

IVA IN PRATICA

Iva

Cessione di marchi di azienda estera

di Marco Peirola 2

L'imposta locale sui consumi di Campione d'Italia

di Luigi Scappini 17

Compensi incassati dopo la chiusura della partita Iva

Il punto giurisprudenziale e di prassi

di Gianfranco Antico 31

Regime Iva dei servizi immobiliari resi in Italia da un soggetto non residente

di Marco Peirola 40

Il caso risolto

Territorialità della cessione di beni da parte di soggetto extra UE

di Centro studi tributari 55

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza

di Centro studi tributari 57

Cessione di marchi di azienda estera

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

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 536/E/2021](#), ha fornito chiarimenti in merito al trattamento ai fini Iva della cessione di marchi registrati presso l'UIBM effettuata nell'ambito della cessione di un complesso aziendale situato in Svizzera.

Oggetto dell'istanza di interpello

L'interpello è stato proposto da una società di diritto svizzero facente parte di un gruppo che opera nel settore della bellezza, dei prodotti cosmetici e per la cura della pelle e profumi.

Nell'ambito del processo di riorganizzazione del gruppo, l'istante ha ceduto la propria azienda, comprensiva tra l'altro di marchi registrati presso l'ufficio italiano brevetti e marchi (di seguito, UIBM), a una società svizzera di nuova costituzione.

Come riportato dall'istante, nessun altro *asset* esistente in Italia è stato incluso nella cessione d'azienda e, inoltre, né l'istante, né la società acquirente hanno una stabile organizzazione in Italia.

L'istante ha dichiarato che, in virtù della normativa vigente, il passaggio di proprietà dei marchi oggetto di trasferimento non è ancora stato trascritto nel registro dell'UIBM, con la conseguenza che l'imposta di registro non risulta attualmente ancora dovuta, in quanto la stessa è dovuta solamente nel momento in cui viene effettuata la registrazione del passaggio di proprietà dei marchi nel registro dell'UIBM.

L'istante, con riguardo alla cessione d'azienda, rinvia all'[articolo 19](#), primo periodo, Direttiva 2006/112/CE, che, in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, concede agli Stati membri la facoltà di considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente. Di tale facoltà si è avvalsa lo Stato italiano, prevedendo l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva delle cessioni e dei conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda¹.

¹ Cfr. articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972.

Per comprendere la *ratio* di tale disposizione occorre fare riferimento, secondo l'opinione dell'istante, alle sentenze della Corte di Giustizia che, sostanzialmente, definiscono l'[articolo 19](#), primo periodo, Direttiva 2006/112/CE come una norma semplificatoria volta ad agevolare i trasferimenti di impresa evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato.

Infatti, l'applicazione dell'Iva sulla cessione/conferimento di azienda comporterebbe un ingente esborso finanziario da parte del cessionario che sarebbe, in ogni caso, recuperato tramite la detrazione dell'Iva versata a monte.

Inoltre, come previsto dall'articolo 19, primo periodo, Direttiva 2006/112/CE, con il trasferimento di azienda si riscontra una continuità ai fini Iva, in quanto le posizioni vengono così trasferite al cessionario senza alcun "realizzo" o discontinuità soggettiva.

Per tali motivi, non si verifica il presupposto oggettivo e il cessionario subentra nella posizione del cedente senza soluzione di continuità.

Per quanto riguarda la qualificazione di cessione d'azienda, l'istante osserva come, in mancanza di una definizione di azienda ai fini fiscali, occorre fare riferimento alla definizione di cui all'[articolo 2555](#), cod. civ. e ai principi espressi dalla Corte di Cassazione, dall'Agenzia delle entrate e dalle sentenze della Corte Europea.

Sul punto, è intervenuta, a più riprese, la giurisprudenza di legittimità, la quale ha affermato che il trasferimento di una pluralità di beni costituisce trasferimento d'azienda (o ramo d'azienda), laddove l'oggetto specifico sia costituito dal passaggio dei beni intesi in senso unitario e funzionale, suscettibile di vedersi attribuita *ex ante* l'attitudine all'esercizio d'impresa.

Si è, quindi, in presenza di un trasferimento d'azienda non soggetto a Iva quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da fare emergere *ex ante* la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio d'impresa.

Gli stessi principi sono espressi dalla giurisprudenza comunitaria, la quale ha affermato che, affinché si configuri un trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, occorre che il complesso degli elementi trasferiti sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica autonoma e che l'esclusione dall'Iva opera quando il beneficiario del trasferimento ha intenzione di gestire l'azienda e non di liquidare immediatamente l'attività interessata.

Quindi, alla luce dell'orientamento consolidato della giurisprudenza, si è in presenza di una cessione d'azienda quando ricorrono congiuntamente i seguenti elementi:

- l'oggetto specifico della cessione è costituito da beni potenzialmente idonei a esercitare (o a proseguire) l'attività d'impresa;
- è nelle intenzioni delle parti di trasferire un complesso di beni che siano dotati di una potenzialità produttiva.

In merito ai beni da comprendere nel concetto di "azienda" oggetto del trasferimento, l'istante fa riferimento ai principi espressi dalla Corte di Giustizia, ripresi, tra l'altro, anche dall'Agenzia delle entrate, secondo cui devono essere inclusi tutti gli elementi materiali e immateriali che complessivamente formano un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica, senza alcuna possibilità di scorporo di taluni beni in sede di qualificazione dell'operazione.

In questo senso si è espressa, con nota del 16 marzo 2006, anche l'avvocatura generale dello Stato, evidenziando che la disposizione contenuta nell'[articolo 2](#), comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972, in quanto norma speciale, trova applicazione in tutti i casi in cui si realizza il trasferimento di un'azienda o di un ramo della stessa, a prescindere dai beni che la compongono.

Tuttavia, a parere dell'istante, questa interpretazione deve essere considerata alla luce degli *asset* effettivamente trasferiti in ciascuno Stato membro interessato.

L'istante, inoltre, ritiene che la posizione prevalente dell'Agenzia delle entrate negli ultimi anni sia stata quella di considerare applicabile la previsione normativa di cui al citato articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972 solamente in caso di cessione/conferimento d'azienda esistente in Italia e che, in linea di principio, una cessione/conferimento d'azienda esistente in Italia non sia configurabile per società estere che non abbiano una stabile organizzazione in Italia in grado di attrarre i beni al regime d'impresa.

In tal caso, il dubbio interpretativo dell'istante è se l'operazione oggetto dell'interpello si possa configurare come autonoma prestazione di servizi, ai sensi dell'[articolo 3](#), comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972, che ha implementato nella normativa nazionale l'[articolo 25](#), lettera a), Direttiva 2006/112/CE.

Tanto premesso, l'istante, anche al fine di effettuare una eventuale regolarizzazione entro i termini per la trasmissione della relativa dichiarazione Iva, ha chiesto se la cessione di marchi da registrare presso l'UIBM, nell'ambito del trasferimento d'azienda effettuato all'estero, debba essere considerata alternativamente:

- una parte integrante della cessione d'azienda anche in Italia e, dunque, fuori dal campo di applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972; ovvero

– una prestazione di servizi autonoma e, dunque, considerando che l'istante e il cessionario sono entrambi soggetti passivi non stabiliti in Italia, non soggetta a Iva ai sensi dell'[articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972.

Inoltre, l'istante chiede se sia dovuta l'imposta di registro in misura fissa per la trascrizione dell'atto di trasferimento dei marchi registrati presso l'UIBM nei confronti del cessionario svizzero.

Indicazioni della giurisprudenza della Corte di Giustizia

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, la nozione di azienda ai fini Iva è stata chiarita in riferimento al disposto dell'articolo 5, § 8, VI Direttiva CEE, riguardante più specificamente il regime impositivo della cessione di azienda.

Tale norma così recita:

“In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente. Gli Stati membri adottano, se del caso, le disposizioni necessarie a evitare distorsioni di concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale”.

Con il passaggio alla Direttiva 2006/112/CE, la corrispondente disposizione è stata “trasfusa” nell'[articolo 19](#), Direttiva 2006/112/CE, secondo cui:

“In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente.
Gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie a evitare distorsioni della concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale. Possono inoltre adottare le misure utili a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'applicazione di questo articolo”.

Nella sentenza Zita Modes (causa [C-497/01](#)), i giudici comunitari hanno affermato che:

“la nozione di «trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni» deve essere interpretata nel senso che in essa rientra il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma, ma non vi rientra la mera cessione di beni, quale la vendita di uno stock di prodotti” (punto 40).

Prosecuzione dell'attività economica

Ne deriva, come indicato dalla successiva sentenza Christel Schriever (causa [C-444/10](#)):

“che, affinché si configuri un trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa ai sensi dell'articolo 5, n. 8, della VI Direttiva, occorre che il complesso degli elementi trasferiti sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica autonoma” (punto 26).

Ciò in quanto:

“i trasferimenti cui si riferisce la detta disposizione sono quelli in cui il beneficiario ha l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock”, fermo restando che “l'articolo 5, n. 8, della VI Direttiva non esige in alcun modo che, prima del trasferimento, il beneficiario eserciti lo stesso tipo di attività economica del cedente”².

La nozione di “trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni” presuppone, infatti, che l'azienda o un suo ramo sia trasferito e che continui a essere gestito come tale in seguito al trasferimento, non già che il cessionario debba proseguire lo stesso tipo di attività del cedente per essere considerato, ai fini della norma in esame, come suo successore.

La Corte ha così confermato le conclusioni presentate dall'avvocato generale il 26 settembre 2002 in merito alla causa [C-497/01](#), secondo cui:

“l'articolo 5, n. 8, consente agli Stati membri un certo spazio di manovra in quanto essi possono adottare misure atte a prevenire la distorsione della concorrenza nei casi in cui il beneficiario non sia un soggetto passivo totale. Tale spazio di manovra sembra comunque delimitato e non può estendersi a misure il cui scopo è diverso da quello di prevenire distorsioni della concorrenza o a casi in cui il beneficiario sia un soggetto passivo totale. Una norma generale che imponga al cessionario di proseguire lo stesso tipo di attività del cedente non appare prima facie rientrare in tali limiti.

La Corte inoltre ha optato per un'interpretazione piuttosto restrittiva in un caso non dissimile³. Ai sensi dell'articolo 13.C della VI Direttiva gli Stati membri dispongono di un ampio potere discrezionale per consentire ai loro contribuenti un diritto di optare per l'imposizione in talune operazioni normalmente esenti, inclusi l'affitto e la locazione di beni immobili, per limitare la portata di tale diritto di opzione e per stabilire le modalità del suo esercizio. Nondimeno anche in tal caso, la Corte ha statuito che uno Stato membro non può, dopo aver concesso tale opzione, restringerne la portata limitandola, ad

² Cfr. Corte di Giustizia, 27 novembre 2003, causa C-497/01, cit. (punti 44 e 45).

³ Cfr. sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl (punti 43 e ss.).

esempio, ai suoli con esclusione degli edifici che su essi insistono. A fortiori, quindi, nel caso dell'articolo 5, n. 8, non sembrerebbe possibile che gli Stati membri esercitino l'opzione sottoponendola a limiti diversi da quelli previsti nella seconda frase. Ancor meno sembrerebbe accettabile, dal punto di vista della certezza del diritto, che siffatto limite sia applicato mediante mera prassi amministrativa, in assenza di qualsiasi disposizione di legge” (punti 52 e 53).

Concetto di “universalità totale o parziale di beni”

Sullo specifico concetto di “universalità totale o parziale di beni”, cui fa riferimento la previsione comunitaria, l'avvocato generale, nelle citate conclusioni relative alla causa [C-497/01](#), ha sottolineato che l'elemento di coesione dei beni che compongono l'azienda o un suo ramo:

“è il fatto che essi contribuiscono a consentire lo svolgimento di una specifica attività economica, o gruppo di attività economiche, mentre presi singolarmente essi sarebbero insufficienti a tale scopo. Separatamente, essi sono elementi fondanti dell'azienda, insieme, costituiscono l'azienda. Ne consegue ... che la nozione di «parte di un'universalità di beni» non si riferisce a uno o più dei singoli elementi di tale elenco, ma a una combinazione degli stessi sufficiente a consentire l'esercizio di un'attività economica, anche se tale attività costituisce solo parte di un'azienda più grande da cui è stata separata” (punti 35 e 36).

In pratica:

“laddove un soggetto passivo acquisti singoli beni, ad esempio, un marchio registrato o una parte o addirittura tutta la merce o l'attrezzatura dell'azienda, da un altro soggetto passivo, tale operazione può essere considerata una normale operazione commerciale o un investimento e l'anticipo dell'Iva come una parte degli obblighi di un operatore economico. Allorché il trasferimento riguardi però l'intera azienda, si tratta di un evento eccezionale e può essere giustificato un trattamento speciale poiché l'ammontare dell'Iva da anticipare in relazione al trasferimento può essere particolarmente ingente rispetto alle risorse dell'azienda di cui trattasi” (punto 40).

La regola della non applicazione dell'Iva al trasferimento dell'universalità totale o parziale di beni, prevista dall'articolo 5, § 8, VI Direttiva (ora [articolo 19](#), della Direttiva 2006/112/CE) è, infatti:

“diretta a consentire agli Stati membri di agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'Iva versata a monte”⁴.

⁴ Così Corte di Giustizia, 27 novembre 2003, causa C-497/01, cit. (punto 39).

L'osservazione dell'avvocato UE sopra richiamata, secondo cui:

“la nozione di «parte di un'universalità di beni» non si riferisce a uno o più dei singoli elementi di tale elenco, ma a una combinazione degli stessi sufficiente a consentire l'esercizio di un'attività economica ...”, risulta peraltro “coerente, come sottolinea la Commissione, con le definizioni offerte in altri contesti tanto dalla Corte quanto dalla normativa. Nella causa Commerz-Credit-Bank⁵, la Corte ha definito «ramo di attività» ai sensi della direttiva del Consiglio 69/335/CEE come un «insieme di beni e di persone capaci di concorrere alla realizzazione di un'attività determinata». Inoltre, la Direttiva del Consiglio 2001/23 CE definisce il «trasferimento di imprese, di stabilimenti o di parti di imprese o di stabilimenti» come «quello di un'entità economica che conserva la propria identità, intesa come insieme di mezzi organizzati al fine di svolgere un'attività economica, sia essa essenziale o accessoria». Quest'ultima definizione, già presente nella Direttiva del Consiglio 98/50/CE, rispecchiava la giurisprudenza della Corte nelle cause Spijkers⁶ e Redmond Stichting⁷, nel senso che il criterio decisivo per stabilire l'esistenza di tale trasferimento è se l'entità di cui trattasi mantenga la sua identità, come indicato, in particolare, dal fatto che la sua attività è stata proseguita o è ripresa, e che è necessario a tal fine osservare tutte le caratteristiche dell'operazione, incluso il tipo di impresa o di azienda, se siano stati trasferiti o meno beni materiali, il valore dei suoi elementi immateriali, in che misura il personale sia stato riassunto dal nuovo imprenditore, se sia stata trasferita la clientela, il grado di analogia delle attività esercitate prima e dopo la cessione e la durata di un'eventuale sospensione di tali attività – tutti questi elementi comunque sono soltanto aspetti parziali della valutazione complessiva. Anche se tali definizioni non sono vincolanti nel contesto della VI Direttiva Iva, è chiaramente auspicabile che tali nozioni simili abbiano un contenuto uniforme nel diritto comunitario a meno che vi sia una specifica ragione per il contrario” (punti 40-42).

Composizione del complesso dei beni oggetto di trasferimento come “universalità totale o parziale”

Per quanto riguarda la composizione del complesso di beni oggetto di trasferimento come “universalità totale o parziale”, la Corte di Giustizia ha affermato che “la questione se tale complesso debba contenere, in particolare, beni sia mobili sia immobili deve essere valutata alla luce della natura dell'attività economica di cui trattasi”⁸, vale a dire quella che s'intende proseguire a seguito dell'operazione.

⁵ Cfr. sentenza 13 ottobre 1992, causa C-50/91 (punto 17).

⁶ Cfr. sentenza 8 marzo 1986, causa 24/85 (punti 11-13).

⁷ Cfr. sentenza 19 maggio 1992, causa C-29/91 (punti 22-27).

