivato dall'Amministrazione finanziaria in ragione dell'assenza del requisito dell'ammortizzabilità degli immobili, benché gli stessi fossero concessi in locazione a terzi, atteso che tale attività costituiva quella tipica della contribuente, così che tali immobili andavano considerati come beni merce.

Sia i giudici di primo grado sia di seconde cure avevano, invece, ritenuto sussistente il requisito della ammortizzabilità degli immobili, in forza della categoria catastale dei beni e della loro annotazione nel libro cespiti.

Per la Corte, il concetto di bene ammortizzabile – in assenza di una definizione specifica nel D.P.R. 633/1972 – va individuato, con specifico riferimento ai beni immobili, mediante ricorso alle disposizioni in materia di imposte dirette, dove l'[articolo 43](#), Tuir stabilisce che:

*“... si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato ...”.*

Si tratta, dunque, di quei beni che hanno come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento dell'attività imprenditoriale, così da non essere idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti.

Strumentalità – precisano gli Ermellini - *“che può derivare dalle loro caratteristiche, tali per cui gli immobili possono essere utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa e possono essere utilizzati per altre finalità solo a seguito di radicali trasformazioni, ovvero dalla destinazione loro impressa”*, restando fermo che la natura strumentale del bene deve essere valutata non solo in astratto, con riferimento all'oggetto dell'attività d'impresa, *“ma anche in concreto, previo accertamento che lo stesso costituisce, anche in funzione programmatica, lo strumento per l'esercizio della suddetta attività”*.

Inoltre, è necessaria la prova da parte del contribuente della funzione strumentale del bene medesimo in rapporto all'attività dell'azienda:

*“anche nel caso in cui si alleggi la natura strumentale dell’immobile in ragione delle sue caratteristiche, non potendosi ritenere sussistente una categoria di beni la cui strumentalità è in re ipsa e rilevando tale circostanza solo ai fini di non richiedere l’utilizzo diretto del bene da parte dell’azienda”.*

La valutazione operata dalla CTR – strumentali in ragione della categoria catastale e della loro annotazione nel libro cespiti, omettendo di verificare l’esistenza di una relazione tra l’utilizzo del bene e la specifica attività economica esercitata dall’impresa – non autorizza, quindi, il rimborso dell’eccedenza detraibile, ai sensi dell’[articolo 30](#), comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972.

### Strumentali per natura e strumentali per destinazione

Ai fini Iva, in assenza di una specifica definizione nel D.P.R. 633/1972, il concetto di bene ammortizzabile coincide con quello di bene strumentale di cui all’[articolo 43](#), Tuir e la strumentalità del bene deve essere verificata in concreto e pertanto vanno distinti gli immobili strumentali per natura, per i quali la strumentalità è “oggettiva” poiché le loro caratteristiche non consentono un utilizzo differente rispetto a quello dello svolgimento dell’attività d’impresa, salvo che sugli stessi non siano eseguite radicali trasformazioni, dagli immobili strumentali per destinazione, per i quali invece la strumentalità dipende dall’effettivo utilizzo da parte dell’impresa.

La stessa Amministrazione finanziaria, con la [circolare n. 57/E/2001](#) ha affermato che rientrano nella categoria degli immobili strumentali per natura i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E, anche se gli stessi sono concessi in locazione o comodato. Inoltre, un immobile di categoria C/1 strumentale per natura, utilizzato anche come sede dell’impresa, deve essere compreso nella categoria degli immobili strumentali per destinazione.

*“Ciò in quanto la destinazione di un immobile già strumentale per natura a sede dell’impresa determina una ulteriore specificazione della sua qualità di bene strumentale nonché una diversa utilità ai fini dell’esercizio dell’impresa”.*

### L’indirizzo giurisprudenziale

L’[ordinanza n. 3249/2020](#), che individua il concetto di bene ammortizzabile – in assenza di una definizione nel D.P.R. 633/1972<sup>2</sup> –, attraverso un’applicazione in via analogica dell’[articolo 43](#), Tuir, e che rileva altresì che non esiste una categoria di beni strumentali *in re ipsa*, così che sarà il contribuente,

<sup>2</sup> La stessa Direttiva 112/2006/CE, all’articolo 183, si limita a rimettere agli Stati la disciplina su presupposti e modalità dei rimborsi.

per il principio di vicinanza della prova, a dover dimostrare la strumentalità dell'immobile alla propria attività, è una pronuncia sostanzialmente di continuità giurisprudenziale.

Sulla questione, con la [sentenza n. 24779/2015](#), la Corte di Cassazione, nel ricordare che l'[articolo 30](#), comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972 autorizza il rimborso dell'eccedenza detraibile relativa all'imposta corrisposta, tra l'altro, in occasione dell'acquisto di beni ammortizzabili, li identifica con quei beni che abbiano, come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, così da non essere idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti. A questo concetto – ma non solo a esso, perché la rimborsabilità è stata condizionata anche al fatto "*che il locatore non operi alcuna deduzione delle quote di ammortamento*" – la Corte ha, del resto, già avuto occasione di appellarsi allorché, occupandosi di una vicenda assai simile a quella in esame, in cui la questione si era posta in relazione alle spese sostenute da un affittuario ai fini della realizzazione di un impianto turistico su beni altrui, ha ritenuto che l'imposta fosse rimborsabile a condizione che dei beni acquistati, indipendentemente dalla loro autonoma funzionalità o asportabilità al termine del periodo di locazione, "*vi sia da parte dell'affittuario l'effettiva utilizzazione, in funzione direttamente strumentale nell'esercizio dell'impresa*" (sentenza n. 8389/2013). Per la Corte, comunque, – "*con ciò smentendo implicitamente la facile conclusione che basterebbe comprovare la strumentalità per ritenere che il bene sia ammortizzabile e, quindi, che l'Iva corrisposta in occasione del suo acquisto sia rimborsabile*" – strumentalità e ammortizzabilità non sono concetti coincidenti:

*"poiché un bene può essere strumentale senza essere ammortizzabile (è il caso del terreno rispetto all'opificio) e, viceversa può essere ammortizzabile pur non essendo strumentale (è il caso dei fabbricati civili posseduti dall'impresa). Sicché, onde far luogo all'esatto inquadramento dei beni il cui acquisto può generare un'eccedenza di imposta rimborsabile, occorre che concorrano entrambe le condizioni ovvero che il bene sia utilizzato nel ciclo produttivo, e che soddisfi quindi il requisito della strumentalità; e che si tratti di beni di uso durevole, la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio e che, quindi, soddisfino anche il requisito dell'ammortizzabilità".*

Questa conclusione per gli Ermellini è confermata dalla lettura degli articoli [102](#) e [103](#), Tuir – ammortamento dei beni materiali e immateriali – a cui occorre guardare ai fini della individuazione del concetto del bene ammortizzabile rilevante ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972:

*“dal momento che in entrambe le disposizioni si trova ribadito il principio che la deducibilità dei costi in essi disciplinati è ammessa in ragione dell'ammortamento cui vanno soggetti i beni acquisiti al patrimonio dell'impresa e destinati all'utilizzo nell'attività caratteristica”.*

L'ammortamento riguarda o può riguardare il costo sostenuto per l'acquisizione o la costruzione di fattori di produzione di durata pluriennale e che partecipano al processo produttivo per un determinato periodo di tempo ultrannuale. Per tali ipotesi è previsto che il costo non sia computato esclusivamente nell'esercizio nel corso del quale esso è sostenuto, ma sia, invece, ripartito tra i vari esercizi nel corso dei quali il bene di cui si tratta sarà presumibilmente utilizzato nell'esercizio dell'impresa (Cassazione n. 25668/2013). In questa cornice il costo non è perciò solo *"naturale metro di valutazione"* del cespite acquisito, ma, in quanto elemento contabile alla stregua del quale va operato il suo ammortamento, anche concreto indice del fatto – decisivo ai nostri fini – che sostenendo un costo ovvero pagando un prezzo per l'acquisto del bene l'imprenditore ne abbia conseguito la proprietà ovvero un diritto reale di godimento che gli assicuri *"il potere di disporre di un bene come proprietario"*. Da qui perciò la conclusione che:

*“se i beni, in relazione al cui acquisto si intenda reclamare il ristoro dell'Iva eccedente all'esito della liquidazione annuale, ancorché strumentali per non essere idonei ad alcuna utilizzazione autonoma rispetto al loro impiego imprenditoriale, non siano pure riconducibili alla categoria delle immobilizzazioni, nel senso che l'imprenditore non disponga di essi nei termini indicati, non saranno pure ammortizzabili e non consentiranno perciò di dar seguito al rimborso chiesto a mente dell'articolo 30, comma 3, alinea e lettera c), D.P.R. 633/1972”.*

Né è di ostacolo la preoccupazione, in relazione a una analoga vicenda (nella specie il rimborso afferiva alle spese per la ristrutturazione di un immobile alberghiero condotto in locazione), dove la Corte ha osservato che:

*“la detassazione degli scambi situati nel ciclo produttivo e distributivo è attuata attraverso la detrazione e determina il rimborso dell'eventuale eccedenza detraibile”* ([Cassazione n. 6200/2015](#)).

Infatti:

*“ad onta dell'indubbia forza di suggestione che l'argomento esercita, è tuttavia avviso del collegio che il rapporto tra detrazione e rimborso, evidentemente supposto in ragione della centralità sistematica del principio di neutralità, non ubbidisca alla regola di una correlazione obbligata e necessaria, di modo che non si possa dare l'una in difetto dell'altro e viceversa. Basti solo pensare, per escludere ogni vincolo di biunivocità, che la facoltà del rimborso compete all'acquirente, mentre la detrazione è un*

*diritto che l'ordinamento riconosce al cedente prestatore. Né poi è trascurabile il fatto che secondo una comune linea di pensiero la norma sul rimborso risponde alla ratio di consentire agli operatori economici, che effettuano operazioni di investimento, un più veloce recupero dell'imposta assolta con riferimento ai beni acquistati ed evitare così un aggravio della propria posizione finanziaria. Essa attribuisce invero una facoltà di natura eccezionale che non trova corrispondenza nell'ordinaria esercitabilità che qualifica il diritto alla detrazione”.*

Ancora i giudici di Piazza Cavour, con la [sentenza n. 16546/2018](#), hanno confermato che il fatto che gli immobili relativi a imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato, non va inteso come un riconoscimento del carattere strumentale del bene indipendentemente dalle caratteristiche del medesimo in rapporto con l'attività dell'azienda<sup>3</sup>. Per la Corte, non esistono beni strumentali *ex lege*, ma spetta sempre al contribuente dimostrarne o l'utilizzo nell'ambito dell'attività di impresa o l'insuscettibilità dello stesso a essere adibito ad altra destinazione. Sempre la Corte di Cassazione – [ordinanza n. 12457/2019](#) – ha precisato che il rimborso Iva può riguardare solo quei beni che, oltre a essere provvisti del requisito della strumentalità, in quanto destinati a essere utilizzati nell'attività dell'impresa e perciò idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, rientrano, in quanto ammortizzabili, tra i beni costituenti immobilizzazioni materiali o immateriali, da identificarsi con quelli di uso durevole la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio contabile e dei quali l'imprenditore possa disporre in quanto proprietario, anche in virtù di contratto di *leasing*.

Ancora la Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 5559/2019](#), ha chiarito che ai fini della possibile detrazione dell'Iva sull'acquisto di un immobile la natura strumentale del bene acquistato va valutata non in astratto, facendo riferimento solo all'oggetto dell'attività di impresa, ma in concreto accertando che lo stesso costituisca, anche in funzione programmatica, lo strumento per l'esercizio della suddetta attività.

Con l'[ordinanza n. 10110/2020](#), gli Ermellini, dopo aver confermato che sono beni ammortizzabili quelli che sono provvisti del requisito della strumentalità, in quanto destinati a essere utilizzati nell'attività dell'impresa e, perciò, idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, hanno specificato che occorre che costituiscano immobilizzazioni.

<sup>3</sup> L'Agenzia delle entrate contestava l'indebita detrazione Iva e deduzione delle quote di ammortamento relative all'acquisto di un fabbricato a uso artigianale, in quanto ritenuto non strumentale all'esercizio dell'attività esercitata di commercio di mobili usati, per difetto di inerenza.

*“La sola strumentalità del bene, dunque, non è sufficiente, attesa la non sovrapponibilità del concetto con quello di ammortizzabilità e la necessità che tale bene sia riconducibile alla categoria delle immobilizzazioni”.*

## Conclusioni

Il diritto al rimborso dell'Iva – pur se si lega al diritto alla detrazione, in quanto assicura la neutralità e il corretto funzionamento dell'imposta – può essere esercitato in presenza di determinate condizioni, in assenza delle quali i contribuenti sono “autorizzati” a riportare a nuovo il credito Iva per scomputarlo nell'esercizio successivo (fatto salvo se il contribuente ha cessato l'attività nel corso dell'anno)<sup>4</sup>.

Al di fuori dei casi indicati, la richiesta di rimborso può essere validamente effettuata se dalle dichiarazioni dei 2 anni precedenti risultano eccedenze a favore del contribuente, nei limiti dell'ammontare del credito risultante dalla dichiarazione annuale e, comunque, per un importo non superiore alla minore delle eccedenze.

In tema di Iva, il rimborso dell'eccedenza detraibile deve avere a oggetto beni strumentali, in quanto destinati a essere utilizzati nell'attività dell'impresa e non idonei alla produzione di un reddito proprio rispetto a quello del complesso aziendale nel quale siano inseriti. Debbono rientrare, in quanto ammortizzabili, tra i beni costituenti immobilizzazioni materiali o immateriali da identificarsi con beni di uso durevole la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio contabile e dei quali l'imprenditore possa disporre in quanto abbia acquistato la proprietà o un altro diritto reale di godimento e in ogni caso il potere di disporre di essi come proprietario.

L'[ordinanza n. 3249/2020](#), tuttavia, non si occupa esplicitamente dell'aspetto, a nostro avviso, principale relativo al rapporto tra l'attività di impresa esercitata – in questo caso, di locazione – e la classificazione degli immobili in bilancio, atteso che in questa ipotesi, come peraltro da ritenere nelle altre pronunce della Cassazione citate – se l'oggetto sociale è costituito dall'attività di locazione gli immobili acquistati costituiscono beni merce, così che il contribuente, fermo restando il diritto alla detrazione dell'Iva non ha però il diritto al rimborso.

Sul punto, la Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 6196/2017](#) intervenendo in tema di rimborso Iva per le società immobiliari<sup>5</sup> ha ritenuto che i beni immobili qualificabili come strumentali e/o

<sup>4</sup> Il credito Iva deve ammontare almeno a 2.582,28 euro e la società deve (alternativamente) esercitare in via esclusiva o prevalente attività che comportino l'effettuazione di operazioni soggette a Iva con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni; effettuare operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate; aver acquistato o importato beni ammortizzabili (nonché beni e servizi per studi e ricerche), limitatamente alla relativa imposta; effettuare prevalentemente operazioni non soggette a Iva a norma dell'articolo 7, D.P.R. 633/1972; aver nominato un rappresentante fiscale, secondo quanto previsto dall'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972.

<sup>5</sup> La vicenda investiva un avviso d'accertamento in cui veniva contestato la correttezza del recupero del credito Iva.

ammortizzabili non possono essere annoverati tra quelli idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, per cui non può essere riconosciuto il rimborso dell'Iva. Gli Ermellini, confermando il principio contenuto nella [sentenza n. 24779/2015](#), nel rinviare alla CTR, in diversa composizione, hanno affermato che la CTR dovrà basare la sua decisione sul principio di diritto secondo cui:

*“in tema d'Iva, il rimborso dell'eccedenza detraibile d'imposta che l'articolo 30, comma 3, alinea e, lettera c), D.P.R. 633/1972 consente al soggetto passivo di richiedere all'atto della dichiarazione, se di importo superiore a 2582,20 euro, limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, deve avere a oggetto beni destinati ad essere utilizzati nell'attività dell'impresa, e perciò inidonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui siano inseriti, beni che debbono rientrare, in quanto ammortizzabili, tra i beni costituenti immobilizzazioni materiali o immateriali, da identificarsi con quelli di uso durevole la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio contabile e dei quali l'imprenditore possa disporre in quanto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento”.*

Nel caso di specie, i massimi giudici hanno desunto dagli atti che l'attività principale della società ricorrente (poi incorporata) afferiva alla locazione di immobili:

*“sicché se ne deve inferire che: gli immobili oggetto dell'attività della società fossero idonei a produrre reddito autonomo”.*

## SCHEDA DI SINTESI

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3249/2020 ha affermato che il riconoscimento della natura strumentale del bene “ *presuppone la prova da parte del contribuente della funzione strumentale del bene medesimo in rapporto all'attività dell'azienda anche nel caso in cui si alleggi la natura strumentale dell'immobile in ragione delle sue caratteristiche, non potendosi ritenere sussistente una categoria di beni la cui strumentalità è in re ipsa e rilevando tale circostanza solo ai fini di non richiedere l'utilizzo diretto del bene da parte dell'azienda.*”



La vicenda trae origine dall'impugnazione del diniego di rimborso di un credito Iva relativo all'anno 2009, esposto quale eccedenza nella dichiarazione annuale, relativo all'imposta derivante dall'acquisto di 3 immobili quali beni ammortizzabili, concessi successivamente in locazione ad altre società del gruppo. Provvedimento di diniego che era stato motivato dall'Amministrazione finanziaria in ragione dell'assenza del requisito della ammortizzabilità degli immobili, benché gli stessi fossero concessi in locazione a terzi, atteso che tale attività



costituiva quella tipica della contribuente, così che tali immobili andavano considerati come merce.