⁸ Così la sentenza 10 novembre 2011, causa C-444/10, *cit.* (punto 26).

Nel caso di specie, si è trattato di stabilire se costituisca “trasferimento di un’universalità totale o parziale di beni”, ai sensi dell’articolo 5, § 8, VI Direttiva, il trasferimento della proprietà dello stock di merci e dell’attrezzatura commerciale di un negozio al dettaglio di articoli sportivi, contestuale alla locazione al cessionario, a tempo indeterminato, dei locali del negozio stesso.

Ad avviso della Corte:

“nell’ipotesi in cui un’attività economica non richieda l’uso di locali particolari o dotati di impianti fissi necessari per la prosecuzione dell’attività economica, può sussistere un trasferimento di un’universalità di beni, ai sensi dell’articolo 5, n. 8, della VI Direttiva, anche senza il trasferimento dei diritti di proprietà su un bene immobile.

Per contro, non è possibile ravvisare un simile trasferimento, ai sensi della suddetta disposizione, senza che al cessionario siano stati conferiti in godimento i locali commerciali, qualora l’attività economica interessata consista nella gestione di un complesso inscindibile di beni mobili e immobili. In particolare, ove i locali commerciali siano muniti di impianti fissi necessari per la prosecuzione dell’attività economica, tali beni immobili devono fare parte degli elementi ceduti, affinché si tratti del trasferimento di un’universalità totale o parziale di beni, ai sensi della VI Direttiva.

Del pari, un trasferimento di beni può altresì avere luogo se i locali commerciali sono messi a disposizione del cessionario mediante un contratto di locazione o se quest’ultimo dispone esso stesso di un bene immobile appropriato in cui tutti i beni trasferiti possano essere collocati e in cui egli possa continuare a esercitare l’attività economica di cui trattasi.

Qualsiasi altra interpretazione avrebbe come conseguenza una distinzione arbitraria tra, da una parte, le cessioni operate dai cedenti che siano proprietari dei locali che ospitano l’azienda o la parte dell’azienda che intendano cedere e, dall’altra, quelle effettuate dai cedenti che siano soltanto titolari di un diritto di locazione sui locali medesimi. Infatti, né il tenore letterale dell’articolo 5, n. 8, della VI Direttiva né la sua finalità lasciano presumere che questi ultimi non possano operare il trasferimento di un’universalità di beni, ai sensi della suddetta disposizione” (punti 27-30).

Nell’ottica della prosecuzione dell’attività svolta dal cedente, assume fondamentale rilevanza compiere una valutazione collegata alla natura di tale attività.

In proposito, sottolineano i giudici dell’Unione Europea:

“anche ove si tratti di un’attività economica che non possa essere esercitata senza disporre di locali commerciali, in via generale non risulta necessario, per garantire la prosecuzione dell’esercizio commerciale al dettaglio ceduto, che il proprietario del medesimo sia anche quello dell’immobile in cui esso viene ospitato.

Poiché la cessione dello stock di merci e dell'attrezzatura del negozio è sufficiente per consentire la continuità di un'attività economica autonoma, il trasferimento dei beni immobili non è determinante ai fini della qualificazione dell'operazione come trasferimento di un'universalità di beni.

Inoltre, qualora risulti che la prosecuzione dell'attività economica di cui trattasi richieda che l'acquirente utilizzi gli stessi locali di cui disponesse l'alienante, nulla osta, in via di principio, a che tale possesso sia trasferito mediante la conclusione di un contratto di locazione" (punti 34-36).

Calando tali considerazioni nella fattispecie di cui alla causa [C-444/10](#):

"il trasferimento dello stock di merci e dell'attrezzatura del negozio di articoli sportivi, contestuale alla locazione dei locali commerciali, ha consentito all'acquirente di continuare l'attività economica autonoma esercitata precedentemente dall'alienante. A tal riguardo, è pacifico che tale trasferimento non possa essere considerato come la mera vendita di uno stock di prodotti. Invero, tanto lo stock di merci quanto l'attrezzatura del negozio facevano parte del complesso dei beni ceduti. Inoltre, la circostanza che il cessionario abbia continuato la gestione del negozio di articoli sportivi per quasi 2 anni conferma che la sua intenzione non era quella di liquidare immediatamente l'attività di cui trattasi.

Pertanto, la circostanza che i locali commerciali fossero soltanto dati in locazione all'acquirente e non venduti a quest'ultimo, nella causa principale, non ha costituito un ostacolo alla prosecuzione dell'attività dell'alienante da parte dell'acquirente" (punti 39 e 40).

In merito, infine, alla questione:

"se la durata della locazione e le modalità per porvi termine rilevino ai fini della valutazione se il trasferimento di un'azienda o d'una parte dell'azienda possa essere qualificato come trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi dell'articolo 5, n. 8, della VI Direttiva" (punto 41), la Corte ha osservato che "elementi quali la durata del contratto di locazione stipulato e le modalità convenute per porvi un termine devono essere presi in considerazione in sede di valutazione globale dell'operazione di trasferimento di beni ai sensi dell'articolo 5, n. 8, della VI Direttiva, poiché possono incidere su tale valutazione nell'ipotesi in cui siano atti a impedire la prosecuzione duratura dell'attività economica.

Tuttavia, la possibilità di recedere da un contratto di locazione a tempo indeterminato con un preavviso a breve termine, di per sé, non è determinante per concludere che il cessionario avesse l'intenzione di liquidare immediatamente l'azienda o la parte di azienda trasferita. Pertanto, l'applicazione dell'articolo 5, n. 8, della VI Direttiva non può essere respinta in base a quest'unico motivo" (punti 42 e 43).

Indicazioni della giurisprudenza della Corte di Cassazione

Prima di esaminare le indicazioni fornite dalla giurisprudenza nazionale in merito alla nozione di azienda ai fini dell'Iva è opportuno rammentare che la Corte di Giustizia, nelle sentenze Zita Modes e Christel Schriever, ha specificato che la nozione di *“trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento in una società di una universalità totale o parziale di beni”*, di cui all'articolo 5, § 8, VI Direttiva (ora [articolo 19](#), Direttiva 2006/113/CE):

“costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione che deve ricevere un'interpretazione uniforme in tutta l'Unione” e che, “in mancanza di una definizione di tale nozione nella VI Direttiva o di un espresso richiamo al diritto degli Stati membri, il suo senso e la sua portata devono essere ricercati tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi”.

Nell'interpretare tale nozione, la Corte, come in precedenza esposto, ha affermato che il trasferimento di un'azienda o di un suo ramo corrisponde al trasferimento dell'insieme di beni, materiali e immateriali, che complessivamente costituiscono un'impresa o una parte d'impresa idonea a continuare un'attività economica autonoma.

È quindi alla luce della nozione di *“trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento in una società di una universalità totale o parziale di beni”*, come chiarita dalla giurisprudenza comunitaria, che deve essere applicata, nell'ambito della normativa italiana, l'esclusione da Iva prevista dall'[articolo 2](#), comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972, avente per oggetto *“le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda”*.

Organizzazione del complesso dei beni finalizzata all'attività economica

A questo riguardo, con un consolidato orientamento, che si pone in linea con quello espresso dai giudici dell'Unione Europea, la Corte di Cassazione ha affermato che:

“si ha cessione d'azienda, soggetta a imposta di registro proporzionale (e non a Iva), quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere ex ante la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa (Cassazione, n. 13580/2007; n. 1913/2007; n. 11457/2005 e n. 8973/2002), ovvero sia (Cassazione n. 23857/2007) quando «i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per

un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali)»⁹.

Secondo i giudici di legittimità:

“è nella organizzazione del complesso dei beni che va riconosciuta la componente immateriale caratteristica dell'azienda, o di un suo ramo, atteso che i beni, singolarmente considerati, prospettano solo la loro specifica essenza, ma la loro «organizzazione» finalizzata alla produzione, conferisce al complesso dei beni il carattere di complementarietà necessario perché possa attribuirsi a esso la definizione di azienda (Cassazione n. 4319/1998)”¹⁰.

Ai fini fiscali, pertanto:

“per la qualificazione di un atto di trasferimento come cessione di azienda non rileva la circostanza che i singoli beni aziendali siano stati ceduti globalmente o con più atti separati, né la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio dell'attività dell'azienda, e nemmeno la circostanza che al momento della cessione l'azienda fosse concretamente esercitata perché rileva unicamente la causa reale del negozio e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti (Cassazione n. 13580/2007)”¹¹.

Operativamente, il concetto di azienda o di ramo d'azienda implica l'attitudine alla produzione, che deve essere contemplata dalle parti come oggetto del trasferimento¹² e che, dunque, deve desumersi dal contenuto delle clausole del contratto di compravendita¹³.

Se, al contrario, la volontà dei contraenti di cedere determinati beni nella loro autonoma individualità traspare dall'atto di compravendita, che espone elenchi analitici di beni senza fare alcun riferimento alla loro funzione unitaria e strumentale, si resta al di fuori di tale concetto.

La giurisprudenza concorda nel ritenere che i beni parziali trasferiti e riutilizzati per un fine produttivo diverso non sono più un'azienda ma una pluralità di beni aziendali, perché quello che dà vita all'azienda è essenzialmente l'organizzazione finalizzata alla produzione, di talché se quest'ultima non è ravvisabile in capo al venditore, l'acquirente si pone come destinatario di una pluralità di beni plurimi allo scopo di costituire una nuova impresa, avente un oggetto differente.

La tesi che ogni compendio globale di beni semplicemente di proprietà di un'impresa sia oggettivamente un ramo d'azienda è in contrasto con la necessità, per tale qualificazione, di rinvenire

⁹ Così Cassazione n. 24913/2008.

¹⁰ Così Cassazione n. 1955/2015.

¹¹ Così Cassazione n. 24913/2008, *cit.*.

¹² Cfr. Cassazione n. 4009/1981.

¹³ Cfr. Cassazione n. 353/1990.

il requisito della finalizzazione alla produzione, che presuppone il collegamento soggettivo con l'imprenditore cedente. In mancanza di tale requisito, non rileva la circostanza che a essere ceduto sia un intero complesso di beni, poiché si tratta di un'operazione relativa a beni non finalisticamente collegati in capo all'impresa alienante.

La vendita di compendi di beni non organizzati dal cedente non configura, pertanto, una cessione d'azienda, tanto più se l'acquirente abbia dovuto sostenere in seguito ingenti spese per avviare la propria e diversa attività.

Prosecuzione dell'attività economica

La Suprema Corte, sempre in linea con la giurisprudenza comunitaria, ha evidenziato che:

“per qualificare l'atto come cessione di azienda, si deve verificare che si tratti di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività (Cassazione n. 21481/2009 e n. 27286/2005)”¹⁴.

Nella sentenza n. 24923/2016, è stato preso in considerazione il caso in cui il cessionario non ha adibito i beni costituenti l'azienda alla medesima attività d'impresa svolta dal cedente e ha locato a terzi solo parte dei beni acquistati. Per i giudici di legittimità, però:

“tali circostanze non rilevano ai fini di escludere che l'atto abbia concretato cessione di azienda poiché costituiscono un posterius rispetto alla cessione stessa, dovendosi tener conto, in applicazione dei principi menzionati, che si ha cessione di azienda ogniqualvolta il bene ceduto costituisca un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività e che del tutto ininfluyente è l'uso che dei beni costituenti l'azienda abbia inteso farne il cessionario”.

È il caso di osservare che, alla luce delle indicazioni della Corte Europea, l'irrilevanza della modalità di utilizzo dei beni acquistati dal cessionario deve essere correttamente intesa, restando confermato che i trasferimenti cui fa riferimento la norma:

“sono quelli in cui il beneficiario ha l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock”¹⁵.

¹⁴ Così Cassazione n. 24923/2016.

¹⁵ Così Corte di Giustizia, 10 novembre 2011, causa C-444/10, cit. (punto 24).

Risposta a interpello n. 536/E/2021

L'Agenzia delle entrate ha ricordato che, secondo il costante orientamento della prassi amministrativa, il riferimento al concetto di "azienda" va inteso in senso ampio, comprensivo cioè anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa e che la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme, quindi quale *universitas* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività d'impresa e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa¹⁶.

Con particolare riferimento alla cessione del marchio effettuata nell'ambito della cessione d'azienda, con la [risoluzione n. 48/E/2006](#) è stato precisato che, laddove uno Stato membro abbia implementato l'[articolo 19](#), Direttiva 2006/112/CE e, quindi, abbia escluso dal campo di applicazione dell'Iva la cessione d'azienda, non sussiste alcuna possibilità di scorporo di taluni beni in sede di qualificazione dell'operazione.

Nel predetto documento di prassi si dà conto dell'evoluzione degli orientamenti giurisprudenziali, comunitari e di legittimità, che ha consentito di superare il principio della distinta tassazione dell'azienda (imposta di registro) rispetto al marchio (Iva). Tale principio era stato espresso in precedenti sentenze della Corte di Cassazione che, in virtù della norma che non consentiva la circolazione del marchio separatamente dall'azienda, prima della modifica introdotta dal D.Lgs. 480/1992, avevano stabilito per la fattispecie in esame l'applicazione in via concorrente dell'[articolo 3](#), comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972, a norma del quale costituiscono prestazioni di servizi imponibili ai fini Iva, se effettuati verso corrispettivo, le cessioni di marchi¹⁷.

La norma comunitaria postula che il complesso aziendale oggetto del trasferimento in conseguenza di una operazione straordinaria sia situato nel territorio di uno Stato membro e che tale Stato abbia optato per l'introduzione del regime di esclusione da Iva in commento.

Tale interpretazione è consequenziale alla natura opzionale del regime previsto dall'articolo 19, Direttiva 2006/112/CE e ne conferisce anche un senso logico.

Anche nel caso in cui uno Stato si sia avvalso di tale opzione, il trattamento da riservare ai fini Iva è condizionato al fatto che siano verificati in via preliminare i presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale richiesti dalla Direttiva 2006/112/CE.

¹⁶ Cfr. [circolare n. 320/E/1997](#), nonché le risoluzioni [n. 48/E/2006](#); [n. 371/E/2007](#); [n. 417/E/2008](#) e [n. 33/E/2012](#).

¹⁷ Cfr. Cassazione n. 4452/2003 e *Id.*, n. 4974/2003.

La corretta verifica del requisito della territorialità implica che la norma sia applicata da ciascuno Stato membro (che abbia optato per l'introduzione del regime in commento) con riferimento alle operazioni che abbiano a oggetto il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni esistente nello Stato stesso.

Nel caso di specie, l'operazione di cessione coinvolge soggetti stabiliti in Svizzera e ha a oggetto un complesso aziendale situato in tale Paese. Per contro, nell'ambito di tale cessione, l'unico *asset* patrimoniale presente in Italia è rappresentato dai marchi registrati presso l'UIBM.

Di conseguenza, osserva l'Agenzia delle entrate, non è individuabile, in Italia, la sussistenza di un complesso aziendale ai sensi del citato [articolo 19](#), Direttiva 2006/112/CE e, in relazione ai marchi trasferiti dall'istante al cessionario del complesso aziendale situato in Svizzera, non può ritenersi applicabile il regime di neutralità, previsto per la cessione d'azienda o di ramo d'azienda, di cui all'[articolo 2](#), comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972.

In definitiva, l'operazione descritta si qualifica, ai fini Iva, come un'autonoma prestazione di servizi, ai sensi dell'[articolo 3](#), comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972, che tuttavia è esclusa da Iva in Italia per difetto del presupposto territoriale di cui all'[articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972.

Nella [risposta a interpello n. 536/E/2021](#) viene, inoltre, precisato che l'atto in oggetto, formato all'estero, non è soggetto a obbligo di registrazione ai fini dell'imposta di registro. Tuttavia, nel momento in cui si verifica il caso d'uso, ai sensi e per gli effetti dell'[articolo 6](#), D.P.R. 131/1986, l'atto di cessione deve essere registrato con l'applicazione dell'imposta fissa di registro, pari a 200 euro.

SCHEDA DI SINTESI

La risposta a interpello n. 536/E/2021 ha per oggetto il trattamento ai fini Iva della cessione di marchi registrati presso l'UIBM effettuata nell'ambito della cessione di un complesso aziendale situato in Svizzera.