Per la Corte, il concetto di bene ammortizzabile - in assenza di una definizione specifica nel D.P.R. 633/1972 - va individuato, con specifico riferimento ai beni immobili, mediante ricorso alle disposizioni in materia di imposte dirette, dove l'articolo 43, Tuir, stabilisce che *"... si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato..."*.



La strumentalità del bene deve essere verificata in concreto e pertanto vanno distinti gli immobili strumentali per natura, per i quali la strumentalità è *"oggettiva"* poiché le loro caratteristiche non consentono un utilizzo differente rispetto a quello dello svolgimento dell'attività d'impresa, salvo che sugli stessi non siano eseguire radicali trasformazioni, dagli immobili strumentali per destinazione, per i quali invece la strumentalità dipende dall'effettivo utilizzo da parte dell'impresa.



Il diritto al rimborso dell'Iva - pur se si lega al diritto alla detrazione, in quanto assicura la neutralità e il corretto funzionamento dell'imposta - può essere esercitato in presenza di determinate condizioni, in assenza delle quali i contribuenti sono *"autorizzati"* a riportare a nuovo il credito Iva per scomputarlo nell'esercizio successivo (fatto salvo se il contribuente ha cessato l'attività nel corso dell'anno).



L'ordinanza n. 3249/2020, tuttavia, non si occupa esplicitamente dell'aspetto, a nostro avviso, principale relativo al rapporto tra l'attività di impresa esercitata - in questo caso, di locazione - e la classificazione degli immobili in bilancio, atteso che in questa ipotesi, come peraltro da ritenere nelle altre pronunce della Cassazione citate - se l'oggetto sociale è costituito dall'attività di locazione gli immobili acquistati costituiscono beni merce, così che il contribuente, fermo restando il diritto alla detrazione dell'Iva non ha però il diritto al rimborso.

# La disciplina Iva del *tax free shopping*

di Marco Peirola - dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

L'[articolo 8](#), comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972, nell'ambito delle cessioni all'esportazione con trasporto/spedizione all'estero dei beni a cura del cessionario non residente, esclude dal regime di non imponibilità Iva:

- i beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto a uso privato; e
- i beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio dell'Unione Europea.

Per quest'ultima tipologia di beni, l'esclusione è collegata all'[articolo 38-quater](#), D.P.R. 633/1972, corrispondente agli articoli [146](#), § 1, lettera b), e [147](#), Direttiva 2006/112/CE, che contiene una disciplina particolare per le cessioni effettuate nei confronti dei viaggiatori domiciliati o residenti in Paesi extra-UE, la cui finalità va ricercata nella volontà del Legislatore comunitario e, conseguentemente, nazionale di agevolare i turisti stranieri e di introdurre particolari agevolazioni in uscita dal territorio doganale comunitario, fornendo, ovviamente, adeguate garanzie che i beni lascino effettivamente il territorio comunitario e non vengano commercializzati al suo interno, in evasione d'imposta.

## Condizioni soggettive di non imponibilità

Il beneficio della non imponibilità delle cessioni di beni a viaggiatori extracomunitari è subordinato al rispetto di specifiche condizioni, riferite al cedente e al cessionario.

### Cessionario

Fermo restando che gli acquirenti devono essere persone fisiche che agiscono in veste di "privati consumatori", a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 28/1997, la non imponibilità è stata estesa agli acquisti effettuati da soggetti che abbiano domicilio o residenza in un Paese terzo.

Pertanto, rispetto alla precedente formulazione, il beneficio fiscale in esame si rende applicabile anche nei confronti di soggetti nazionali o comunitari che, per qualsiasi motivo, abbiano acquisito domicilio o residenza in un Paese extracomunitario, in conformità all'articolo 146, § 1, lettera b), Direttiva

2006/112/CE, il quale – nel disciplinare l'esenzione delle operazioni all'esportazione al di fuori dell'Unione Europea, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali – considera alternativi i requisiti del domicilio e della residenza abituale di cui devono essere dotati i viaggiatori non stabiliti all'interno dell'Unione Europea per poter usufruire dell'agevolazione<sup>1</sup>.

In precedenza, l'Amministrazione finanziaria, con un'interpretazione restrittiva, aveva precisato che l'agevolazione poteva essere concessa soltanto a favore di turisti stranieri e che, di conseguenza, devono essere esclusi dal beneficio tutti coloro che sono in possesso della cittadinanza italiana<sup>2</sup>.

La disposizione si applica anche nei confronti dei soggetti aventi residenza o domicilio nei territori esclusi dall'Unione Europea ai sensi dell'[articolo 7](#), comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 633/1972 (Comuni di Livigno e Campione d'Italia, Monte Athos, l'isola di Helgoland, territorio di Busingen, dipartimenti d'oltremare della Repubblica francese, Ceuta, Melilla e le isole Canarie), nonché nelle isole anglo-normanne e nel territorio di Gibilterra.

La residenza o domicilio extracomunitario deve essere espressamente indicato sul passaporto o altro documento equipollente che l'acquirente è tenuto a esibire al cedente all'atto dell'effettuazione dell'acquisto, i cui estremi devono essere riportati in fattura<sup>3</sup>.

L'agevolazione non si applica, invece, alle cessioni nei confronti di soggetti residenti nella Repubblica di San Marino, in quanto l'articolo 7, D.M. 24 dicembre 1993 prevede che tali cessioni siano soggette a Iva.

## Cedente

Non vi sono specifiche limitazioni in ordine alla qualificazione soggettiva dei soggetti passivi cedenti (ad esempio commercianti al minuto in locali aperti al pubblico), che tuttavia restano soggetti distinti dalla figura dell'intermediario che può eseguire il rimborso in luogo del cedente.

Tale indicazione, resa dall'Agenzia delle entrate con il [principio di diritto n. 8/2020](#), deve essere opportunamente intesa, in quanto la non imponibilità presuppone che le cessioni siano effettuate dai commercianti al dettaglio.

La natura stessa della vendita all'ingrosso, che si sostanzia in cessioni di notevoli quantitativi di merci a soggetti che esercitano, a loro volta, l'attività commerciale, non consente, infatti,

<sup>1</sup> Cfr. [circolare n. 145/E/1998](#) (§ 1) e [risoluzione n. 207/E/1997](#).

<sup>2</sup> Cfr. [risoluzione n. VII-15-450/1994](#). Nello stesso senso, anche [risoluzione n. 206/E/1995](#) e [risoluzione n. 108/E/1995](#).

<sup>3</sup> Cfr. [circolare n. 145/E/1998](#) (§ 1), *cit.*

l'applicazione dell'[articolo 38-quater](#), D.P.R. 633/1972, atteso che la medesima annovera, tra le condizioni per la fruibilità dell'esenzione, la qualità di soggetto privato del cessionario.

Non si esclude, tuttavia, l'estensione dell'agevolazione ai grossisti che abbiano ottenuto l'iscrizione al REC e l'autorizzazione amministrativa anche per il commercio al dettaglio, sempreché le cessioni al minuto avvengano in appositi locali, distinti da quelli destinati alla vendita all'ingrosso. Anche in tale ultima eventualità, l'acquisto dei beni in quantità sproporzionata rispetto a quella normalmente rientrante nell'uso personale o familiare, potendo fare presupporre l'utilizzo degli stessi beni nell'ambito di un'attività commerciale, non rende possibile l'applicazione del beneficio in questione<sup>4</sup>.