Dato che l'operazione avviene nell'ambito della cessione di un complesso aziendale situato in Svizzera fra 2 soggetti passivi ivi stabiliti, non può applicarsi il regime di neutralità previsto per la cessione d'azienda o di ramo d'azienda dall'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972.



La cessione dei marchi si qualifica, ai fini Iva, come un'autonoma prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972, che tuttavia è esclusa da Iva in Italia per difetto del presupposto territoriale di cui all'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972.



L'atto in oggetto, formato all'estero, non è soggetto a obbligo di registrazione ai fini dell'imposta di registro. Tuttavia, nel momento in cui si verifica il caso d'uso, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 6, D.P.R. 131/1986, l'atto di cessione deve essere registrato con l'applicazione dell'imposta fissa di registro, pari a 200 euro.



**NUOVA USCITA**
APRILE 2021

Aggiornato a marzo con i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate



SUPERBONUS: COME FUNZIONA E COME OTTIMIZZARE L'AGEVOLAZIONE

Autore: Sergio Pellegrino

Prezzo di listino versione eBook € 25,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

L'imposta locale sui consumi di Campione d'Italia

di Luigi Scappini – dottore commercialista

Il Legislatore, con la L. 160/2019 (la c.d. Legge di Bilancio per il 2020) ha introdotto, limitatamente al territorio del Comune di Campione di Italia un'imposta "sostitutiva" dell'Iva, la ILCCI (imposta locale sul consumo di Campione d'Italia) con il preciso intento di garantire pari condizioni agli operatori ivi stabiliti rispetto a quelli operanti nel confinante territorio elvetico.

L'intervento è frutto anche della circostanza per cui, con decorrenza 1° gennaio 2020 il territorio del Comune di Campione d'Italia è entrato a far parte del territorio doganale dell'Unione Europea e del campo di applicazione dell'accisa, mantenendo l'esclusione dal campo di applicazione Iva. Ne deriva che, Campione d'Italia continua a essere escluso dall'applicazione dell'Iva italiana ed è altresì escluso anche dall'applicazione dell'Iva svizzera.

La modifica è diretta conseguenza di quanto previsto dalla Direttiva (UE) 2019/475 di modifica delle Direttive 2006/112/CE e 118/2008/CE che ha comportato:

- da un lato l'inclusione di Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano nel territorio doganale comunitario ai sensi del Regolamento (UE) 952/2013 e nell'ambito di applicazione territoriale della Direttiva 2008/118/CE ai fini dell'accisa;
- dall'altro il mantenimento di tali territori al di fuori dell'ambito di applicazione territoriale dell'Iva.

In tal senso il considerando 3 della Direttiva (UE) 2019/475 in cui si afferma che:

“L'Italia desidera tuttavia mantenere l'esclusione di tali territori dall'applicazione territoriale della Direttiva 2006/112/CE, in quanto ciò è essenziale per garantire condizioni di parità fra gli operatori economici stabiliti in Svizzera e nel Comune italiano di Campione d'Italia attraverso l'applicazione di un regime di imposizione indiretta locale, in linea con l'Iva svizzera.”.

I soggetti

I soggetti interessati dall'imposta sono:

1. il Comune di Campione di Italia quale soggetto attivo;
2. i soggetti passivi:

- a) chi nel territorio comunale effettua, nell'esercizio di impresa, arti o professioni, forniture di beni e prestazioni di servizi nei confronti di consumatori finali;
- b) i consumatori finali che effettuano importazioni nel territorio del Comune; e
- c) i consumatori finali individuati in coloro che effettuano acquisti di beni e servizi per finalità diverse dall'esercizio di impresa arti o professioni e chi effettua operazioni escluse dall'applicazione dell'Iva in conformità alla legge federale svizzera.

La scelta di una definizione ampia di consumatore finale, come chiarito nella Relazione illustrativa al D.M. 16 dicembre 2020, consente l'applicazione della ILCCI nell'ultimo stadio del consumo.

I criteri di identificazione dei soggetti passivi che svolgono attività d'impresa arte o professione sono, ai sensi dell'[articolo 5](#), D.M. 16 dicembre 2020:

1. identificativo Iva attribuito dall'Italia ex [articolo 35](#), D.P.R. 633/1972;
2. codice EORI (*Economic Operator Registration and Identification*), introdotto con Regolamento CE 312/2009, e consistente nel numero identificativo che deve essere assegnato agli operatori economici che agiscono nell'ambito dell'Unione Europea e che deve essere utilizzato per le operazioni doganali. Il codice consente il tracciamento elettronico delle attività doganali e l'espletamento delle formalità di importazione ed esportazione;
3. numero di iscrizione al Registro Imprese, all'albo professionale o ai registri professionali.

I soggetti non residenti o non domiciliati a Campione d'Italia, per assolvere gli obblighi relativi all'imposta devono nominare, secondo le modalità da stabilirsi dal Comune a oggi non ancora emanate, un rappresentante fiscale, residente nel Comune.

Perimetro territoriale

Il [comma 562](#) della Legge di Bilancio per il 2020, si occupa di definire quali sono le operazioni rilevanti ai fini dell'ILCCI, stabilendo che:

1. le forniture di beni si considerano effettuate a Campione d'Italia se il bene al momento della consegna o della messa a disposizione si trova nel territorio del Comune;
2. le forniture di energia elettrica in condotte, di gas mediante rete di distribuzione di gas naturale e di teleriscaldamento non si considerano effettuate nel Comune;
3. le prestazioni di servizi si considerano effettuate a Campione d'Italia se sono rese nell'esercizio d'impresa, arti o professioni da soggetti che hanno la sede della attività economica nel territorio di Campione d'Italia;

4. rilevano, secondo criteri di territorialità analoghi a quelli stabiliti dalla legge federale svizzera in materia di Iva, le prestazioni rese nell'esercizio d'impresa, arti o professioni da soggetti non aventi sede nel territorio di Campione d'Italia.

Al contrario, non rilevano le prestazioni di servizi in materia d'informatica o di telecomunicazioni.

Le operazioni interessate

Abbiamo visto che rilevano sia le cessioni di beni, sia le prestazioni di servizi.

Le forniture di beni

L'[articolo 6](#), D.M. 16 dicembre 2020, stabilisce che:

“Le forniture di beni si considerano effettuate nel Comune se, al momento della consegna o della messa a disposizione del consumatore finale, il bene si trova nel territorio del Comune.”.

Il momento da monitorare è l'atto finale: se il “passaggio” del bene si manifesta quando lo stesso si trova già in territorio comunale, l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'imposta.

Anche i consumatori finali che importano beni nel Comune di Campione di Italia si considerano soggetti passivi e, per quanto riguarda la territorialità di tali operazioni, l'[articolo 7](#), comma 2, D.M. 16 dicembre 2020, prevede che si considerano effettuate da parte del consumatore finale tutte quelle importazioni che vengono effettuate da parte di soggetti che non procedono alla comunicazione, ai sensi dell'[articolo 20](#), D.M. 16 dicembre 2020, al cedente:

- del numero identificativo Iva italiano, in alternativa al codice EORI o al numero di iscrizione al Registro Imprese, all'albo professionale o ai registri professionali;
- che i beni acquistati sono destinati allo svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione;
- che i beni acquistati sono destinati all'esecuzione di operazioni escluse ex [articolo 16](#), D.M. 16 dicembre 2020;
- che i beni acquistati sono destinati a uso promiscuo.

Al contrario, il comma 3, articolo 7, D.M. 16 dicembre 2020 introduce una presunzione assoluta per cui:

“Non si considerano importati i beni precedentemente esportati o trasferiti fuori dal Comune per essere sottoposti a lavorazione, riparazione o perizia, nonché i beni importati o introdotti nel Comune per le medesime finalità”.

Le prestazioni di servizi

Rilevano ai fini dell'ILCCI tutte le prestazioni di servizi rese:

- da parte di soggetti passivi;
- a titolo oneroso;
- a consumatori finali;

nel Comune di Campione di Italia.

Ai sensi dell'[articolo 13](#), D.M. 16 dicembre 2020:

“Si considerano effettuate nel Comune di Campione di Italia le prestazioni di servizi rese da soggetti passivi d'imposta che hanno nel Comune la sede della loro attività economica o uno stabilimento ovvero il domicilio o la dimora abituale”.

In questo caso, quindi, rileva la sede di colui che eroga i servizi e non il luogo del committente.

Il comma 2 individua alcune prestazioni di servizi sempre rilevanti nel territorio di Campione di Italia quali, ad esempio, quelle relative alla ristorazione, quelle relative a immobili ubicati nel Comune di Campione di Italia, le prestazioni pubblicitarie, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché di elaborazione e fornitura di dati e simili, il prestito di personale, le prestazioni di mediazione (eccettuate quelle in relazione a immobili), le prestazioni di servizi di telefonia fissa e mobile e servizi internet.

Operazioni esenti ed escluse

Sempre il D.M. 16 dicembre 2020, si occupa di individuare in maniera compiuta alcune operazioni che si considerano esenti ed escluse dall'applicazione dell'ILCCI, a prescindere dalla sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti.

Le operazioni esenti

Ai sensi dell'[articolo 14](#), D.M. 16 dicembre 2020, si considerano esenti da ILCCI:

- a) le esportazioni e i trasferimenti di beni nell'Unione Europea, comprensive delle vendite a distanza di beni spediti o trasportati fuori dal Comune da parte del fornitore o per suo conto con consegna a consumatori finali;
- b) la messa a disposizione di beni, compresa la loro locazione o il loro noleggio, purché il destinatario utilizzi i beni prevalentemente fuori dal territorio del Comune di Campione d'Italia;
- c) le prestazioni di servizi effettuate espressamente in nome e per conto di consumatori finali da mediatori o intermediari, se la prestazione oggetto della mediazione o dell'intermediazione è esente dall'ILCCI in virtù del presente articolo oppure è effettuata unicamente fuori dal territorio del Comune;

se la prestazione oggetto della mediazione o intermediazione è effettuata solo in parte a Campione d'Italia, è assoggettata all'ILCCI soltanto la quota di mediazione effettuata nel territorio del Comune;

d) le prestazioni di servizi effettuate in nome proprio da agenzie di viaggio e da organizzatori per la quota eseguita fuori dal territorio di Campione d'Italia;

e) il trasporto e la spedizione relativi alla esportazione o al trasferimento di beni nel territorio dell'Unione Europea.

L'[articolo 15](#), D.M. 16 dicembre 2020, derogando ai principi dell'[articolo 6](#), introduce l'esenzione delle forniture di beni effettuate nel territorio di Campione di Italia a condizione che:

a) l'acquirente dimostri, esibendo un valido documento, di non essere residente né domiciliato nel Comune;

b) i beni siano destinati al consumo privato dell'acquirente o a scopi di regalo;

c) il prezzo di vendita sia di valore pari o superiore a 300 euro, inclusa l'imposta;

d) il bene sia trasportato fuori dal Comune entro 30 giorni dalla consegna all'acquirente;

e) il fornitore rilasci un documento commerciale per traffico turistico.

È richiesto il rilascio da parte del cedente di un documento commerciale, il c.d. documento per traffico turistico, che, ai sensi del comma 2, articolo 15, D.M. 16 dicembre 2020, deve obbligatoriamente contenere i seguenti dati:

a) nome e luogo del fornitore come risultante nelle transazioni commerciali;

b) numero identificativo Iva italiano, in alternativa, dal codice EORI o dal numero di iscrizione al Registro Imprese del fornitore;

c) nome e indirizzo dell'acquirente;

d) numero di un documento di identità dell'acquirente e il tipo di documento;

e) data della fornitura dei beni;

f) descrizione e prezzo dei beni.

Inoltre, sia il fornitore sia l'acquirente devono attestare con la loro firma di essere a conoscenza delle condizioni per l'esenzione dell'imposta e che le indicazioni figuranti sul documento sono esatte.

Infine, per poter considerare, in deroga ai principi generali, esente la cessione di beni ai viaggiatori, quest'ultimi, nel termine di 60 giorni successivi al trasporto dei beni fuori del Comune di Campione di Italia, devono procedere alla trasmissione al fornitore di copia del documento commerciale sul quale l'ufficio delle dogane ha attestato che il bene è uscito dal territorio del medesimo o altra documentazione dalla quale risulti che il bene è stato importato in un Paese terzo o introdotto in uno

Stato dell'Unione Europea. In assenza di tale documentazione il fornitore è responsabile del pagamento dell'imposta.

Le operazioni escluse

Il successivo [articolo 16](#), D.M. 16 dicembre 2020, individua quali escluse da ILCCI le seguenti operazioni:

- a) le prestazioni del servizio postale e le cessioni di beni accessorie, effettuate dai soggetti obbligati ad assicurarne l'esecuzione, tuttavia, non sono esenti le prestazioni di servizi e le cessioni di beni a esse accessorie quando le condizioni sono state negoziate individualmente;
- b) le cure ospedaliere e mediche rese nell'ambito della medicina umana da enti ospedalieri, centri per le cure mediche in cui è necessario il ricovero, centri diagnostici e simili nonché le prestazioni a esse strettamente collegate;
- c) le cure mediche rese nell'ambito della medicina umana da medici, medici-dentisti, psicoterapeuti, chiropratici, fisioterapisti, naturopati, levatrici, infermieri;
- d) i servizi di assistenza e cura resi anche a domicilio da infermieri, organizzazioni di cura e assistenza domiciliare (c.d. *spitex*) o case di cura purché prescritti da un medico;
- e) le forniture di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno;
- f) le prestazioni di trasporto di malati o disabili con veicoli all'uopo equipaggiati;
- g) le prestazioni di assistenza all'infanzia e alla gioventù fornite da asili nido, scuole per l'infanzia, centri diurni per l'accoglienza di bambini, orfanatrofi;
- h) le prestazioni strettamente finalizzate a promuovere la cultura e la formazione dei giovani *under 25* anni, fornite da istituzioni di utilità pubblica nell'ambito di scambi di giovani;
- i) le prestazioni di educazione dell'infanzia e della gioventù, di insegnamento compreso quello impartito da insegnanti privati e scuole private, di formazione, perfezionamento e riqualificazione professionale compresi gli esami; le conferenze e le altre manifestazioni di natura scientifica o istruttiva, compresa l'attività di conferenziere; i servizi di natura organizzativa resi in favore degli enti pubblici che svolgono le attività di cui al periodo precedente e quelli resi in favore delle organizzazioni che svolgono le prestazioni di cui al periodo precedente da parte dei membri delle medesime organizzazioni;
- j) la messa a disposizione di personale, da parte di associazioni religiose o filosofiche senza scopo lucrativo, per la cura dei malati, l'aiuto e la sicurezza sociali, l'assistenza all'infanzia e alla gioventù, l'educazione e l'istruzione, le attività religiose, la beneficenza e scopi di utilità pubblica;

- k) le prestazioni fornite ai propri membri, contro pagamento di contributi stabiliti in conformità degli statuti, da parte di istituzioni senza scopo di lucro che perseguono obiettivi di natura politica, sindacale, economica, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica, ecologica, sportiva, culturale o civica;
- l) le rappresentazioni teatrali, musicali e coreografiche, cinematografiche e simili; visite a musei, gallerie, giardini botanici e zoologici e simili; prestazioni di biblioteche, archivi e simili; ingressi e partecipazioni a manifestazioni sportive e relative prestazioni accessorie;
- m) la fornitura di opere d'arte da parte di scrittori, compositori, cineasti, pittori e scultori, nonché le prestazioni di servizi degli editori e delle società di riscossione per la diffusione di queste opere;
- n) le vendite di beneficenza effettuate da istituzioni senza scopo lucrativo che svolgono attività escluse dall'ILCCI nei settori dello sport, della cultura, della cura dei malati, dell'aiuto e della sicurezza sociali, dell'assistenza all'infanzia e alla gioventù;
- o) le prestazioni di assicurazione e le prestazioni delle assicurazioni sociali;
- p) la concessione e mediazione di crediti, nonché gestione dei crediti da parte di chi li ha concessi; mediazione e assunzione di impegni, fidejussioni e altre cauzioni e garanzie, nonché gestione di garanzie di crediti da parte di chi li ha concessi; operazioni, compresa la mediazione, relative al deposito di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, alle girate, ai crediti pecuniari, agli assegni e ad altri effetti commerciali; operazioni, compresa la mediazione, relative ai mezzi legali di pagamento (valute estere quali divise, banconote e monete); operazioni in contanti e operazioni a termine, compresa la mediazione, relative a cartevalori, diritti-valore e derivati, nonché a quote di società e di altre associazioni; distribuzione di quote a investimenti collettivi di capitale e gestione di investimenti collettivi di capitale da parte di persone che li gestiscono o li custodiscono, nonché da parte delle direzioni dei fondi, delle banche depositarie e dei loro mandatarî; si considerano mandatarî tutte le persone fisiche o giuridiche alle quali gli investimenti collettivi di capitale possono delegare compiti;
- q) il trasferimento e costituzione di diritti reali su immobili, nonché le prestazioni effettuate da comunioni di comproprietari ai propri membri consistenti nella messa a disposizione per l'uso, nella manutenzione, nelle riparazioni e in qualsiasi altro atto di gestione della proprietà comune, nonché nella fornitura di calore e di beni simili;
- r) la messa a disposizione per l'uso o il godimento di immobili o di parti di immobili, a esclusione delle locazioni di immobili nel settore alberghiero, di *stand* di esposizione e di singoli locali in edifici espositivi e congressuali, di aree per il parcheggio di veicoli e di aree non destinate all'uso comune salvo si tratti di una prestazione accessoria a una locazione di immobili esclusa dall'ILCCI;
- s) le forniture di francobolli valevoli per l'affrancatura e di altri valori di bollo ufficiali;