Per il cedente, le operazioni in esame, in quanto non imponibili, danno diritto alla detrazione dell'imposta assolta "a monte" sugli acquisti, ma:

- non concorrono alla determinazione dello *status* di esportatore abituale e alla formazione del *plafond*<sup>5</sup>;
- non consentono di richiedere il rimborso dell'Iva annuale o trimestrale.

Presupposti soggettivi	
Cedente	Cessionario
Deve trattarsi di un soggetto esercente attività di commercio al minuto. In caso di svolgimento anche di un'attività di commercio all'ingrosso, è richiesto che le cessioni al minuto avvengano in appositi locali, distinti da quelli destinati alla vendita all'ingrosso	Deve trattarsi di una persona fisica che non agisca in veste di imprenditore, artista o professionista, residente o domiciliato al di fuori dell'Unione Europea, con esclusione degli acquirenti domiciliati o residenti a San Marino

## Condizioni oggettive

Ai fini della non imponibilità, le cessioni devono superare, complessivamente, l'importo minimo di 154,94 euro.

Tale importo:

- si riferisce agli acquisti effettuati presso uno stesso punto vendita, risultanti da un'unica fattura<sup>6</sup>;
- a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 28/1997, va considerato non più al netto, ma al lordo dell'Iva, in modo da consentire al turista di conoscere immediatamente se può beneficiare dello sgravio previsto dalla norma, senza dover effettuare operazioni di scorporo dell'imposta dal

<sup>4</sup> Cfr. [risoluzione n. 126/E/1998](#).

<sup>5</sup> Cfr. [circolare n. 8/D/2003](#) (§ 2).

<sup>6</sup> Come specificato dal [principio di diritto n. 8/2020](#), l'articolo 147, Direttiva 2006/112/CE si riferisce sempre alla "cessione" dei beni aventi le caratteristiche ivi individuate. È dunque elemento presupposto che il valore di 154,94 euro, per quanto anche derivante da molteplici beni compravenduti tra gli stessi soggetti, non può riferirsi a più cessioni (ad esempio compravendite avvenute in momenti diversi), seppure documentate con un'unica fattura, come tipicamente avviene nell'ipotesi di fatturazione differita di cui all'articolo 21, comma 4, lettera a), D.P.R. 633/1972.

prezzo di vendita, come avveniva in precedenza, atteso che gli acquisti vengono prevalentemente effettuati presso commercianti al minuto che espongono prodotti i cui prezzi sono comprensivi dell'imposta<sup>7</sup>.

Non sono ammesse modalità che non consentano di rispettare puntualmente i requisiti richiamati, volte in particolare a ottenere comunque il rimborso dell'Iva anche qualora il valore di ciascun singolo acquisto non sia superiore a 154,94 euro (Iva inclusa), posto che il valore aggregato di diversi beni rileva ai fini del superamento del predetto importo soltanto se tutti i beni sono fatturati da un singolo venditore a un singolo cliente<sup>8</sup>.

L'agevolazione resta preclusa per le prestazioni di servizi<sup>9</sup>, come la partecipazione a fiere e seminari o per prestazioni di servizi usufruiti nello Stato, siccome il beneficio è ammesso esclusivamente per l'acquisto di beni trasportati fuori dall'Unione Europea nei bagagli del turista straniero e non è estendibile anche alle prestazioni dei servizi<sup>10</sup>.

In merito all'uso personale e familiare dei beni contenuta, le categorie merceologiche rilevanti a tal fine sono, in linea di massima, quelle riportate nel prospetto seguente<sup>11</sup>.

<b>Beni destinati a uso personale e familiare – Categorie merceologiche</b>
Abbigliamento, calzature, pelletterie ed accessori
Piccoli mobili, oggetti di arredamento e di uso domestico
Articoli sportivi
Oggetti di oreficeria e di gioielleria
Apparecchi radiotelevisivi ed accessori
Alimentari
Giocattoli
Computer e accessori
Strumenti e accessori musicali
Apparecchi di telefonia
Cosmetici
Accessori per autoveicoli
Prodotti alcolici e vitivinicoli

Il termine “*beni destinati a uso personale e familiare*”, contenuto nell'[articolo 38-quater](#), D.P.R. 633/1972, deve essere inteso nella sua più ampia accezione, dovendosi ritenere inclusi anche i

<sup>7</sup> Cfr. [circolare n. 145/E/1998](#) (§ 1), *cit.* Si veda anche l'articolo 48, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE.

<sup>8</sup> Cfr. [principio di diritto n. 25/2019](#).

<sup>9</sup> Cfr. risoluzioni [n. 453/1994](#) e [n. 450012/1992](#). Si veda, da ultimo, il [principio di diritto n. 25/2019](#), *cit.*.

<sup>10</sup> Cfr. [risoluzione n. 453/1994](#). Si veda anche la [risoluzione n. 450012/1992](#).

<sup>11</sup> Cfr. [circolare n. 145/E/1998](#) (§ 1), *cit.* e [risoluzione n. 58/E/1997](#).

beni a uso non esclusivamente personale del viaggiatore, ma anche di eventuali suoi familiari non viaggiatori.

Peraltro, quale principio utile alla soluzione dei casi dubbi, occorre tenere conto della circostanza che i beni presentati in dogana, per poter usufruire dell'agevolazione in questione, devono essere privi, in via generale, di qualsiasi interesse commerciale<sup>12</sup>.

Resta inteso che l'acquisto di beni in quantità sproporzionata rispetto a quella normalmente rientrante nell'uso personale o familiare, potendo fare presupporre l'utilizzo degli stessi beni nell'ambito di un'attività commerciale, non rende possibile l'applicazione del beneficio in questione<sup>13</sup>.

Un ulteriore requisito per beneficiare della non imponibilità è relativo al trasporto dei beni al di fuori dell'Unione Europea nei bagagli personali dell'acquirente entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

In proposito, può accadere che i beni non possano essere collocati nei bagagli personali *stricto sensu* del viaggiatore e che, soprattutto in ragione del loro volume o peso, devono essere invece inoltrati presso il domicilio estero del proprietario attraverso il sistema della spedizione come bagaglio non accompagnato.

In base alle disposizioni IATA (*International Air Transport Association*), per bagaglio a mano deve intendersi l'insieme di oggetti personali che il viaggiatore può portare con sé nella cabina dell'aeromobile, mentre il bagaglio appresso (o di stiva) indica la pluralità dei colli che il medesimo affida alla compagnia aerea affinché vengano inoltrati alla destinazione finale del suo viaggio, dove egli provvede a ritirarli presso l'aerostazione arrivi passeggeri. La definizione di bagaglio non accompagnato identifica, invece, i beni personali che il viaggiatore affida alla compagnia aerea per la spedizione a destinazione, il ritiro dei quali avviene presso l'aerostazione arrivi merci; in tale ultima ipotesi, l'operazione è oggetto di un contratto di trasporto aereo che si perfeziona mediante l'emissione della c.d. "Lettera di Trasporto Aereo (LTA)", compilata dalla compagnia aerea (vettore) dietro istruzioni del mittente.

Quest'ultima procedura è quella maggiormente usata nel caso in cui i costi da sostenere per la spedizione dei beni come bagaglio appresso sono particolarmente onerosi a causa del loro peso, oppure in quello in cui ciò sia reso difficile, per ragioni tecnico-operative, dalle dimensioni degli stessi, ovvero

<sup>12</sup> Cfr. [risoluzione n. 58/E/1997](#), cit..

<sup>13</sup> Cfr. [risoluzione n. 126/E/1998](#), cit..

quando la spedizione sia subordinata al rispetto di determinati obblighi e formalità di carattere extradoganale.

Sotto il profilo sostanziale, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che anche al bagaglio non accompagnato può essere attribuito quel particolare carattere "personale" che l'[articolo 38-quater](#), D.P.R. 633/1972 prevede, con specifico riferimento al bagaglio, quale condizione necessaria ai fini del riconoscimento del beneficio in argomento<sup>14</sup>. Del resto, la stessa [circolare n. 145/E/1998](#) (§ 1) ha precisato che l'espressione "*beni destinati a uso personale e familiare*" deve essere intesa nell'accezione più ampia e, nell'illustrare a titolo esemplificativo alcune delle categorie merceologiche maggiormente significative ai fini dell'applicazione della disposizione in argomento, vengono elencati beni che, per loro stessa natura e caratteristiche morfologiche, difficilmente potrebbero essere trasportati nei bagagli a mano o in quelli appresso. È il caso, ad esempio, dei piccoli mobili, dei *computer* e degli apparecchi radio-televisivi con relativi accessori.