- t) le operazioni concernenti scommesse, lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro, purché siano assoggettate a un'imposta speciale o ad altre tasse;
- u) le forniture di beni mobili usati, che sono stati utilizzati unicamente per prestazioni escluse dall'ILCCI;
- v) la vendita, da parte degli agricoltori, dei selvicoltori e degli orticoltori, di prodotti agricoli, forestali e orticoli della propria azienda, la vendita di bestiame da parte dei commercianti di bestiame e la vendita di latte alle aziende di trasformazione da parte dei centri di raccolta del latte;
- w) le prestazioni di organizzazioni di utilità pubblica volte a promuovere l'immagine di terzi e le prestazioni di terzi volte a promuovere l'immagine di organizzazioni di utilità pubblica;
- x) le prestazioni effettuate tra le unità organizzative della medesima collettività pubblica, o tra tale collettività e gli istituti o le fondazioni che hanno partecipato alla loro fondazione o le loro unità organizzative;
- y) la messa a disposizione di personale da parte di collettività pubbliche ad altre collettività;
- z) le prestazioni eseguite tra istituti di formazione e di ricerca che partecipano a una cooperazione in materia di istruzione e di ricerca, se effettuate nell'ambito delle cooperazioni previste dalle norme nazionali e/o dell'Unione Europea.

Funzionamento dell'imposta

Il Titolo V del D.M. 16 dicembre 2020 è dedicato all'individuazione delle regole relative al corretto funzionamento dell'imposta che, ai sensi dell'[articolo 17](#), D.M. 16 dicembre 2020, diviene esigibile:

- per le cessioni di beni nel momento in cui è consegnato o messo a disposizione del consumatore finale per l'uso o per il suo godimento o, se antecedente, nel momento di pagamento del corrispettivo; e
- per le prestazioni di servizi nel momento in cui viene pagato il corrispettivo.

Ai fini dell'individuazione della corretta base imponibile l'[articolo 18](#), D.M. 16 dicembre 2020, stabilisce che è costituita dal corrispettivo complessivo dovuto dal consumatore finale, comprensivo di tutti gli oneri e le spese addebitate per l'esecuzione della fornitura o per la prestazione del servizio.

Non rientrano mai nella base imponibile:

- a) le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del consumatore finale o del cedente o prestatore;
- b) il valore dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali;
- c) le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto del consumatore finale, se regolarmente documentate;

d) l'importo degli imballaggi e dei recipienti se ne è stato pattuito il rimborso alla resa.

Nel caso di prestazioni relative a immobili ubicati nel Comune di Campione d'Italia, la base imponibile è costituita dal solo costo del materiale impiegato.

Nel caso di cessioni di beni non a titolo oneroso ma gratuito, la base imponibile è data dal prezzo di costo dei beni oggetto della fornitura.

Da ultimo, nel caso di forniture di beni e prestazioni di servizi effettuate in CHF, ai fini della determinazione della base imponibile, si prende a riferimento il cambio medio mensile CHF/Euro.

L'[articolo 19](#), D.M. 16 dicembre 2020, nel rispetto del principio per cui le aliquote devono essere applicate in misura pari alle percentuali individuate dalla legge federale svizzera per l'Iva, ha stabilito:

- un'aliquota ordinaria del 7,7% e
- 2 aliquote agevolate pari al 3,7% e al 2,5%.

Per garantire, in via automatica, il perfetto allineamento tra aliquote della ILCCI e quelle svizzere, ha stabilito che le variazioni ai fini dell'allineamento, e quindi quando cambiano quelle svizzere, hanno automatico effetto a decorrere dal trentesimo giorno successivo a quello in cui saranno adottate le modifiche al D.M. 16 dicembre 2020.

Beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta del 2,5%
acqua trasportata in condotte (VD 2201), escluso il trattamento delle acque di scarico
derrate alimentari e additivi. Per derrate alimentari s'intendono tutte le sostanze o i prodotti che, in forma trasformata, parzialmente trasformata o non trasformata, sono destinati a essere ingeriti o si può ragionevolmente prevedere saranno ingeriti dall'essere umano, incluse le bevande e l'acqua, destinate al consumo umano, la gomma da masticare, nonché tutte le sostanze aggiunte intenzionalmente alle derrate alimentari durante la loro fabbricazione, trasformazione o elaborazione (VD comprese nei capitoli da 01 a 04, VD comprese nei capitoli da 07 a 12 e VD comprese nei capitoli da 15 a 22). Sono escluse le derrate alimentari offerte nell'ambito di prestazioni della ristorazione
bestiame (VD 0101, VD 0102, VD 0103 e VD 0104), pollame (VD 0105)
pesci (VD comprese nel capitolo 03); altri animali per scopi alimentari come ad esempio conigli, lepri e uccelli (VD 0106)
cereali (VD comprese nel capitolo 10)
sementi, bulbi e cipolle da trapianto, piante vive, talee, innesti, fiori recisi e rami, anche in arrangiamenti, mazzi, corone e simili (VD comprese nel capitolo 06)
alimenti e stame per animali (VD comprese nel capitolo 23), acidi per l'insilamento
concimi, materiali di pacciamatura e altri materiali vegetali di copertura (VD comprese nel capitolo 31)
medicinali (VD comprese nel capitolo 30) per uso umano o veterinario
giornali, riviste, libri e altri stampati senza carattere pubblicitario, anche elettronici (VD comprese nel capitolo 49)
prestazioni di servizi radiofonici e televisivi non aventi carattere commerciale

prestazioni nel settore dell'agricoltura consistenti nella lavorazione del suolo
Beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta del 3,7%
le prestazioni del settore alberghiero, incluse le prestazioni d'alloggio con prima colazione, anche se questa è fatturata separatamente

Gli adempimenti

L'ILCCI, come confermato dalla DRE Lombardia con la risposta a interpello n. 904-1266/2021 è un'imposta monofase che incide sul consumatore finale con la conseguenza che, come previsto dall'[articolo 20](#), comma 1, D.M. 16 dicembre 2020:

“Il soggetto passivo d'imposta che effettua forniture di beni o prestazioni di servizi esercita la rivalsa dell'ILCCI nei confronti dei consumatori finali”.

Al contrario, non si avrà applicazione dell'imposta nel caso di forniture di beni e prestazioni di servizi nei confronti dei cessionari o committenti esercenti attività d'impresa, arte o professione quando hanno provveduto a comunicare al cedente o al prestatore:

- a) il numero identificativo Iva italiano, in alternativa, dal codice EORI o dal numero di iscrizione al Registro Imprese, all'albo professionale o ai registri professionali;
- b) che i beni e i servizi acquistati sono destinati allo svolgimento dell'attività d'impresa arte o professione;
- c) che i beni e servizi acquistati non sono destinati all'effettuazione delle operazioni escluse previste dall'[articolo 16](#), D.M. 16 dicembre 2020.

Nel caso di beni e i servizi siano a uso promiscuo l'imposta si applica sulla metà della base imponibile o, in alternativa, sulla percentuale di base indicata dal cessionario o committente e determinata in base a criteri oggettivi riferibili all'utilizzo del bene o del servizio acquistato, riscontrabili in sede di controllo. La certificazione dei corrispettivi per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, come previsto dall'[articolo 21](#), comma 1, D.M. 16 dicembre 2020, avviene con il rilascio, al momento di effettuazione dell'operazione, in modalità cartacea o elettronica, di un documento numerato da cui risulti:

1. la data dell'operazione;
2. il numero identificativo Iva italiano, in alternativa, dal codice EORI o dal numero di iscrizione al Registro Imprese, all'albo professionale o ai registri professionali;
3. la descrizione dell'operazione;
4. la base imponibile;
5. l'aliquota dell'ILCCI o la natura di operazione esente, di operazione esclusa o di operazione effettuata nei confronti di un altro soggetto che svolge attività d'impresa, arte o professione;

6. nel caos di operazioni effettuate nei confronti di un soggetto che svolge attività d'impresa, arte o professione, il documento deve contenere anche l'identificativo Iva del soggetto cessionario o committente o, in mancanza, il numero di iscrizione al Registro Imprese o all'albo professionale.

La DRE Lombardia, con la risposta a interpello n. 904-1266/2021, in risposta a un commercialista, ha precisato che le fatture emesse ai propri clienti consumatori finali non devono seguire le regole previste per la fatturazione elettronica in quanto Campione di Italia non rientra nel perimetro territoriale dell'Iva italiana.

Inoltre, con [faq n. 46 del 21 dicembre 2018](#), è stato precisato che, poiché tali operazioni, essendo considerate come operazioni transfrontaliere rientrano nel campo applicativo del c.d. esterometro di cui all'[articolo 1](#), comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015, è possibile ovviare a tale adempimento procedendo comunque all'emissione della fattura elettronica allo Sdl e fornendo una copia (elettronica o analogica) al cliente di Campione di Italia.

Copia del documento emesso deve essere conservato per l'attività di accertamento e controllo da parte del Comune di Campione di Italia ex [articolo 2220](#), cod. civ., norma che si applica a tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini tributari secondo quanto previsto dall'[articolo 7-bis](#), comma 9, D.L. 357/1994, convertito con modificazioni nella L. 489/1994.

Obblighi dichiarativi

I soggetti che, a prescindere dalla forma giuridica, effettuano nell'esercizio d'impresa, arte o professione, anche svolto in via non esclusiva, forniture di beni e prestazioni di servizi, diversi da quelli esclusi dall'ILCCI ai sensi dell'[articolo 16](#), D.M. 16 dicembre 2020, nei confronti di consumatori finali, nel territorio del Comune di Campione d'Italia, sono obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale, come previsto dall'[articolo 24](#), D.M. 16 dicembre 2020 con cui viene stabilito, quale termine ultimo per la presentazione il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate.

Sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione i consumatori finali anche nell'ipotesi in cui gli stessi siano tenuti al versamento dell'imposta ai sensi di quanto previsto dagli articoli [8](#), [9](#) e [22](#), D.M. 16 dicembre 2020. In questo caso, tuttavia, tali soggetti hanno l'obbligo di conservare, per un periodo di 10 anni, la documentazione inerente le operazioni che hanno determinato l'obbligo di versamento dell'ILCCI.

Sempre l'articolo 24, D.M. 16 dicembre 2020, stabilisce le seguenti modalità alternative di presentazione della dichiarazione:

- cartacea. In questo caso, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 4, D.M. 21 giugno 2021, limitatamente al 2020, ma si immagina che la regola sarà applicabile anche per gli anni a venire, la dichiarazione è presentata direttamente all'ufficio tributi del Comune di Campione d'Italia; tuttavia, è ammessa la presentata anche a mezzo posta, mediante raccomandata senza ricevuta di ritorno, in busta chiusa recante la dicitura «Dichiarazione ILCCI 2020», indirizzata all'ufficio tributi del Comune di Campione d'Italia. Il formato cartaceo è obbligatorio per i contribuenti non residenti in Italia e non identificati mediante codice fiscale;
- in formato elettronico. L'articolo 5, D.M. 21 giugno 2021, prevede, anche in questo caso in riferimento al periodo di imposta 2020, ma si immagina che le istruzioni si estenderanno anche per i periodi successivi, che la presentazione in modalità telematica è effettuata dal contribuente oppure da un soggetto incaricato della trasmissione telematica, di cui all'[articolo 3](#), comma 3, D.P.R. 322/1998, e successive modificazioni, attraverso apposita applicazione gestita dal Mef, presente nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it). I soggetti incaricati della trasmissione telematica devono rilasciare al contribuente la dichiarazione redatta su modelli conformi.

Versamento dell'imposta

Gli articoli [22](#) e [23](#), D.M. 16 dicembre 2020, disciplinano le modalità di versamento dell'imposta.

A eccezione delle ipotesi in cui sia espressamente previsto un termine differente, l'imposta deve essere versata in 2 rate scadenti:

- il 16 settembre relativamente all'imposta dovuta per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate entro il 30 giugno;
- il 16 marzo dell'anno successivo relativamente all'imposta dovuta per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nonché per l'introduzione nel Comune di beni provenienti da Paesi dell'Unione Europea effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente.

Ai sensi dell'articolo 22, comma 1, D.M. 16 dicembre 2020, in caso di imposta non superiore a 500 euro, è possibile procedere al versamento cumulativo con quanto dovuto per il semestre successivo e quindi in un'unica soluzione entro il 16 marzo dell'anno successivo.

Tali previsioni si rendono applicabili anche per quanto concerne i versamenti relativi all'imposta dovuta dal consumatore finale.

L'articolo 23, D.M. 16 dicembre 2020, inoltre, prevede che non vi è obbligo di versamento quando l'ammontare del versamento è inferiore a 5 euro o al corrispondente valore in franchi svizzeri.

Infine, ai sensi dell'[articolo 22](#), comma 3, D.M. 16 dicembre 2020, il versamento dell'imposta, comprensiva di quanto eventualmente dovuto a seguito di accertamento e di riscossione coattiva, deve essere effettuato al Comune di Campione di Italia solo a mezzo di strumenti di pagamento tracciabili previsti dal Comune stesso.

Per quanto riguarda i soggetti non residenti e non domiciliati né stabiliti a Campione di Italia, l'articolo 22, comma 2, D.M. 16 dicembre 2020, prevede la possibilità di delegare il consumatore finale a versare l'imposta direttamente al Comune, procedendo a un'annotazione sottoscritta sulla certificazione di cui all'[articolo 21](#), D.M. 16 dicembre 2020.

Il documento annotato dovrà essere inviato al Comune di Campione di Italia, da parte dei soggetti non residenti, in formato cartaceo o elettronico, nel termine del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Resta inteso che i soggetti non residenti restano responsabili in solido con il consumatore finale per il versamento dell'imposta.

SCHEDA DI SINTESI

La L. 160/2019 (la c.d. Legge di Bilancio per il 2020) ha introdotto, limitatamente al territorio del Comune di Campione di Italia un'imposta "sostitutiva" dell'Iva, la ILCCI (imposta locale sul consumo di Campione d'Italia) con lo scopo di garantire pari condizioni agli operatori ivi stabiliti rispetto a quelli operanti nel confinante territorio elvetico.



Soggetti passivi sono:

- a) chi nel territorio comunale effettua, nell'esercizio di impresa, arti o professioni, forniture di beni e prestazioni di servizi nei confronti di consumatori finali;
- b) i consumatori finali che effettuano importazioni nel territorio del Comune; e
- c) i consumatori finali individuati in coloro che effettuano acquisti di beni e servizi per finalità diverse dall'esercizio di impresa arti o professioni e chi effettua operazioni escluse dall'applicazione dell'Iva in conformità alla legge federale svizzera.



Rilevano sia le cessioni di beni sia le prestazioni di servizi.



L'articolo 18, D.M. 16 dicembre 2020, stabilisce che la base imponibile è costituita dal corrispettivo complessivo dovuto dal consumatore finale, comprensivo di tutti gli oneri e le spese addebitate per l'esecuzione della fornitura o per la prestazione del servizio.

ec Euroconference
Editoria

! « (**NUOVA USCITA**) »
LUGLIO 2021



LA FISCALITÀ DI VANTAGGIO DI CAMPIONE D'ITALIA E LA ILCCI

Autori: Francesca Benini, Luigi Scappini

Prezzi di listino versione cartacea € 15,00

ACQUISTA ORA

Compensi incassati dopo la chiusura della partita Iva

Il punto giurisprudenziale e di prassi

di Gianfranco Antico – pubblicista

Premessa

Prendendo spunto da un recente pronunciamento della Corte di Cassazione – [ordinanza n. 18081/2021](#) –, che si è occupata della problematica dei compensi incassati dal professionista dopo la cessazione della partita Iva, verifichiamo la giurisprudenza formatasi, unitamente alle indicazioni di prassi diramate in questi anni, in ordine al trattamento fiscale da riservare ai compensi non ancora riscossi all'uscita dall'attività professionale.

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 18081/2021

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 18081/2021 trae origine dall'avviso di accertamento che l'Agenzia delle entrate aveva notificato a un professionista, con il quale veniva contestata l'omessa fatturazione ai fini Iva e la presentazione di dichiarazione infedele.

Avverso il suddetto atto impositivo il contribuente aveva proposto ricorso, evidenziando di avere cancellato la partita Iva nell'anno 2008 e di avere incassato solo nel 2010, quindi dopo la cancellazione, l'importo a lui spettante per l'attività professionale in precedenza svolta, sicché non aveva assoggettato l'importo a Iva per carenza del presupposto soggettivo.

La CTP di Varese aveva rigettato il ricorso. I giudici di secondo grado – aditi dal contribuente – hanno rigettato l'appello, ritenendo legittima la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, in quanto finché il professionista non definisce i rapporti pendenti, compresi gli incassi, è obbligato a tenere aperta la partita Iva, oppure a emettere la fattura indipendentemente dall'effettivo incasso.

Il ricorso in cassazione da parte del contribuente – che contestava le conclusioni raggiunte dal giudice del gravame – non ha trovato accoglimento, atteso che il suo ragionamento, basato sulla considerazione della sussistenza dell'obbligo del contribuente/professionista, di procedere comunque al versamento dell'Iva anche dopo la cancellazione della partita Iva qualora il corrispettivo della

prestazione dallo stesso resa sia successiva alla suddetta cancellazione, non solo è coerente, sotto il profilo logico, ma è anche corretto in considerazione della disciplina normativa di riferimento.

Sul punto la Corte richiama un precedente pronunciamento espresso a SS.UU. – [n. 8059/2016](#) – secondo cui:

“il compenso di prestazione professionale è imponibile a fini Iva, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, e alla relativa formalizzazione”.

Principio che muove dalla necessaria contrapposizione concettuale tra la nozione di imponibilità a fini Iva e quella di esigibilità, nel senso che, mentre il primo è da porsi in stretta relazione con il *“fatto generatore dell'imposta”*, cioè con l'evento che costituisce l'origine dell'obbligazione tributaria e dell'imponibilità ai fini Iva, cui vanno ricollegati l'operatività della disciplina del tributo e i relativi effetti, il secondo attiene al diverso profilo della *“esigibilità”* dell'imposta, cioè dell'attitudine attuale dell'imposta a essere pretesa in riscossione dall'Erario;

“è, dunque, in relazione al fatto generatore dell'imposta, cioè all'esecuzione della prestazione di servizi, e non anche al pagamento del corrispettivo, ove successivo alla esecuzione della prestazione, che occorre ragionare al fine di valutare quando sia sorto il presupposto impositivo e, con esso, l'insorgenza dell'imponibilità ai fini Iva”.

Così che:

“con il conseguimento del compenso si determina non l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, solo la sua condizione di esigibilità e l'individuazione dell'estremo limite temporale entro cui deve essere adempiuto l'obbligo di fatturazione”. Ciò comporta, “quale indefettibile corollario, che i compensi di prestazioni da attività imprenditoriale o professionale, conseguiti dopo la cessazione dell'attività medesima, devono ritenersi assoggettati a Iva, risultandone lo “statuto” impositivo definito dalla contestuale ricorrenza, all'atto del manifestarsi del fatto generatore dell'imposta (e suo presupposto oggettivo) anche del relativo presupposto soggettivo”.

Il punto giurisprudenziale

Il punto giurisprudenziale non può che prendere le mosse dal citato pronunciamento espresso a SS.UU. – n. 8059/2016.

Il ragionamento della Corte è il seguente: posto che il pagamento del corrispettivo non è essenziale al riscontro del carattere oneroso che l'operazione deve assumere per costituire presupposto dell'imposta (dipendendo detto carattere dagli accordi delle parti e non dall'esecuzione del rapporto), occorre considerare che – dal momento che l'[articolo 6](#), comma 3, D.P.R. 633/1972, non offre alcun elemento contrario a una lettura nel senso della sua rilevanza ai soli fini dell'esigibilità e che il D.P.R. 633/1972 non contempla alcuna specifica indicazione circa il momento d'insorgenza dell'obbligazione tributaria e il dato di temporale rilevanza del presupposto del tributo:

“tutt'altro che implausibile si rivela ritenere che il D.P.R. 633/1972, articolo 6, comma 3, nella contemplata assimilazione al pagamento, si riferisca alla sola esigibilità dell'imposta, dando per scontata la sua concettuale distinzione e autonomia dal relativo fatto generatore”.

Preciso indice normativo del fatto che anche l'ordinamento nazionale non disconosce, ma presuppone, la distinzione concettuale tra fatto generatore ed esigibilità dell'imposta (mantenendo il primo rigorosamente ancorato al dato temporale della concreta esecuzione dell'operazione imponibile e riservando al pagamento il solo ruolo di condizione di esigibilità dell'imposta) si rinviene, peraltro, nella circostanza che, in assonanza con l'[articolo 90](#), Direttiva 2006/112/CE, l'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972 prevede che la mancata riscossione del corrispettivo, qualora il momento impositivo si sia già verificato, non comporta il venir meno dell'obbligazione tributaria, ma incide sulla determinazione dell'imposta o della base imponibile.

Nel senso indicato depone, inoltre, il rilievo che – diversamente dalle condizioni di esigibilità dell'imposta, che possono anche variare in considerazione di specifiche esigenze funzionali:

“l'imponibilità, quale espressione del fatto generatore dell'imposta e indice di capacità contributiva (cui si ricollegano gli effetti previsti dalla disciplina del tributo e in rapporto alla quale s'individuano ambito territoriale di relativo riferimento nonché disciplina e aliquota in concreto applicabile), appare dover essere necessariamente riferito, nella prospettiva di cui agli articoli 3 e 53, Costituzione e per l'esigenza di non trattare differentemente situazioni uguali, a dato oggettivo omogeneo e insuscettibile di variazioni determinate da scelte casuali e soggettive. Situazione che non si verificherebbe, ove si ritenesse che, nel considerare l'effettuazione della prestazione coincidente con il pagamento, il D.P.R. 633/1972, articolo 6, comma 3, intendesse riferirsi a tale evento anche con riguardo al fatto generatore dell'imposta, giacché, in tal caso, l'imponibilità a fini Iva sarebbe, irrazionalmente, destinata a mutare (cfr. la disciplina complessiva della citata disposizione), non solo in rapporto alla tipologia dell'operazione imponibile, ma anche all'interno di ciascuna di esse nonché in funzione dell'opzione dell'operatore (che eventualmente anticipi il momento impositivo con l'emissione della fattura)”.

Pertanto, il fatto generatore dell'Iva e l'insorgenza della correlativa imponibilità vanno identificati – non solo sul piano dei rapporti privatistici¹, ma anche sul piano eminentemente tributario – con la materiale esecuzione della prestazione, giacché, in doverosa aderenza alla disciplina europea, la previsione di cui all'[articolo 6](#), comma 3, D.P.R. 633/1972, va intesa nel senso che, con il conseguimento del compenso, coincide, non l'evento generatore del tributo, bensì, solo la sua condizione di esigibilità. Osservano i massimi giudici che l'assoggettamento a Iva del compenso per prestazione professionale percepito dopo la cessazione dell'esercizio dell'attività è per altro verso imposta (ancor prima che dall'opportunità di prevenire rischi di strumentalizzazioni elusive, peraltro in danno di risorsa dell'Unione Europea) dalla necessità di assicurare il compiuto rispetto del principio della neutralità fiscale dell'imposta, in forza del quale il tributo è esclusivamente destinato a gravare sul consumatore finale e non può risolversi né in svantaggio né in vantaggio per gli operatori economici che intervengano nei passaggi intermedi del ciclo produttivo/distributivo.

Solo ritenendo il compenso in rassegna assoggettato a Iva si risponde, infatti, all'esigenza, coesistente alla natura del tributo, di impedire la sottrazione al prelievo sul consumo del valore aggiunto relativo a operazione di prestazione di servizi, che, inquadrata in regime fiscale Iva, ha partecipato delle detrazioni d'imposta sugli acquisti "a monte".

La Corte, inoltre, opera un parallelismo con i compensi conseguiti dagli eredi dopo la morte del professionista (cfr. Cassazione n. 4785/2009), non emergendo, peraltro:

“ragioni logico-giuridiche ostative all'applicazione della soluzione indicata relativamente ai corrispettivi di prestazioni eseguite, nell'esercizio dell'attività economica di soggetto deceduto o di società estinta, incassati dagli eredi o dai soci”.

Né detta soluzione si pone in contraddizione con la pregressa giurisprudenza (sentenza n. 6198/1996 e n. 8145/1996), secondo cui la cessione di un bene, posta in essere da un imprenditore successivamente alla cessazione dell'attività d'impresa, esula dall'imposizione Iva ed è soggetta all'ordinaria tassazione proporzionale di registro di cui all'[articolo 38](#), D.P.R. 634/1972, anche se si tratti di bene prodotto nell'ambito della pregressa attività o comunque da essa derivato.

“Deve, invero, considerarsi che – differentemente da quanto avviene per le prestazioni di servizi – in relazione alle cessioni di beni di cui alle decisioni in rassegna, la cessazione dell'attività determina il contestuale compiuto esaurimento del ciclo dell'imposizione Iva, in forza dell'obbligatoria applicazione della regola del c.d. "autoconsumo", estesa dalla previsione del D.P.R. 633/1972, articolo 2, comma 2,

¹ In tal senso, già Cassazione n. 8222/2011 e n. 15690/2008.

n. 5, (in combinato con quella di cui al successivo l'articolo 35, comma 4) all'ipotesi di cessazione dell'attività; sicché, in merito alle cessioni successive, resta spazio solo per l'applicazione di altre forme di fiscalità".

L'assoggettamento a Iva del corrispettivo di attività professionale conseguito dopo la cessazione dell'attività medesima – che trova pieno riscontro nel principio generale di effettività – “*non può essere condizionato (a svantaggio come a vantaggio del contribuente) da fattori puramente formali*”; cosicché, in assenza di compiuto sostanziale esaurimento di tutte le operazioni fiscalmente rilevanti, non possono assumere valore determinante, ai fini dell'esclusione dall'imposizione, l'intervenuta dichiarazione di cessazione dell'attività e quello della dismissione della partita Iva, “*attesa il carattere meramente formale (anzi: "anagrafico") della prima evenienza (cfr. Corte di Giustizia 22 dicembre 2010, in C-438/09; Cassazione n. 5851/2012; n. 22774/2006 e n. 4234/2004) e puramente strumentale della seconda*”.

Il punto di prassi

Se la Corte di Cassazione è ferma nel ritenere che anche i compensi incassati dopo la chiusura dell'attività sono sempre soggetti a Iva, in sede di prassi, nel corso degli anni si sono delineate soluzioni assolutamente conformi ai diversi pronunciamenti.

L'Agenzia delle entrate, già con la [circolare n. 11/E/2007](#) (§ 7.1), ha affermato che:

“l'attività del professionista non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, e, in particolare, di quelli aventi a oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale”.

Successivamente, con la [risoluzione n. 232/E/2009](#), la stessa Amministrazione finanziaria ha ritenuto che la cessazione dell'attività per il professionista:

“non coincide ... con il momento in cui egli si astiene dal porre in essere le prestazioni professionali, bensì con quello, successivo, in cui chiude i rapporti professionali, fatturando tutte le prestazioni svolte e dismettendo i beni strumentali. Fino al momento in cui il professionista, che non intenda anticipare la fatturazione rispetto al momento di incasso del corrispettivo, non realizza la riscossione dei crediti, la cui esazione sia ritenuta ragionevolmente possibile (perché, ad esempio, non è decorso il termine di prescrizione di cui all'articolo 2956, comma 1, n. 2, cod. civ.) l'attività professionale non può ritenersi cessata”.

Principi sostanzialmente confermati e richiamati nella [circolare n. 17/E/2012](#) (§ 5.1): laddove un

contribuente:

“... cessi l'attività quando ancora esistono ... compensi fatturati e non ancora riscossi, ovvero costi e oneri per i quali manca ancora la manifestazione numeraria, in linea di principio restano validi i chiarimenti già forniti ...”, fermo restando la possibilità – in alternativa – di “determinare il reddito relativo all'ultimo anno di attività tenendo conto anche delle operazioni che non hanno avuto in quell'anno manifestazione finanziaria”.

La [circolare n. 10/E/2016](#) (§ 4.3.5) ha esteso tale soluzione interpretativa anche ai soggetti che fruiscono del regime forfettario² (ex articolo 1, commi [54-89](#), L. 190/2014). Mentre, con la [risposta a interpello n. 299/E/2020](#) tale linea è stata traslata per il compenso riscosso da un professionista dopo la cessazione dell'attività esercitata nel regime dei minimi. Infatti, richiamando i precedenti citati pronunciamenti di prassi, per l'Agenzia delle entrate, i contribuenti che accedono ai predetti regimi agevolati:

“possono far concorrere alla determinazione del reddito anche ricavi ancora da incassare al momento della chiusura della partita Iva, imputando all'ultimo anno di attività anche le operazioni che non hanno avuto ancora manifestazione finanziaria. Tale precisazione, vale a prescindere dal tipo di attività (professionale o d'impresa) esercitata, poiché i soggetti che accedono ai predetti regimi determinano comunque il reddito secondo il criterio di cassa”³.

Ad analoghe conclusioni era già giunta la [risposta alla consulenza giuridica n. 20/2019](#), restando:

“peraltro, salva per il professionista la possibilità di anticipare la fatturazione delle prestazioni rese e, quindi, l'esigibilità dell'Iva rispetto al momento dell'effettivo incasso e poi chiudere la partita Iva. In tale evenienza, vanno computate nell'ultima dichiarazione annuale Iva, ove effettuate, “anche le operazioni indicate nel comma 5 dell'articolo 6, per le quali non si è verificata l'esigibilità dell'imposta” (così il comma 4, articolo 35, D.P.R. 633/1972)”.

² “Ne consegue che, in caso di cessazione dell'attività, il contribuente che applica il regime forfettario dovrà adempiere agli obblighi dichiarativi prescritti, compilando il quadro LM del modello Unico fino all'ultima operazione concernente la riscossione dei crediti; fino a tale data non potrà, pertanto, chiedere la cessazione della partita Iva. La cessazione della partita Iva non potrà, inoltre, essere chiesta fino a quando non siano state ricevute tutte le fatture relative alle operazioni passive effettuate, tenuto conto dell'obbligo di regolarizzare delle fatture omesse ovvero emesse in forma irregolare, imposto al cessionario o committente dall'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997. In alternativa, tenendo conto delle dimensioni dell'impresa e, in particolare, dall'esiguità delle operazioni economiche che ne caratterizzano l'attività, in un'ottica di semplificazione, si ritiene applicabile al regime forfettario la soluzione, prevista in via interpretativa per il regime fiscale di vantaggio, secondo cui, il contribuente ha la facoltà di chiudere le proprie pendenze fiscali, imputando all'ultimo anno anche delle operazioni che non hanno avuto ancora manifestazione finanziaria. (cfr. circolare n. 17/E/2012)”.