Dal punto di vista operativo, alla fattispecie in esame si applicano le disposizioni doganali, in base alle quali, per l'esportazione, le merci prive di carattere commerciale contenute nei bagagli personali dei viaggiatori possono formare oggetto di dichiarazione verbale in dogana. Pertanto, ai fini della non imponibilità, gli uffici doganali possono provvedere all'apposizione del visto sull'originale della fattura - emessa dal cedente nazionale a fronte della cessione effettuata nei confronti del soggetto residente o domiciliato fuori dell'Unione Europea - che venga presentata a corredo di una LTA relativa a beni spediti come bagaglio non accompagnato. Tuttavia, al fine di consentire la verifica della corrispondenza tra quanto esposto in fattura dal cedente nazionale e ciò che viene spedito all'estero dal cessionario, residente o domiciliato fuori della UE, è necessario che, sulla LTA:

- vi sia identità tra la merce ivi descritta e quella indicata sulla fattura stessa, nonché coincidenza tra il nominativo del mittente e quello del destinatario dei beni spediti;
- siano annotati gli estremi del medesimo documento di riconoscimento del mittente straniero (passaporto o altro documento equipollente) che risultino indicati, ai sensi dell'articolo 38-quater, D.P.R. 633/1972, sulla fattura di vendita rilasciatagli dal cedente nazionale.

La [circolare n. 171/D/1999](#) ha confermato la possibilità di beneficiare dell'agevolazione per i beni viaggianti con "*bagaglio non accompagnato*", limitandone però l'ambito applicativo alle ipotesi in cui i

---

<sup>14</sup> Cfr. [circolare n. 280/D/1998](#).

viaggiatori residenti o domiciliati fuori dall'Unione Europea lascino l'Italia con diretto scalo nel proprio Stato di appartenenza.

Presupposti oggettivi
<p>L'agevolazione si applica:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ai beni e non ai servizi</li> <li>• ai beni destinati al consumo personale o familiare del viaggiatore, anche se relativi a familiari non viaggiatori</li> <li>• ai beni privi di valore commerciale</li> <li>• ai beni acquistati in quantità proporzionata rispetto a quella normalmente rientrante nell'uso personale o familiare</li> <li>• ai beni di importo minimo di 154,94 euro, Iva inclusa (importo minimo riferito all'ammontare complessivo dei beni acquistati presso lo stesso dettagliante documentato dalla singola fattura)</li> </ul>

Resta inteso che è incompatibile con le norme vigenti l'esclusione del rimborso dell'Iva versata dal consumatore extra-UE quando non siano rispettati vincoli contrattualmente imposti (ad esempio l'invio di determinati documenti entro un certo lasso temporale) che non trovano diretto riscontro nell'[articolo 38-quater](#), D.P.R. 633/1972.

Al verificarsi delle condizioni ivi previste, infatti, il rimborso dell'Iva è sempre dovuto da parte del venditore nei confronti del viaggiatore, dovendosi negare la legittimità di qualsiasi comportamento che, direttamente o indirettamente, sia volto a escluderlo e/o a limitarlo, ovvero a garantire allo stesso venditore un vantaggio indebito, anche a fini della detraibilità dell'imposta, per la quale valgono le regole generali fissate dall'ordinamento<sup>15</sup>.

## Procedure di sgravio dell'Iva

Ai sensi dell'articolo 38-quater, D.P.R. 633/1972, lo sgravio dell'Iva a favore del soggetto extracomunitario può essere riconosciuto dal dettagliante italiano in base a una duplice modalità, vale a dire:

– in sede di cessione, emettendo fattura senza applicazione dell'imposta, che quindi deve essere scorporata dal prezzo di vendita; salvo successivo versamento della stessa – con regolarizzazione dell'operazione tramite apposita variazione ai sensi dell'[articolo 26](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 – laddove non sia presentata la documentazione prevista a comprova dell'uscita dei beni dalla UE; ovvero

<sup>15</sup> Cfr. [principio di diritto n. 8/2020](#), cit..



– con rimborso successivo dell’imposta all’acquirente straniero a cura del dettagliante o tramite apposita società intermediaria, il quale la recupera – ove sia fornita la prova dell’uscita dei beni dal territorio della UE nei termini indicati – previa annotazione della corrispondente variazione nel registro degli acquisti (di cui all’[articolo 25](#), D.P.R. 633/1972).

L’Agenzia delle entrate, nella [risposta all’interpello n. 93/2019](#), ha chiarito che il cedente, se richiesto dall’acquirente prima dell’emissione dello scontrino, deve emettere la fattura e non può rifiutarla. Tuttavia, l’[articolo 38-quater](#), D.P.R. 633/1972 rimette al cedente la scelta se far pagare il prezzo del bene al netto dell’Iva, ovvero se attendere la prova dell’avvenuta uscita dei beni prima di restituire l’imposta.

Spetta, invece, al cessionario la scelta di avvalersi o meno dell’ausilio delle società di *tax free* per ottenere un rimborso più veloce.

### Sistema OTELLO

Operativamente, le cessioni in esame sono incise dall’obbligo di emissione della fattura in formato elettronico, introdotto dall’[articolo 4-bis](#), D.L. 193/2016 con effetto dal 1° settembre 2018.

A tal fine è stato creato il sistema OTELLO (*Online tax refund at exit: light lane optimization*), nell’attuale versione 2.0, mediante il quale:

- il cedente trasmette al sistema il messaggio contenente i dati della fattura per il *tax free shopping* al momento dell’emissione e mette a disposizione del cessionario il documento, in forma analogica o elettronica, contenente il codice ricevuto in risposta che ne certifica l’avvenuta acquisizione da parte del sistema. Il messaggio contenente i dati dell’eventuale variazione effettuata ai sensi dell’[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972 è trasmesso dal cedente al momento dell’effettuazione della variazione;
- il cessionario, per avere diritto allo sgravio o al rimborso *ex post* dell’Iva, dimostra l’avvenuta uscita dei beni dal territorio doganale della UE non più mediante il “visto uscire” apposto dalla dogana sulla fattura, ma attraverso il “visto digitale” rappresentato da un codice univoco generato da OTELLO e, in caso di uscita dal territorio UE attraverso un altro Stato membro, la prova di uscita dei beni è fornita dalla dogana estera secondo le modalità vigenti in tale Stato membro.

Il formato elettronico è obbligatorio anche per le note di variazione delle fatture relative alle operazioni in esame, sia ove riguardino l’imponibile e l’imposta, sia qualora si riferiscano alla sola imposta<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> Cfr. [risoluzione n. 58/E/2019](#).

In assenza dell'apposizione del visto, il cedente, nel caso in cui la cessione sia stata effettuata:

- senza applicazione dell'Iva, deve procedere alla regolarizzazione dell'operazione mediante emissione di una nota di variazione di sola imposta ai sensi dell'[articolo 26](#), comma 1, D.P.R. 633/1972;
- con applicazione dell'Iva, matura il diritto al recupero dell'imposta tramite annotazione della corrispondente variazione nel registro degli acquisti, di cui all'[articolo 25](#), D.P.R. 633/1972.

Dopodiché, in relazione alla prassi, seguita dagli intermediari *tax free* di inviare al cedente un documento cartaceo con valore di nota di variazione riepilogativa, contenente l'ammontare cumulativo dell'imposta e le singole transazioni per le quali non è stato apposto il visto doganale<sup>17</sup>, occorre puntualizzare che ogni singola operazione, documentata con fattura e con l'eventuale nota di variazione a essa riferibile, risulta univocamente identificata da OTELLO mediante la notifica del “codice richiesta” che deve essere indicato sulla copia che il cedente consegna al cessionario.

Ne consegue che, per operare la variazione, non sono consentiti riferimenti cumulativi e non è, altresì, possibile l'utilizzo di strumenti alternativi al sistema OTELLO, per cui – in definitiva – la prassi operativa sopra descritta non è più applicabile dal 1° settembre 2018.