³ La circostanza che il contribuente, al momento dell'incasso del compenso, non abbia partita Iva fa sì che, nel caso in esame, non sia possibile riscontrare il requisito soggettivo dell'abitudine che è alla base delle attività di lavoro autonomo. L'Agenzia delle entrate, pertanto, ritiene che il compenso percepito dall'istante nel 2019 quando ormai, avendo chiuso la partita Iva, non svolgeva più la sua attività professionale in maniera abituale, debba essere dichiarato come reddito diverso, ai sensi del comma 1, lettera l), articolo 67, Tuir, “indicandolo nel quadro RL, rigo RL15, del modello Redditi Persone Fisiche 2020”.

Brevi conclusioni

La questione esaminata si inserisce nell'ambito di un tema complesso – quello della cessazione dell'attività professionale, con conseguente chiusura della partita Iva, che non può prescindere dalla conclusione di tutti gli adempimenti conseguenti alle operazioni attive e passive effettuate – che ha visto nel tempo diversi pronunciamenti sia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia della giurisprudenza.

In linea generale, quindi, il professionista che non svolge più l'attività professionale non può cessare la partita Iva in presenza di corrispettivi per prestazioni rese in tale ambito ancora da fatturare ai propri clienti, pur se appare possibile procedere alla fatturazione di tutti i compensi, compresi quelli ancora non riscossi (con evidenti riflessi sul piano reddituale e Iva) e, successivamente, cessare l'attività professionale anticipatamente.

Sulle modalità di chiusura può venire in soccorso la [risoluzione n. 232/E/2009](#) che, pur se in ordine alle fatture a esigibilità differita, dopo aver precisato che il professionista non possa, in linea generale, procedere alla chiusura della partita Iva, fintanto che non avviene la riscossione del credito, ha affermato che tuttavia, qualora l'istante volesse comunque chiudere la propria partita Iva, senza attendere l'esito del procedimento pendente, dovrà procedere al previo versamento dell'imposta indicata in fattura (nel caso specifico oggetto di contestazione)⁴.

In senso conforme la [risoluzione n. 34/E/2019](#), secondo cui, in presenza di fatture da incassare o prestazioni da fatturare, gli eredi non possono chiudere la partita Iva del professionista defunto sino a quando non viene incassata l'ultima parcella, e pertanto in queste ipotesi è ammissibile una deroga a quanto stabilito dall'[articolo 35-bis](#), D.P.R. 633/1972 che dispone la chiusura della partita Iva del contribuente deceduto da parte degli eredi entro 6 mesi dalla data della sua morte. L'Agenzia delle entrate ritiene, altresì, che una lettura sistematica dell'articolo 35-bis, D.P.R. 633/1972, consenta di applicare anche alla figura del professionista quanto disposto dal comma 2, secondo cui *“Resta ferma la disciplina stabilita dal presente decreto per le operazioni effettuate, anche ai fini della liquidazione dell'azienda, dagli eredi dell'imprenditore.”* Peraltro, viene consentito all'istante la possibilità di anticipare la fatturazione delle prestazioni rese dal *de cuius* e di chiudere la partita Iva, salvo, in tale evenienza, computare nell'ultima dichiarazione annuale Iva *“anche le operazioni indicate nel comma 5 dell'articolo*

⁴ L'istante rappresenta che, nel corso dell'anno 2005, ha emesso nei confronti di un'Azienda sanitaria locale una fattura con Iva a esigibilità differita, la quale, contestata dal soggetto destinatario della stessa, è attualmente oggetto di un procedimento giudiziario il cui esito non è prevedibile in tempi brevi. Data l'età anagrafica e la circostanza che la propria attività è divenuta, oramai, del tutto marginale e limitata a qualche sporadica prestazione, è sua intenzione chiudere la partita Iva.

6, per le quali non si è verificata l'esigibilità dell'imposta" (così l'[articolo 35](#), comma 4, D.P.R. 633/1972), ossia anticipare l'esigibilità rispetto al momento dell'effettivo incasso.

SCHEDA DI SINTESI

Prendendo spunto da un recente pronunciamento della Corte di Cassazione – ordinanza n. 18081/2021 -, che si è occupata della problematica dei compensi incassati dal professionista dopo la cessazione della partita Iva, verifichiamo la giurisprudenza formatasi, unitamente alle indicazioni di prassi diramate in questi anni, in ordine al trattamento fiscale da riservare ai compensi non ancora riscossi all'uscita dall'attività professionale.



L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 18081/2021 trae origine dall'avviso di accertamento che l'Agenzia delle entrate aveva notificato a un professionista, con il quale veniva contestata l'omessa fatturazione ai fini Iva e la presentazione di dichiarazione infedele.



Il ricorso in cassazione da parte del contribuente – che contestava le conclusioni negative raggiunte dal giudice del gravame – non ha trovato accoglimento, atteso che il suo ragionamento, basato sulla considerazione della sussistenza dell'obbligo del contribuente/professionista, di procedere comunque al versamento dell'Iva anche dopo la cancellazione della partita Iva qualora il corrispettivo della prestazione dallo stesso resa sia successiva alla suddetta cancellazione, non solo è coerente, sotto il profilo logico, ma è anche corretto in considerazione della disciplina normativa di riferimento.



Sul punto la Corte richiama un precedente pronunciamento espresso a SS.UU. – n. 8059/2016 – secondo cui *“il compenso di prestazione professionale è imponibile a fini Iva, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, e alla relativa formalizzazione”*.



Se la Corte di Cassazione è ferma nel ritenere che anche i compensi incassati dopo la chiusura dell'attività sono sempre soggetti a Iva, in sede di prassi, nel corso degli anni si sono delineate soluzioni assolutamente conformi ai diversi pronunciamenti.



In linea generale, quindi, il professionista che non svolge più l'attività professionale non può cessare la partita Iva in presenza di corrispettivi per prestazioni rese in tale ambito ancora da fatturare ai propri clienti, pur se appare possibile procedere alla fatturazione di tutti i compensi,

compresi quelli ancora non riscossi (con evidenti riflessi sul piano reddituale e Iva) e, successivamente, cessare l'attività professionale anticipatamente.

DA SETTEMBRE 2021



MASTER[®]
BREVE 365
23[^] edizione

**Rivoluziona il Tuo modo
di fare formazione**

Scopri le novità dell'edizione 2021/2022 >

Regime Iva dei servizi immobiliari resi in Italia da un soggetto non residente

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

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 549/E/2021](#), è intervenuta per chiarire l'ambito applicativo del meccanismo del *reverse charge* di cui all'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia (nella specie, rappresentate da prestazioni di servizi relative a beni immobili).

Oggetto dell'istanza di interpello

L'interpello ha per oggetto il trattamento Iva delle prestazioni di servizi relative al ripristino e alla manutenzione di una rete ferroviaria, rese da un soggetto non residente identificato direttamente nel territorio italiano ai sensi dell'[articolo 35-ter](#), D.P.R. 633/1972.

In particolare, l'istante – avente sede in Slovacchia – ha ottenuto dal committente italiano una commessa per il ripristino e la manutenzione della rete ferroviaria interna presso uno stabilimento, situato in Italia.

La rete ferroviaria – precisa l'istante – deve considerarsi bene immobile in quanto ancorata al suolo mediante opere che la rendono inseparabile dal suolo stesso senza alterarne la funzionalità. I servizi inerenti alla commessa sarebbero attinenti, pertanto, a un bene immobile (nella specie, la rete ferroviaria situata in Italia).

Per poter operare, l'istante si è identificato direttamente in Italia ai fini Iva, ai sensi del citato articolo 35-ter, D.P.R. 633/1972, con assegnazione della partita Iva italiana e ha adempiuto alla comunicazione delle liquidazioni Iva periodiche e presentato la dichiarazione Iva annuale.

L'istante rappresenta, infine, che i fornitori di beni e servizi (materie prime, lavorazioni, etc.) emettono fattura con Iva, essendo l'Italia il luogo di consegna ed esecuzione del servizio sul bene immobile. Tali fatture sono state registrate su apposita contabilità Iva e sono stati eseguiti i correlati adempimenti Iva.

Ciò premesso, l'istante chiede se alle operazioni rese al committente italiano debba applicarsi la disciplina di cui all'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, oppure se le stesse debbano essere fatturate utilizzando la partita Iva italiana in base alle disposizioni di cui all'[articolo 7-quater](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

Luogo di effettuazione dei servizi relativi a beni immobili

L'articolo 7-quater, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, in conformità all'[articolo 47](#), Direttiva 2006/112/CE, stabilisce che si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

“le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato”.

Tale deroga, applicabile dal 1° gennaio 2010, è stata introdotta dall'[articolo 1](#), comma 1, lettera c), D.Lgs. 18/2010, con un contenuto essenzialmente identico a quello del previgente [articolo 7](#), comma 4, lettera a), D.P.R. 633/1972 e trova applicazione, sia nei rapporti B2B sia B2C, indipendentemente dal luogo di stabilimento tanto del prestatore quanto del committente.

Definizione di “beni immobili”

Come evidenziato dalla [circolare n. 37/E/2011](#) (§ 3.1.2), in seguito alla riforma dei principi generali che disciplinano la territorialità delle prestazioni di servizi è divenuto essenziale, in relazione alle prestazioni di servizi relativi a beni materiali, verificare se tali beni siano immobili ovvero mobili.

Anteriormente al 1° gennaio 2010, agli effetti della territorialità dell'Italia, non assumeva di fatto rilievo la distinzione tra le prestazioni relative a beni immobili e quelle relative a beni mobili.

Fino al 31 dicembre 2009, infatti, in forza delle disposizioni contenute nelle lettere a) e b) del comma 4, articolo 7, D.P.R. 633/1972, le prestazioni di servizi relative a un immobile si consideravano effettuate, come pure attualmente avviene, nel territorio dello Stato in cui era situato l'immobile medesimo, mentre le prestazioni di servizi relative a un bene mobile (ad esempio, un impianto riparato in loco, senza essere trasportato altrove) si consideravano in ogni caso effettuate nel luogo in cui erano materialmente eseguite. Tali luoghi normalmente coincidevano, per cui la difficoltà di qualificare un determinato bene come mobile o immobile non avrebbe comportato incertezze in sede di

determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione; si immagini, ad esempio, il caso di un committente italiano che avesse affidato a un fornitore francese la riparazione di un impianto incorporato in un immobile situato in Italia, intervento a sua volta subappaltato dal soggetto francese a un soggetto tedesco: a prescindere dalla qualificazione dell'impianto come bene mobile o bene immobile, fino al 31 dicembre 2009 le prestazioni di servizi citate sarebbero state da assoggettare a Iva in Italia.

Nel nuovo contesto normativo, i servizi relativi a beni mobili resi a committenti soggetti passivi d'imposta si considerano, come rilevato, effettuati nello Stato del committente – in carenza di una espressa previsione di deroga al criterio-base di territorialità – mentre i servizi relativi a immobili resi a tali soggetti continuano a considerarsi effettuati nello Stato ove è situato l'immobile.

In tale quadro, assume fondamentale importanza la distinzione fra beni mobili e beni immobili.

Trattandosi di profili di territorialità dell'imposizione, nel procedere alla relativa distinzione dovrà aversi riguardo, come sottolineato dall'Agenzia delle entrate, ai criteri operanti con riferimento all'Iva, quali risultanti dalla disciplina comunitaria come interpretata dalla Corte di Giustizia. Secondo i giudici comunitari, una delle caratteristiche fondamentali dei beni immobili è il collegamento a una porzione determinata della superficie terrestre e, inoltre, costituiscono beni immobili anche le costruzioni che – pur se non facilmente smontabili e spostabili – non sono tuttavia indissolubilmente incorporate al suolo¹.

Al riguardo, particolare rilievo assume la disposizione contenuta nell'[articolo 12](#), § 2, Direttiva 2006/112/CE che – con specifico riferimento all'acquisizione dello *status* di soggetto passivo d'imposta – stabilisce che “*si considera «fabbricato» qualsiasi costruzione incorporata al suolo*”. Da ciò si ricava implicitamente che quando tali beni siano fissati stabilmente, gli stessi sono da considerare agli effetti dell'Iva quali beni immobili.

A conclusioni sostanzialmente analoghe si giunge sulla base dell'orientamento costante più volte ribadito dall'Amministrazione finanziaria, ossia che si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando, per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità, debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento².

Ne consegue che, agli effetti della determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione, quando il bene mobile – nel momento in cui il servizio è eseguito – sia fissato stabilmente e non possa essere

¹ Cfr. sentenza 7 settembre 2006, causa C-166/05 e sentenza 16 gennaio 2003, causa C-315/00.

² Cfr. [circolare n. 38/E/2010](#) (risposta 1.8.a).

separato (a meno di alterarne la funzionalità o di antieconomici interventi di adattamento), non opererà il criterio-base del committente, bensì la disposizione specifica prevista per i servizi relativi a beni immobili.

Per i beni situati in Italia, la [circolare n. 37/E/2011](#) (§ 3.1.2) ha, inoltre, precisato che, nelle more dell'emanazione da parte dell'Unione Europea dei criteri generali atti a distinguere i beni mobili dai beni immobili, occorre altresì avere riguardo all'eventuale accatastamento del bene, elemento che lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile.

Nozione di “beni immobili” introdotta dal Regolamento di esecuzione 2013/1042/UE

Al fine specifico di garantire il trattamento fiscale uniforme delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili, si è reso pertanto opportuno definire – sul piano comunitario – il concetto di bene immobile.

L'[articolo 13-ter](#), Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, introdotto dal citato Regolamento di esecuzione 2013/1042/UE, dispone che, ai fini dell'applicazione della Direttiva 2006/112/CE, si considerano beni immobili:

- a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile stabilire titolo e possesso;
- b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul o incorporato al suolo, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimovibile;
- c) qualsiasi elemento che sia installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
- d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio, che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.

Norma	Principali chiarimenti
Lettera a)	I concetti di “diritto di proprietà” e “possesso” devono essere applicati dagli Stati membri con modalità comuni senza fare riferimento alle definizioni nazionali, per cui ciò che conta è il potere di disposizione sostanziale del bene e non quello formale rappresentato dal titolo giuridico di proprietà. I beni possono essere considerati beni immobili anche se al momento della valutazione non sono realmente di proprietà o in possesso di nessuno, essendo sufficiente che sia possibile costituire il titolo di proprietà o il possesso
Lettera b)	Il fabbricato può essere definito come una struttura (eretta dall'uomo) con un tetto e dei muri, come una casa o una fabbrica, mentre il termine “edificio” ha un significato più ampio e comprende altre