È stato, tuttavia, precisato, che le indicazioni di cui sopra valgono soltanto per le note di variazione in aumento, emesse in relazione alle cessioni effettuate senza applicazione dell'imposta, ex [articolo 38-quater](#), comma 1, D.P.R. 633/1972.

Di contro, per le cessioni che danno diritto al rimborso dell'imposta addebitata in sede di fatturazione, il successivo comma 2 dello stesso articolo 38-quater, D.P.R. 633/1972, dispone che il cedente “*ha diritto di recuperare l'imposta mediante annotazione della corrispondente variazione nel registro di cui all'articolo 25*”, senza obbligo di emissione di un autonomo documento che, del resto, non avrebbe alcuna utilità visto che il viaggiatore è un consumatore finale privo, in quanto tale, del diritto alla detrazione<sup>18</sup>.

La prova degli elementi idonei a giustificare la variazione operata, nonché il collegamento con l'operazione originaria, potrà essere fornita anche mediante documenti riepilogativi rilasciati dagli intermediari *tax free* ai cedenti, sempreché tali documenti consentano di collegare in maniera certa e

<sup>17</sup> Si vedano la [risoluzione n. 1882/1994](#), cit. e la [risoluzione n. 445849/1992](#), cit..

<sup>18</sup> Cfr. [risoluzione n. 65/E/2019](#).

inequivoca l'originaria cessione all'uscita dei beni dal territorio dell'Unione Europea e alla conseguente variazione – anche cumulativa – annotata nel registro degli acquisti.

### SCHEDA DI SINTESI

Lo sgravio dell'Iva a favore del soggetto extracomunitario che trasporta nei bagagli personali i beni acquistati presso il dettagliante può essere riconosciuto secondo 2 modalità alternative:

- in sede di cessione, emettendo fattura senza applicazione dell'imposta, che quindi deve essere scorporata dal prezzo di vendita; oppure
- con rimborso successivo dell'imposta all'acquirente straniero a cura del dettagliante o tramite apposita società intermediarie.



Sul piano operativo, tali procedure sono incise dall'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico, applicabile dal 1° settembre 2018.



Il formato elettronico è obbligatorio anche per le note di variazione in aumento dell'imposta per le fatture emesse in relazione alle cessioni effettuate senza applicazione dell'imposta e non sono, peraltro, consentiti riferimenti cumulativi, in quanto ogni singola operazione, documentata con fattura e con l'eventuale nota di variazione a essa riferibile, risulta univocamente identificata da OTELLO mediante la notifica del "codice richiesta" che deve essere indicato sulla copia che il cedente consegna al cessionario.



Riguardo ai requisiti previsti per beneficiare della non imponibilità, essi sono di tipo sia soggettivo sia oggettivo, essendo richiesto, tra l'altro, che:

- cessionari possono essere solo coloro che risultino domiciliati o residenti fuori dalla UE e che non siano soggetti passivi Iva nel loro Paese;
- i beni devono essere destinati all'uso personale o familiare del viaggiatore ed essere privi, in via generale, di qualsiasi interesse commerciale;
- per determinare se la soglia di valore (154,94 euro, Iva inclusa) sia stata superata occorre basarsi sul valore di fattura, fermo restando che tale soglia non può essere riferita a più compravendite avvenute in momenti diversi, seppure documentate con un'unica fattura;
- la cessione ai viaggiatori extracomunitari deve essere documentata, tramite le funzionalità informatiche di cui al sistema OTELLO, con fattura in formato elettronico.

## Iva in pratica n. 55/2020

# Scissione e trasferimento del credito Iva

di Centro studi tributari

## Il caso

Una Sas svolgente le seguenti attività:

43.22.01 - installazione, manutenzione e riparazione impianti idraulici - attività principale

43.21.01 - installazione, manutenzione e riparazione impianti elettrici - attività secondaria

41.20.00 - costruzione di edifici residenziali e non residenziali - attività secondaria

intende trasferire tutta l'attività operativa a una costituenda Srl tramite scissione parziale proporzionale.

Le 3 attività saranno assegnate alla società beneficiaria, mentre la scissa che resterà proprietaria degli immobili svolgerà l'attività di locazione affittando gli immobili alla beneficiaria.

Attualmente l'attività di locazione non è svolta dalla società scindenda ma inizierà solo dopo la data di efficacia dell'operazione di scissione.

La scissa ha un credito Iva residuo dell'anno 2019 e un credito in formazione nell'anno 2020 che vuole trasferire alla beneficiaria.

A tal fine è necessario procedere alla tenuta della contabilità separata?

## La soluzione

L'[articolo 16](#), comma 11, lettera a), L. 537/1993 stabilisce che se, in esecuzione della scissione, sono trasferiti aziende ovvero uno o più complessi aziendali:

*“gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'Iva, relativi alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento”.*

Con [risoluzione n. 183/E/1995](#), l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che:

*“la disposizione deve intendersi riferita tanto alle operazioni attive che a quelle passive, in considerazione del fatto che vengono in essa espressamente menzionati tanto gli obblighi quanto i diritti collegati all'applicazione dell'Iva”*

precisando inoltre che:

*“la formulazione generica della disposizione in commento sembrerebbe implicare che la successione della società risultante dalla scissione nei rapporti tributari Iva relativi all’azienda o al ramo d’azienda trasferito riguardi tutte le operazioni attive e passive poste in essere dalla società scissa, in relazione alla gestione dell’azienda o del ramo trasferito, nello spazio temporale precedente al momento di efficacia della scissione, ricompreso nello stesso periodo d’imposta in cui l’operazione societaria è intervenuta. In altre parole, la società risultante dalla scissione dovrebbe ricomprendere nella dichiarazione annuale Iva tutte le operazioni riferibili alla gestione dell’azienda trasferita, da cui discendono diritti e obblighi ai fini dell’imposta, anche, quindi, se poste in essere dalla società scissa nella frazione d’anno anteriore al momento di efficacia della scissione”, aggiungendo che “tale è senz’altro il risultato che il Legislatore aveva di mira nel formulare la richiamata disposizione”.*

Si desume pertanto che, ai fini Iva, nell’ipotesi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, etc.) si verifica una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti all’operazione.

Come affermato dalla Corte di Cassazione, nel caso di conferimento, la conferente perde la legittimazione in ordine al credito Iva, che entra nella piena disponibilità della conferitaria, con la conseguenza che la conferente non può chiedere il rimborso dell’Iva pagata in eccedenza (sentenze n. 23044/2012 e n. 6578/2008), spettando al conferitario il recupero del credito Iva attraverso, alternativamente, la richiesta di rimborso o l’utilizzo in compensazione.

L’Agenzia delle entrate, nella [risposta all’interpello n. 402/2019](#), ha chiarito che il trasferimento dei crediti Iva in capo al conferitario, quale effetto del principio di continuazione, presuppone che il conferimento abbia per oggetto l’azienda, con la conseguente estinzione del conferente.

In caso, invece, di conferimento di ramo d’azienda, siccome il conferente non si estingue, il trasferimento del credito Iva in capo al conferitario è ammesso a condizione che il conferente, anteriormente all’operazione straordinaria, abbia gestito con contabilità separata l’attività oggetto del ramo d’azienda successivamente conferito.

Tale indicazione era già stata resa dalla prassi amministrativa prima dell’entrata in vigore dell’[articolo 16](#), comma 11, lettera a), L. 537/1993, precisando che, se il ramo d’azienda conferito non è gestito con contabilità separata, non è possibile imputare la totalità del credito Iva vantato dal conferente al solo ramo d’azienda trasferito, anche perché il conferente non si estingue a seguito dell’operazione straordinaria, ma continua a esercitare la propria attività non oggetto di conferimento ([risoluzione n. 600112/1989](#)).

In particolare, l’Amministrazione finanziaria aveva osservato che:

*“il ramo d'azienda conferito non era gestito con contabilità separata e, quindi, non era possibile imputare la totalità del credito d'Iva vantato dalla conferente al solo stabilimento trasferito. Inoltre, diversamente dalle fattispecie sopra richiamate, la società conferente non si è estinta a seguito del conferimento di azienda, ma ha continuato ad esercitare la propria attività nel secondo stabilimento tessile, sito in F., così come risulta dalla dichiarazione di variazione dati presentata dalla Spa Confezioni di F., in data 2 gennaio 1987. E difatti, successivamente alla data del conferimento, la Spa Confezioni di F. ha effettuato operazioni imponibili, nel corso della restante parte del mese di dicembre 1986, per le quali ha effettuato il versamento dell'imposta di L. 60.279.000 al competente ufficio Iva di A. Pertanto, sulla base delle suesposte considerazioni, la scrivente ritiene legittima la presentazione della dichiarazione annuale della conferente Confezioni di F. Spa all'ufficio Iva di A., contenente anche i dati contabili, compreso il credito d'Iva, relativi alle operazioni effettuate dal complesso aziendale conferito nella frazione di anno antecedente alla data dell'atto di conferimento”.*

Il medesimo principio è stato ribadito, in tema di scissione di società, dopo l'entrata in vigore del richiamato [articolo 16](#), comma 11, lettera a), L. 537/1993, dovendosi ritenere che tale disposizione possa:

*“trovare agevole applicazione solamente nel caso in cui la società scissa, anteriormente alla scissione, abbia gestito con separata contabilità l'attività esercitata a mezzo dell'azienda, o del ramo d'azienda poi trasferito alla società beneficiaria. Solo in tal caso, infatti, è possibile individuare in modo oggettivo dati contabili afferenti all'azienda trasferita e collegarli a quelli successivi alla scissione per realizzarne una prospettazione unitaria nella dichiarazione annuale della società beneficiaria. Laddove invece manchi la contabilità distinta dell'attività svolta mediante l'azienda o il ramo aziendale poi trasferito, non sussistendo la possibilità oggettiva di reperire i dati relativi alla gestione dell'azienda per il periodo precedente alla scissione, la successione della società beneficiaria della scissione nei diritti e negli obblighi Iva relativi o al ramo trasferiti può operare solo rispetto a quelle operazioni iniziate dalla società scissa e per la quali il momento di effettuazione dell'operazione, rilevante ai fini del tributo, non si è ancora realizzato nel momento in cui la scissione acquista efficacia. Le operazioni riferibili alle due frazioni dell'anno in cui si realizza la scissione societaria, andranno, quindi, a confluire rispettivamente nelle due dichiarazioni riferibili alla società scissa e a quella beneficiaria”* ([risoluzione n. 183/E/1995](#)).

In ragione di quanto sin qui detto, l'Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 402/2019](#), ha precisato che:

*“considerato che nel caso di specie il c.d. ramo d'azienda oggetto di futuro conferimento non risulta che sia stato gestito con contabilità separata, l'eccedenza a credito Iva del periodo d'imposta 2018 e quelle trimestrali maturate nel corso del 2019 possono essere cedute solo se chieste preventivamente a rimborso, nel rispetto di quanto disposto dall'articolo 5, comma 4-ter, D.L. 70/1988”.*

In sostanza, il credito Iva del dante causa (conferente) può essere trasferito all'avente causa (conferitario) distinguendo a seconda che l'operazione straordinaria o la trasformazione sostanziale soggettiva comporti o meno l'estinzione del dante causa. In particolare:

- nel primo caso (estinzione del dante causa), si verifica la successione nella titolarità del credito Iva in capo all'avente causa;
- nel secondo caso (dante causa in essere), la successione nella titolarità del credito Iva in capo all'avente causa presuppone che il ramo d'azienda trasferito sia gestito mediante contabilità separata. In difetto, il credito Iva può essere trasferito all'avente causa solo se preventivamente chiesto a rimborso, nel rispetto della procedura di cui all'[articolo 5](#), comma 4-ter, D.L. 70/1988.

Dal quadro normativo e interpretativo sopra esposto sembra possibile desumere, in conformità con la tesi prospettata che, nel caso di specie, la successione nella titolarità del credito Iva in capo all'avente causa non è subordinata alla gestione dell'attività operativa, oggetto di scissione, mediante contabilità separata.

Se è vero, infatti, che, a seguito della scissione, la società scissa risulta in essere, è dato osservare che la prassi amministrativa in precedenza richiamata ha evidenziato come l'esigenza di tenere la contabilità separata per l'attività svolta mediante l'azienda o il ramo d'azienda trasferito si ponga esclusivamente nell'ipotesi in cui non sia oggettivamente possibile reperire i dati relativi alla gestione dell'azienda per il periodo precedente alla scissione.

L'obbligo di contabilità separata non ha, pertanto, carattere assoluto, ma deve essere verificato caso per caso.

Nella fattispecie oggetto del quesito, in cui l'attività operativa della società scissa è stata integralmente trasferita alla società beneficiaria, con la società scissa che avvierà la nuova attività di locazione solo dopo la data di efficacia della scissione, non v'è dubbio che sia possibile ricostruire in modo oggettivo la provenienza del credito Iva anche in assenza di contabilità separata, siccome la posizione Iva che s'intende trasferire non può che essere imputabile alle attività già esercitate dalla società scissa che verranno trasferite in toto alla società beneficiaria.

In definitiva, la successione nella titolarità del credito Iva in capo alla società beneficiaria si manifesti anche nel caso in cui la società scissa non abbia adottato la separazione contabile.

**Iva in pratica n. 55/2020**

# L'osservatorio di giurisprudenza

di Alberto Alfredo Ferrario - avvocato

**Rinvio pregiudiziale –Iva – Direttiva 2006/112/CE – Rettifica delle detrazioni – Variazione del diritto a detrazione – Bene d'investimento utilizzato sia per operazioni soggette a imposta sia per operazioni esenti – Cessazione dell'attività che dà diritto a detrazione – Utilizzo residuo ed esclusivo per operazioni esenti**

[Corte di Giustizia UE 9 luglio 2020 – Causa C-374/2019](#)

Gli articoli [184](#), [185](#) e [187](#), Direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale secondo la quale un soggetto passivo che ha acquisito il diritto di detrarre proporzionalmente l'Iva relativa alla costruzione di una caffetteria annessa alla casa di riposo che esso gestisce ai fini di operazioni esenti dall'Iva e destinata a essere utilizzata sia per operazioni soggette a imposta sia per operazioni esenti, è obbligato a rettificare la detrazione iniziale dell'Iva, qualora tale soggetto passivo abbia cessato, qualsiasi operazione soggetta a imposta, se esso ha continuato a realizzare operazioni esenti locali, ormai pertanto destinati a queste sole operazioni.

**Rimborso Iva – omessa presentazione della dichiarazione annuale. Onere della prova.**

**Liquidazioni e registri**

[Corte di Cassazione, sentenza n. 18393/2020](#)

Con riferimento all'onere probatorio gravante sul contribuente che chiede il riconoscimento del diritto alla detrazione della eccedenza Iva matura in un anno in cui non ha presentato la dichiarazione annuale, il diritto alla detrazione può essere egualmente riconosciuto qualora il credito di imposta risulti dalle fatture debitamente annotate nei registri Iva, dalle dichiarazioni periodiche e dalla effettuazione dei regolari versamenti.

**Rinvio pregiudiziale –Iva – Direttiva 2006/112/CE – Prestazioni di servizi – Articolo 135, § 1, lettera l) – Esenzione dall'Iva – Locazione di beni immobili – Nozione di “bene immobile” – Esclusione – Articolo 47 – Luogo delle operazioni imponibili – Prestazioni**



## **di servizi relative a un bene immobile – Regolamento di esecuzione (UE) 282/2011 – Articoli 13-ter e 31-bis – Armadi per apparecchiature – Servizi di alloggiamento in un data center**

Corte di Giustizia UE, sentenza 2 luglio 2020, C-215/2019

- a) L'[articolo 135](#), § 1, lettera l), Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che servizi di alloggiamento in un *data center*, nell'ambito dei quali il prestatore di tali servizi mette a disposizione dei suoi clienti armadi per apparecchiature, affinché questi ultimi vi installino i loro *server*, e fornisce loro beni e servizi accessori, quali l'energia elettrica e vari servizi destinati a garantire l'utilizzo di tali *server* in condizioni ottimali, non costituiscono prestazioni di servizi di locazione di beni immobili cui si applica l'esenzione dall'Iva prevista da tale disposizione;
- b) l'[articolo 47](#), Direttiva 2006/112, deve essere interpretata nel senso che servizi di alloggiamento in un *data center* nell'ambito dei quali il prestatore di tali servizi mette a disposizione dei propri clienti armadi per apparecchiature, affinché vi installino i loro *server*, e fornisce loro beni e servizi accessori, quali l'energia elettrica e diversi servizi destinati a garantire l'utilizzo di tali *server* in condizioni ottimali, non costituiscono servizi relativi a beni immobili, ai sensi di tali disposizioni, qualora i clienti non godano di un diritto di uso esclusivo della parte dell'immobile in cui sono installati gli armadi per apparecchiature.