	<p>strutture (erette dall'uomo) che non si considerano generalmente come fabbricati, come per esempio le opere di ingegneria civile, quali strade, ponti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari, nonché impianti industriali quali centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie, etc.. Nella previsione in esame rientrano anche i fabbricati e gli edifici incompleti e quelli in corso di costruzione, vale a dire che diventano beni immobili man mano che i lavori di costruzione proseguono e la struttura viene eretta sul suolo o a esso incorporata. Anche se non è ancora abitabile o idonea allo scopo, tale costruzione deve essere considerata come un bene immobile.</p> <p>Per valutare se il fabbricato/edificio non sia agevolmente smontabile o rimuovibile, occorre considerare i seguenti criteri oggettivi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'esigenza di avvalersi di competenze professionali, con riguardo a utensili, attrezzature, conoscenze, etc. necessari per smontare o spostare effettivamente il fabbricato o l'edificio, inclusi gli strumenti necessari per smontare o spostare gli stessi (tramite una gru, un rimorchio, un camion etc.); • il costo del servizio completo per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio a fronte del valore di ciò che è effettivamente smontato o spostato; • il tempo necessario per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio; • il fatto che smontando o spostando il fabbricato o l'edificio, tale fabbricato o edificio andrebbe distrutto ovvero il suo valore risulterebbe notevolmente ridotto. <p>L'utilizzo previsto di un bene come sede permanente può dare un'indicazione sulla sua natura di bene "immobile", ma non è sufficiente, come criterio, per determinare se una costruzione si possa considerare un bene immobile. Ciò che occorre verificare è se tale costruzione sia eretta al suolo o in esso incorporata in modo da non poter essere agevolmente smontata o rimossa</p>
Lettera c)	<p>Per essere considerati beni immobili, occorre verificare se in mancanza di tali elementi (cioè se dovessero essere rimossi) la natura del fabbricato o dell'edificio in sé ne risulterebbe mutata in modo tale da inficiarne l'utilizzo per la funzione per cui è stato progettato.</p> <p>Tuttavia, gli elementi, apparecchi o congegni – anche se fissati al fabbricato o all'edificio – che non perdono la loro individualità o integrità strutturale costituiscono semplici dotazioni in un fabbricato o edificio che mantiene la propria completezza anche in mancanza di tali elementi. Ciononostante, tali elementi potrebbero essere considerati beni immobili se non possono essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio in cui sono installati.</p> <p>Quando si tratta di edifici specifici, ciò che sarà decisivo per concludere se un elemento formi parte integrante di un edificio è se l'installazione di tale elemento sia essenziale o estremamente necessaria per questo tipo di edificio affinché si possa considerare tale, come nel caso in cui l'edificio diventi inutilizzabile in mancanza di tale elemento. Ad esempio, in un parco eolico, gli elementi del generatore (ad esempio, le pale) installati su una turbina eolica eretta al suolo sono elementi costitutivi senza i quali la turbina eolica sarebbe considerata incompleta.</p> <p>In definitiva, si considera che un elemento installato in un fabbricato o in un edificio formi parte integrante del fabbricato o dell'edificio quando contribuisce a rendere completo il fabbricato o l'edificio sulla base delle caratteristiche a esso comunemente associate e della funzione a esso assegnata</p>
Lettera d)	<p>L'espressione <i>"installato in modo permanente"</i> fa riferimento a elementi che sono installati per assolvere a uno scopo specifico in un fabbricato o in un edificio e che s'intende debbano durare o rimanere invariati.</p> <p>L'inciso <i>"in modo permanente"</i> potrebbe essere interpretato in modo soggettivo, vale a dire sulla base dell'intenzione della persona di installare un elemento in modo permanente, oppure in modo</p>

oggettivo, cioè facendo riferimento al periodo di tempo durante il quale è installato tale elemento. Sennonché, quando si tratta di elementi installati in fabbricati o in edifici destinati allo svolgimento di un'attività economica, si dovrà di preferenza far riferimento a un criterio oggettivo per determinare che tipi di elementi saranno probabilmente installati in modo permanente. Le apparecchiature o i macchinari industriali hanno una vita economica/utile più breve dei fabbricati o degli edifici all'interno dei quali sono utilizzati. Per "permanente" in questo contesto si intende che gli elementi sono utilizzati per un certo periodo di tempo nell'ambito di un'attività economica per la quale sono stati acquisiti.

Nella nozione di "distruzione" rientrano situazioni in cui il fabbricato o l'edificio subisce gravi danni o un mutamento fisico sostanziale a causa della rimozione degli elementi in esso installati in modo permanente. L'"alterazione" è, invece, un cambiamento meno drastico e comporta comunemente un cambiamento nel carattere o nella composizione; l'alterazione sarà ovviamente irrilevante nel caso di elementi semplicemente appesi alle pareti, inchiodati o avvitati al suolo o alle pareti e la cui rimozione lasci semplicemente tracce o segni a terra o sulle pareti (ad esempio, i fori dei tasselli) facili da nascondere o riparare.

Per determinare se l'alterazione sia o no significativa, potrebbe essere utile valutare gli sforzi, il tempo o i costi necessari per la riparazione del fabbricato o dell'edificio. Può rappresentare un ulteriore indicatore anche valutare se la rimozione dell'elemento possa causare un certo danno allo stesso elemento, ad esempio se occorra riparare l'elemento una volta rimosso, oppure se esso non abbia più valore né sia più utile ad alcuno scopo o non possa più assolvere alla stessa funzione.

Pertanto, ai fini dell'applicazione della previsione in esame, il fissaggio dell'elemento al fabbricato o all'edificio deve essere abbastanza forte da formare un tutto unico che assolva a una funzione specifica indipendente dal fabbricato e la cui rimozione causerebbe un danno significativo al fabbricato o all'edificio ed eventualmente allo stesso elemento rimosso

Collegamento del servizio con il bene immobile

Riguardo al collegamento che deve sussistere tra la prestazione e il bene immobile affinché si rientri nella deroga territoriale dell'[articolo 7-quater](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, l'[articolo 31-bis](#), § 1, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE dispone che i servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni.

La norma prosegue stabilendo che tale requisito si considera soddisfatto per i servizi:

- a) derivati da un bene immobile, se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;
- b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica del bene.

Secondo le note esplicative della Commissione Europea:

- i criteri di cui alla lettera a) riguardano i servizi in cui l'esito deriva dal bene immobile (ad esempio, la locazione di un fabbricato o l'ottenimento del diritto di pesca in un territorio delimitato). In altri termini,

il servizio deriva da un bene immobile quando viene fatto uso dell'immobile per effettuare il servizio, purché tale immobile costituisca l'elemento centrale e indispensabile della prestazione;

- i criteri della lettera b) considerano il bene immobile come l'oggetto del servizio erogato (ad esempio, la riparazione di un fabbricato). In altri termini, è necessario che il servizio comporti l'alterazione dello stato giuridico e/o delle caratteristiche fisiche del bene immobile. Si presume che ogni tipo di modificazione fisica del bene immobile sia sufficiente per rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione, compresi i servizi volti a impedire qualsiasi alterazione fisica, fermo restando che anche modifiche di lieve entità che producano l'alterazione fisica del bene immobile (vale a dire che non comportino modifiche nella sostanza dell'immobile) rientrano nell'ambito di applicazione della norma (ad esempio, la manutenzione o la pulizia di strade, gallerie, ponti, fabbricati, etc.);
- i criteri delle lettere a) e b) non sono cumulativi, per cui è possibile che taluni servizi rispondano ai criteri di entrambe le disposizioni, ma è sufficiente soddisfare i requisiti indicati da una sola delle due lettere affinché il servizio sia compreso fra quelli immobiliari.

La valutazione del servizio a fronte dei predetti criteri deve essere effettuata soltanto qualora tale servizio non sia ricompreso in nessuno dei 2 elenchi di cui ai § 2 e 3, [articolo 31-bis](#), Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, di seguito esposti.

Più nello specifico, per determinare se un servizio sia relativo a un bene immobile, occorre:

- controllare se il servizio sia incluso nell'elenco di cui all'articolo 31-bis, § 2, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE. In caso affermativo, esso rientra nell'ambito di applicazione della deroga territoriale fondata sul luogo di ubicazione dell'immobile di cui all'[articolo 47](#), Direttiva 2006/112/CE;
- verificare, in base all'elenco di cui all'articolo 31-bis, § 3, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE se il servizio sia escluso dall'applicazione dell'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE;
- qualora il servizio non sia ricompreso in nessuno dei 2 elenchi, verificare se soddisfi qualsiasi altro criterio di cui all'articolo 31-bis, § 1, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE.

Esemplificazioni dei servizi relativi ai beni immobili formulate dalla Commissione Europea

Come anticipato, l'articolo 31-bis, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, nei § 2 e 3, riporta un'elencazione non esaustiva di prestazioni che, rispettivamente, si considerano e non si considerano

relative a beni immobili e in ordine alle quali le menzionate note esplicative della Commissione Europea forniscono gli opportuni commenti sulla loro portata.

Servizi relativi a beni immobili	Servizi non relativi a beni immobili
<ul style="list-style-type: none"> • elaborazione di planimetrie per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito • prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene • edificazione di un fabbricato sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti • edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili • opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione • rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili • valutazione di beni immobili, anche a fini assicurativi, per stabilire il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni nell'ambito di controversie • locazione finanziaria e locazione di beni immobili, compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile a uso esclusivo del destinatario • prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, compreso il diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo ripartito e di diritti affini • cessione o trasferimento di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie 	<ul style="list-style-type: none"> • elaborazione di planimetrie per fabbricati, o per loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno • magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora una parte specifica dell'immobile non sia assegnata a uso esclusivo del destinatario • prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili • intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona • messa a disposizione di <i>stand</i> in fiere o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello <i>stand</i>, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità • installazione o montaggio, manutenzione e riparazione, ispezione o controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili • gestione del portafoglio di investimenti immobiliari • servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli inclusi nei servizi immobiliari, comprese le consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o le consulenze per applicare un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili

- lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o di loro parti, compresi lavori di pulizia e di posa in opera di piastrelle, carta da parati e *parquet*
- lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili
- installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili
- lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili
- gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario
- attività di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali)
- servizi legali riguardanti la cessione o il trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), quali le pratiche notarili, o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili, anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento

Reverse charge per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia

L'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 prevede che gli obblighi Iva relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti devono essere adempiuti dai cessionari o committenti, se soggetti passivi stabiliti in Italia, compresi:

– gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'[articolo 4](#), comma 4, D.P.R. 633/1972 (ad esempio enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza

personalità giuridica e le società semplici, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole), anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;

- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva.

Procedure di integrazione e di autofatturazione

In base al citato [articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, l'obbligo di *reverse charge* si concretizza con l'applicazione, in via alternativa:

- della procedura di integrazione e di registrazione già prevista per gli acquisti intracomunitari di beni, quando il cedente/prestatore non residente è stabilito in altro Paese UE;
- della procedura di autofatturazione, quando il cedente/prestatore non residente è stabilito in un Paese extra UE.

Nel caso del fornitore non residente comunitario, nella disciplina in vigore fino a tutto il 2012, l'imposta doveva essere assolta dal cessionario/committente italiano mediante la procedura di integrazione e di registrazione prevista dagli articoli [46](#) e [47](#), D.L. 331/1993, esclusivamente per le prestazioni di servizi "generiche", di cui all'[articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972, effettuate da un operatore comunitario nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato³.

Dal 2013, per effetto delle novità introdotte dalla L. 228/2012 (Legge di Stabilità 2013), la medesima procedura di assolvimento dell'imposta si applica sia alle cessioni di beni (diverse dagli acquisti intracomunitari che sono oggetto di una specifica disciplina), sia a tutte le prestazioni di servizi, anche non "generiche", rese da un soggetto passivo comunitario nel territorio della Stato.

A seguito delle modifiche richiamate, valgono anche con riferimento ai servizi diversi da quelli "generici" i chiarimenti resi nella [circolare n. 35/E/2012](#), laddove è stato precisato che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente può essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione, cui va ricondotta l'esigibilità dell'imposta, che deve essere assolta dal committente italiano, a prescindere dall'effettuazione del pagamento.

Dal 2013, la procedura di autofatturazione resta, invece, obbligatoria quando il cedente/prestatore è stabilito in un Paese extra UE.

³ Cfr. [circolare n. 35/E/2012](#) (§ 3.1).

Limiti all'utilizzo della posizione Iva italiana del fornitore non residente

L'obbligo generalizzato di *reverse charge* per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia implica che l'Iva debba essere applicata dal cessionario/committente anche quando il cedente/prestatore non residente sia identificato in Italia direttamente o per mezzo di un proprio rappresentante fiscale.

In questo senso si è espressa più volte la stessa Amministrazione finanziaria, come per esempio nella [circolare n. 37/E/2011](#) (§ 4.2), in cui l'Agenzia delle entrate ha precisato che, dal 2010, l'Iva relativa a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia – rese da soggetti non residenti (a eccezione di quelle rese per il tramite di una stabile organizzazione in Italia) – deve sempre essere assolta dal cessionario/committente, quando questi sia un soggetto passivo stabilito in Italia, mediante l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, ancorché il cedente/prestatore sia identificato ai fini Iva in Italia tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale⁴.

Emissione della fattura da parte del fornitore non residente

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che, per le operazioni soggette a *reverse charge* da parte del cessionario/committente, soggetto d'imposta, il cedente/prestatore non residente non può emettere fattura tramite la propria posizione Iva italiana⁵.

Nell'occasione, è stato tuttavia consentito che, in relazione a una cessione interna, il rappresentante fiscale di un soggetto estero possa – per proprie esigenze – emettere nei confronti del cliente italiano un documento non rilevante ai fini Iva, con indicazione della circostanza che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cliente stesso.

Questa indicazione è stata confermata dalla [risoluzione n. 21/E/2015](#), secondo la quale il documento emesso con partita Iva italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente o meno nell'Unione Europea, per una cessione effettuata nei confronti di un soggetto passivo residente in Italia, è da considerare non rilevante come fattura ai fini Iva.

Ne consegue che, al suo posto, il cliente italiano deve richiedere che la fattura sia emessa direttamente dal fornitore estero, in quanto è sulla base di questo documento che occorre applicare la procedura di integrazione e di registrazione prevista dall'[articolo 17](#), comma 2, D.L. 331/1993.

⁴ Nello stesso senso, anche la [risoluzione n. 89/E/2010](#), nonché le circolari [n. 36/E/2010](#) (Parte II, risposta 31) e [n. 14/E/2010](#) (§ 1).

⁵ Cfr. [risoluzione n. 89/E/2010](#), cit..

Va da sé, pertanto, che – in caso di mancata ricezione della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione – il cliente italiano dovrà emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e annotarla entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente⁶.

Applicazione del *reverse charge* quando il cessionario non è stabilito in Italia

Le disposizioni dell'[articolo 17](#), commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972 devono essere coordinate con le norme applicabili in specifici settori in cui è prevista l'applicazione dell'inversione contabile.

Si tratta, cioè, di comprendere se, per le operazioni soggette al *reverse charge* c.d. "interno", le relative disposizioni siano da intendersi prevalenti rispetto a quelle dell'articolo 17, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972.

La risposta è stata fornita dall'Agenzia delle entrate con la [risoluzione n. 28/E/2012](#), in riferimento al caso di un soggetto residente in Svizzera con un rappresentante fiscale in Italia che cede sul territorio nazionale rottami, cascami e avanzi di metalli di cui all'[articolo 74](#), commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972 a un soggetto residente nella Repubblica Ceca, con o senza rappresentante fiscale in Italia.

Nella fattispecie considerata, se si ritengono prevalenti le disposizioni:

- dell'articolo 17, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972, è il fornitore svizzero che, attraverso il proprio rappresentante fiscale, deve assolvere l'imposta in Italia non essendo il cliente ivi stabilito;
- dell'articolo 74, commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972, è il cliente che deve identificarsi in Italia per assolvere l'imposta dovuta su un'operazione riconducibile a un settore speciale, per il quale è previsto che l'Iva debba essere assolta dal cessionario.

Secondo l'Agenzia delle entrate, la regola generale in base alla quale l'Iva è dovuta dal cedente o prestatore, anche se non stabilito in Italia, se il cessionario o committente non è stabilito nel territorio dello Stato, deve essere derogata tutte le volte in cui, in forza di disposizioni speciali, il debitore d'imposta sia espressamente individuato, anche per le operazioni fra soggetti stabiliti in Italia, nel cessionario o committente. Tale ipotesi ricorre nel caso dell'inversione contabile prevista dai commi 5, 6 e 7, articolo 17, D.P.R. 633/1972 per le operazioni riguardanti determinati prodotti o settori, nonché dai commi 7 e 8, articolo 74, D.P.R. 633/1972, riguardanti le cessioni di rottami e di altri materiali di recupero.

⁶ Cfr. articoli 46, comma 5, e 47, comma 1, D.L. 331/1993.

In armonia con le finalità di lotta alle frodi che hanno ispirato l'introduzione delle citate disposizioni, si deve infatti ritenere che le stesse trovino applicazione nelle ipotesi in cui il debitore d'imposta non sia già individuato, sulla base di altre norme, nel cessionario o committente.

In definitiva, in base alle citate disposizioni "speciali", di cui ai commi 5, 6 e 7, [articolo 17](#), D.P.R. 633/1972, nonché di cui ai commi 7 e 8 del successivo [articolo 74](#), D.P.R. 633/1972, il debitore d'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario o committente, ove soggetto passivo ai fini Iva, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente o prestatore abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini Iva in Italia. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario o committente – in assenza di sede o di stabile organizzazione nel territorio dello Stato – dovrà identificarsi ai fini Iva in Italia, oppure dovrà provvedere alla nomina di un rappresentante fiscale.