## **Rimborso Iva – Termine di decadenza per la richiesta di rimborso – Decorrenza**

Corte di Cassazione, sentenza n. 16471/2020

Nei casi in cui si faccia applicazione della disciplina generale prevista dall'articolo 21, comma 2, D.P.R. 633/1972, il termine di 2 anni per la presentazione della domanda di restituzione dell'imposta versata in eccedenza decorre *"dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*, e quindi non dalla data di emanazione di risoluzioni dell'amministrazione finanziaria interpretative della normativa, inidonee a costituire un diritto prima insussistente - se non nei casi in cui la legge stessa ne attribuisca il potere a una specifica autorità amministrativa -, e atte soltanto a vincolare l'operato interno degli uffici (Cassazione n. 11020/1997; n. 16477/2004, n. 813/2005; n. 23031/2007; n. 12447/2011; n. 23042/12; n. 20526/2013, quest'ultima resa, addirittura, con riferimento all'ipotesi di interpello del contribuente ai sensi della L. 212/2000, [articolo 11](#)).

**Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'Iva – Direttiva 2006/112/CE – Rettifica di fatture – Imposta erroneamente fatturata – Rimborso dell'imposta indebitamente versata – Regime dell'inversione contabile dell'Iva – Operazioni relative a un periodo d'imposta già sottoposto a verifica fiscale – Neutralità fiscale – Principio di effettività – Proporzionalità**

[Corte di Giustizia UE, sentenza 2 luglio 2020 – C- 835/2018](#)

Le disposizioni della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'Iva, come modificata dalla Direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale o a una prassi amministrativa nazionale che non consenta a un soggetto passivo che abbia effettuato operazioni che in un momento successivo si sono rivelate rientrare nel regime dell'inversione contabile dell'Iva, di correggere le fatture relative a tali operazioni e di avvalersene mediante la rettifica di una precedente dichiarazione fiscale o mediante la presentazione di una nuova dichiarazione fiscale che tenga conto della correzione così effettuata, ai fini del rimborso dell'Iva indebitamente fatturata e versata da tale soggetto passivo, per il motivo che il periodo per il quale dette operazioni sono state effettuate era già stato oggetto di una verifica fiscale al termine della quale l'amministrazione tributaria competente aveva emesso un avviso di accertamento che, non essendo stato contestato dal soggetto passivo in parola, era divenuto definitivo.

**Operazioni imponibili – Ambito oggettivo – Operazioni escluse – Sovvenzioni erogate da terzi**

[Corte di Cassazione sentenza n. 16660/2020](#)

In tema di Iva, la sovvenzione erogata da un terzo acquista rilevanza ai fini dell'Iva che deve assolvere chi l'ha ricevuta quando sia ravvisabile un nesso immediato e diretto tra operazioni a monte e operazioni a valle, che può essere inteso anche come correlazione diretta ed esclusiva all'attività economica del sovvenzionante, purché il prezzo che l'acquirente o il destinatario della prestazione devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio; sicché, non rileva ai fini dell'Iva, di per sé, il contributo erogato da una società collegata al fine di alleggerire i costi che la sovvenzionata aveva programmato di sostenere e che in concreto non ha sostenuto.

**Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2006/112/CE –Iva – Articolo 9, § 1 – Nozione di “soggetto passivo” – Persona che esercita la professione di avvocato – Decisione giurisdizionale definitiva – Principio dell’autorità di cosa giudicata – Portata di tale principio nell’ipotesi in cui tale decisione sia incompatibile con il diritto dell’Unione**

[Corte di Giustizia UE, sentenza 4 luglio 2020 – C-424/19](#)

1. L'articolo 9, Direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che una persona che esercita la professione di avvocato deve essere considerata un «soggetto passivo», ai sensi di tale disposizione;
2. il diritto dell’Unione osta a che, nell’ambito di una controversia relativa all’Iva, un giudice nazionale applichi il principio dell’autorità di cosa giudicata, qualora tale controversia non verta su un periodo d’imposta identico a quello di cui trattavasi nella controversia che ha dato luogo alla decisione giurisdizionale munita di tale autorità, né abbia il medesimo oggetto di quest’ultima, e l’applicazione di tale principio costituisca un ostacolo a che tale giudice prenda in considerazione la normativa dell’Unione in materia di Iva.

**Detrazione. Principio di inerenza**

[Corte di Cassazione, sentenza n. 15367/2020](#)

In tema di Iva, l'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, consentendo al compratore di portare in detrazione l’imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell’esercizio di impresa, presuppone soltanto: la qualità di imprenditore dell’acquirente; l’inerenza del bene acquistato all’attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene stesso.

**Cessione del credito Iva – Assenza di richiesta di rimborso**

[Corte di Cassazione, sentenza n. 16492/2020](#)

Nel sistema normativo vigente non è ravvisabile alcun impedimento giuridico alla trasmissibilità del credito Iva, emergendo, anzi, indicazioni di segno contrario poiché il D.L. 70/1988, articolo 5, comma 4-ter, convertito nella L. 154/1988 contempla come possibile l’eventualità di una cessione del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale (*“... in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l’ufficio dell’Iva possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate...”*), senza che sia necessario, in alcun modo, che esso si fosse già consolidato in una richiesta di rimborso (si veda Cassazione n. 6578/2008; n. 8644/2009; n. 23044/2012; n. 20415/2018).

## Detrazione – inerenza – Operazione erronea

[Corte di Cassazione, sentenza n. 18058/2020](#)

In tema di Iva, ai sensi dell'[articolo 19](#), D.P.R. 633/1972, non è ammessa la detrazione dell'imposta pagata a monte per l'acquisto o l'importazione di beni o servizi, ovvero per conseguire la prestazione di servizi necessari all'impresa, per il solo fatto che tali operazioni attengano all'oggetto dell'impresa stessa e siano fatturate, poiché è, invece, indispensabile che esse siano effettivamente assoggettabili all'Iva, nella misura dovuta, sicché, ove l'operazione sia stata erroneamente assoggettata all'Iva, restano privi di fondamento il pagamento dell'imposta da parte del cedente, la rivalsa da costui effettuata nei confronti del cessionario e la detrazione da quest'ultimo operata nella sua dichiarazione Iva, con la conseguenza che il cedente ha diritto di chiedere all'amministrazione il rimborso dell'Iva, il cessionario ha diritto di chiedere al cedente la restituzione dell'Iva versata in via di rivalsa e l'amministrazione ha il potere-dovere di escludere la detrazione dell'Iva pagata in rivalsa dalla dichiarazione Iva presentata dal cessionario.



**ec Euroconference**  
Editaria

# VISION PRO

Vision Pro, la rivista dedicata al professionista e allo sviluppo dello studio professionale, senza dimenticare gli aspetti tecnologici della professione. Le varie rubriche sono studiate per supportare il professionista in tutte le possibili aree di sviluppo e miglioramento professionale e soprattutto per essere fruite da qualsiasi tipologia di professionista. Via mail viene inviato il link di accesso diretto alla rivista in area riservata. È possibile optare anche per il formato cartaceo.

**OFFERTA RISERVATA abbonati riviste**  
**€ 90,00 + IVA 4%**  
È previsto il rinnovo automatico

**ACQUISTA ORA**

# **Euroconference** NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

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

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI  
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

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



#### **EDITORE E PROPRIETARIO**

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

#### **DIRETTORE RESPONSABILE**

Sergio Pellegrino

#### **DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO**

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

#### **COMITATO SCIENTIFICO**

Alberto Alfredo Ferrario  
Sergio Pellegrino  
Luigi Scappini  
Giovanni Valcarengi

#### **REDAZIONE**

Milena Martini e Chiara Ridolfi

Registrazione del tribunale di Verona n. 6188 del 10  
settembre 2015

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN 2499-1023

#### **SERVIZIO CLIENTI**

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:  
[circolari@euroconference.it](mailto:circolari@euroconference.it)

#### **SITO INTERNET**

Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it/editoria](http://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)  
[http://www.euroconference.it/area\\_riservata\\_login](http://www.euroconference.it/area_riservata_login).

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la  
funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella  
pagina di login.

Per i contenuti di "Iva in pratica" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto  
d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle  
sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*.  
Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato.  
La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative  
all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la  
massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di  
eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.