Tale conclusione:

- da un lato, conferma le indicazioni rese dall'Agenzia delle entrate nella [circolare n. 11/E/2007](#) (risposta 5.1) in relazione al regime di *reverse charge* previsto per i subappalti edili dall'articolo 17, comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972. In merito al caso in cui appaltatore e subappaltatore siano entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia, è stato infatti chiarito che l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta, è tenuto a identificarsi nel territorio dello Stato per assolvere l'Iva;
- dall'altro, risulta smentita dalla [circolare n. 37/E/2011](#) (§ 4.5), per la quale il cessionario o committente deve essere stabilito in Italia in modo che la soggettività passiva alla quale è subordinata l'inversione contabile sia riconosciuta esclusivamente nei confronti di chi svolge l'attività economica in Italia, avendo ivi fissato la sede dei propri affari.

Indicazioni rese nella risposta a interpello n. 549/E/2021

L'Agenzia delle entrate, nella [risposta a interpello n. 549/E/2021](#), ha rilevato che la territorialità Iva dell'attività dichiarata dall'istante dipende dal luogo in cui è situato l'immobile (nella specie, la rete ferroviaria).

Se la prestazione in esame è resa su un immobile situato nel territorio dello Stato, per la deroga prevista dall'[articolo 7-quater](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, l'operazione si considera ivi effettuata e, riguardo alle modalità di assolvimento degli obblighi Iva, occorre richiamare l'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 che disciplina il debitore dell'imposta e le modalità di

fatturazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

Con riferimento a queste operazioni, i relativi obblighi sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della UE, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli [46](#) e [47](#), D.L. 331/1993.

Ne consegue che l'Iva relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, effettuate dal cedente o prestatore estero nei confronti del committente o cessionario italiano è assolta da quest'ultimo tramite il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "*reverse charge*"). Ciò anche se il cedente o prestatore estero è identificato, ai fini Iva, in Italia, mediante l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale, che non fanno venire meno la qualifica di "non residente" del fornitore.

Il sistema dell'inversione contabile è attuato attraverso 2 modalità alternative, a seconda che il fornitore estero sia un soggetto passivo Iva stabilito fuori dalla UE o nella UE.

Nella fattispecie in esame, è possibile desumere che l'istante è un soggetto passivo stabilito ai fini Iva in uno Stato UE (nella specie, Slovacchia), sicché è il committente italiano che deve adempiere agli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993, ossia integrando la fattura ricevuta con l'Iva italiana.

L'istante, pertanto, deve emettere una fattura con partita Iva slovacca senza l'addebito dell'imposta, essendo il committente italiano a integrare tale fattura con l'Iva italiana e ad annotarla nei propri registri acquisti e vendite.

SCHEDA DI SINTESI

L'Iva relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, anziché dal cedente/prestatore stabilito in Stato estero, è assolta dal cessionario/committente italiano mediante l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* anche se il cedente/prestatore non residente è identificato ai fini Iva in Italia direttamente o attraverso la nomina di un rappresentante fiscale, che non fa, pertanto, venire meno la qualifica di soggetto non stabilito in Italia del cedente/prestatore estero.



Il sistema del *reverse charge* è attuato attraverso 2 modalità alternative, a seconda che il fornitore estero sia un soggetto passivo Iva stabilito fuori dalla UE o nella UE.

Nel primo caso (fornitore extra UE), il cessionario/committente italiano emette autofattura, mentre quando il fornitore è stabilito in altro Stato UE, il cessionario/committente italiano adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993, ossia integrando la fattura ricevuta con l'Iva italiana.



Nella fattispecie oggetto della risposta a interpello n. 549/E/2021, in cui l'istante è un soggetto passivo stabilito ai fini Iva in altro Stato UE (nella specie, Slovacchia), il committente italiano deve adempiere agli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993, ossia integrando la fattura ricevuta con l'Iva italiana.

L'istante, pertanto, deve emettere una fattura con partita Iva slovacca senza l'addebito dell'imposta, essendo il committente italiano a integrare tale fattura con l'Iva italiana e ad annotarla nei propri registri acquisti e vendite.



DA SETTEMBRE 2021

MASTER ADEMPIMENTI DI AZIENDA

Percorso pratico e di aggiornamento continuativo per
la gestione degli adempimenti amministrativi delle aziende

Scopri di più >

Iva in pratica n. 66/2021

Territorialità della cessione di beni da parte di soggetto extra UE

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa società Svizzera (CH1) con rappresentanza fiscale in Italia (ITCH1) procede alla cessione di pelli a Beta, società italiana (IT1). Le pelli prima di essere consegnate negli stabilimenti di IT1, subiscono, sempre in Italia, un processo di lavorazione presso IT2.

Ai fini di una corretta fatturazione delle operazioni si chiede se sia corretto che la rappresentanza fiscale ITCH1 fatturi la merce ex [articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, a IT1 e che le prestazioni di servizio consistenti nelle lavorazioni delle pelli siano fatturate a cura di IT2 a CH1 come non imponibili ex [articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972.

Infine, la fattura del trasporto delle pelli dagli stabilimenti di IT2 a quelli di IT1 può essere fatturata direttamente a CH1?

La soluzione

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sentenza [causa C-446/13](#) (Fonderie 2A), ha statuito che, ai fini dell'individuazione del regime applicabile, ai fini Iva, alla cessione, occorre distinguere a seconda che l'ordine di acquisto del cliente non residente abbia per oggetto beni lavorati, oppure beni che dovranno essere lavorati dal terzista.

Nella prima ipotesi (bene lavorato), che ricorre nel caso in esame, il costo della lavorazione, essendo fatturato dal terzista nei confronti del cedente, risulta incorporato nel prezzo di vendita del bene ceduto. Nella seconda ipotesi (bene non lavorato), il costo della lavorazione, essendo fatturato dal terzista direttamente nei confronti del cessionario comunitario, non risulta incorporato nel prezzo di vendita praticato dal cedente italiano.

Nel primo caso, oggetto del nostro caso, dalla richiamata sentenza si desume che la cessione non può considerarsi effettuata in Svizzera in quanto il contratto di compravendita ha per oggetto i beni risultanti dalla lavorazione, che sono “*fisicamente*” presenti in Italia al momento della consegna destinazione del cessionario italiano.

Da un punto di vista territoriale, questa conclusione trova conferma nell'[articolo 31](#), Direttiva 2006/112/CE, in base al quale:

“si considera come luogo della cessione, se il bene non viene spedito o trasportato, il luogo dove il bene si trova al momento della cessione”.

Fermo restando la territorialità della cessione dei beni risultanti dalla lavorazione, ex [articolo 7-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 ne deriva che il debitore della relativa imposta è il cessionario italiano che deve emettere autofattura con Iva, essendo il cedente un soggetto stabilito al di fuori della Unione Europea (nella specie, in Svizzera). Risulta, pertanto, errato ritenere che il rappresentante fiscale del cedente svizzero debba emettere fattura con Iva, potendo tutt'al più emettere – per proprie esigenze – un documento fiscalmente non rilevante ai fini dell'Iva, con indicazione della circostanza che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario (vedasi [risoluzione n. 89/E/2010](#)).

La lavorazione relativa ai beni è un'operazione territorialmente rilevante nel Paese di stabilimento del committente, ai sensi dell'[articolo 7-ter](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

Nel caso di specie, ciò significa che la prestazione deve essere fatturata dal terzista italiano con la dicitura “operazione non soggetta”, come previsto dall'[articolo 21](#), comma 6-bis, lettera b), D.P.R. 633/1972. Assumendo rilevanza, ai fini dell'individuazione del luogo impositivo, il Paese di stabilimento del committente, la fattura deve essere intestata alla partita Iva del committente svizzero e non a quella del suo rappresentante fiscale italiano.

Infine, considerazioni analoghe valgono per il trasporto dei beni dal terzista al cessionario, con i beni che sono movimentati nel solo territorio italiano. Trattandosi anche in tal caso di prestazioni di servizi “generiche”, territorialmente rilevanti ai fini Iva nel Paese di stabilimento del committente, la fattura deve essere intestata alla partita Iva del committente svizzero e non a quella del suo rappresentante fiscale italiano.

Iva in pratica n. 66/2021

L'osservatorio di giurisprudenza

di Centro studi tributari

Detrazione Iva – Acconto versato in sede di contratto preliminare per l'acquisto di un immobile – Simulazione del contratto – Divieto di detrazione

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 22092/2021](#)

Nel caso in esame, l'ufficio ha contestato l'indebita detrazione dell'Iva assolta sull'acconto relativo a un contratto preliminare di compravendita immobiliare, di cui è stato successivamente constatato dalle parti il mancato avveramento della pattuita condizione sospensiva avente a oggetto la garanzia del rendimento minimo locativo, in ragione dell'inesistenza di tale operazione.

La natura simulata del contratto è stata desunta dai giudici d'appello da una serie di indizi, consistenti: nella riconducibilità delle 2 parti al medesimo centro di interessi; nella sussistenza di plurime, analoghe operazioni, caratterizzate dall'elemento comune dell'esistenza di contratti preliminari di compravendita immobiliare, per importi rilevanti, sottoposti ad analoga condizione sospensiva, mai verificatasi; nell'elevato e anomalo, in relazione alla prassi corrente, importo versato a titolo di acconto, in relazione al corrispettivo pattuito (circa il 90% del prezzo finale); nella vendita dell'immobile in oggetto a terzi 6 mesi prima dello spirare del termine di verifica dell'evento dedotto in condizione; nella rilevante differenza tra il prezzo fissato nel preliminare e quello della vendita dell'immobile a terzi; nella differenza tra l'importo dell'acconto versato e quello, più elevato, indicato nella relativa fattura.

Ad avviso della Suprema Corte, dall'accertamento fattuale dell'assenza della volontà delle parti degli effetti del contratto preliminare segue, necessariamente, la correttezza della decisione del giudice di merito che ha ritenuto simulato tale contratto e inesistente l'operazione.

Ne discende l'insussistenza del diritto alla detrazione dell'Iva, atteso che tale diritto è legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi di cui trattasi, non essendo sufficiente la sua indicazione nella relativa fattura. Infatti, il diritto alla detrazione è subordinato alla condizione che le operazioni corrispondenti siano state effettivamente realizzate, non ostandovi il principio della neutralità fiscale, il quale, costituendo la traduzione del principio generale della parità di trattamento, consente un trattamento differenziato degli operatori economici per l'assenza di

operazioni imponibili rispetto a quelli che hanno posto in essere un'operazione imponibile effettivamente realizzata.

Del resto, benché, di regola, il fatto generatore dell'Iva si verifica, e l'imposta diviene esigibile, nel momento in cui viene effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi, l'[articolo 65](#) della Direttiva 2006/112/CE, prevede, a titolo di deroga, che nel caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta divenga esigibile all'atto della riscossione, a concorrenza dell'importo riscosso. Tuttavia, il diritto alla detrazione dell'Iva riguardante il versamento di un acconto può essere negato al suddetto acquirente qualora si accerti, alla luce di elementi oggettivi, che, al momento del versamento dell'acconto, egli sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che la realizzazione di tale cessione era incerta.

Presupposto territoriale – Prestazioni di servizi relative a beni immobili ubicati in Croazia

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 22129/2021](#)

La fattispecie risolta dalla Corte di Cassazione ha avuto origine dall'avviso di accertamento con il quale l'ufficio, relativamente all'anno 2006, aveva recuperato a tassazione l'Iva di cui alla fattura emessa in regime di esenzione in ragione dell'esecuzione di una prestazione di servizi relativa a beni immobili situati in Croazia.

Entrambi i giudizi di merito si sono conclusi a favore del contribuente, il quale ha prodotto il contratto d'appalto stipulato con la società croata per l'esecuzione dei lavori immobiliari, che costituisce prova idonea a giustificare l'esenzione dell'Iva.

Come rilevato dalla Suprema Corte, secondo l'[articolo 7](#), commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972, nel testo in vigore all'epoca dei fatti, se le prestazioni di servizi sono relative a beni immobili, le stesse non sono sottoposte alla regola della territorialità in Italia qualora abbiano a oggetto un immobile sito in altro Paese; il giudice del gravame, sul punto, ha ritenuto che era corretta la non imponibilità a Iva dell'operazione di cui alla fattura, in quanto dal contratto d'appalto, ritenuto idoneo a fini probatori, si evinceva che la prestazione di servizi era svolta su di un immobile sito in Croazia.

Né, sotto tale profilo, assume rilevanza l'ulteriore profilo relativo all'inesistenza di qualsiasi prova in ordine all'avvenuto pagamento da parte del cliente estero, costituendo, lo stesso, semmai, un elemento di valutazione che, sebbene non considerato dal giudice del gravame, non incide comunque sulla ragione di censura prospettata, basata sulla prospettazione della mancata delineazione dell'*iter* logico giuridico seguito dal giudice del gravame ai fini della definizione della controversia.

Detrazione Iva – Premi di impegnativa – Assenza di corrispettività – Divieto di detrazione

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 21860/2021](#)

L'Amministrazione finanziaria, in esito alla propria attività ispettiva, aveva recuperato l'Iva sulle fatture emesse nei confronti del contribuente per prestazioni di servizi; in particolare, l'ufficio contestava al contribuente di avere, negli anni 2005 e 2006, indebitamente detratto l'Iva addebitata sulle fatture ricevute per i c.d. "premi impegnativa", che l'Amministrazione finanziaria ha qualificato come cessione di danaro a titolo gratuito, come tale non soggetta a imposta.

La questione è stata già affrontata dalla Suprema Corte, per la quale – ai fini della assoggettabilità a Iva di una prestazione di servizi, e del conseguente diritto alla detrazione dell'imposta assolta – l'onerosità dell'operazione è riconoscibile solo quando tra l'autore della prestazione e il suo destinatario intercorra un rapporto giuridico di scambio di adempimenti sinallagmatici, per cui il compenso ricevuto dal primo costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al secondo, con la specificazione che il fatto generatore dell'Iva va identificato nella materiale esecuzione di una prestazione "individualizzabile", tale, cioè, da costituire condizione di esigibilità del corrispettivo. Così statuendo, è stata esclusa l'assoggettabilità a Iva dei "premi impegnativa" per mancanza di un legame diretto e immediato tra prestazione e corrispettivo, conseguentemente escludendo il diritto del destinatario della prestazione alla detrazione dell'Iva, possibile solo quando l'imposta assolta sia dovuta (Cassazione, [sentenza n. 14406/2017](#)).

In conclusione, in applicazione dei principi di cui sopra, i giudici di legittimità hanno ribadito che deve escludersi l'assoggettabilità a Iva dei premi in parola, in mancanza di un legame diretto e immediato tra prestazione e corrispettivo, derivandone, in tale evenienza, l'esclusione del diritto del destinatario della prestazione alla detrazione dell'Iva, ipotizzabile solo quando l'imposta assolta sia dovuta.

Aliquote Iva – Cessioni di immobili facenti parte di una residenza turistico alberghiera – Applicazione dell'aliquota ordinaria

[Corte di Cassazione, sentenza n. 21656/2021](#)

La controversia è sorta a seguito della contestazione, da parte dell'ufficio, dell'errata applicazione di un'aliquota Iva ridotta rispetto a quella ordinaria per alcune cessioni di immobili facenti parte di una residenza turistico alberghiera (RTA), poste in essere negli anni 2003 e 2004.

Come osservato dai giudici d'appello, il n. 127-*undecies*), della [Tabella A](#), Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, prevedeva l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% in caso di alienazione di case di abitazioni non di lusso e si applicava anche in caso di immobili facenti parte di un *residence*, purché gli immobili avessero le caratteristiche previste dalla legge.

Inoltre, sempre ad avviso dei giudici di merito, il contribuente non svolgeva un'attività propriamente imprenditoriale in quanto, da un lato, il *residence* era goduto unicamente dagli acquirenti degli immobili e, dall'altro, le spese non erano equiparabili a tariffe alberghiere, ma corrispondevano alle spese di gestione rapportate ai millesimi, sicché il ruolo del contribuente era equiparabile a quello di un amministratore di condominio.

Di diverso avviso la Suprema Corte, per la quale la realizzazione e la gestione di una RTA implica indiscutibilmente l'esercizio di un'attività imprenditoriale e tale circostanza – cioè che il *residence* sia stato destinato allo svolgimento di un'attività d'impresa di tipo turistico-alberghiero – esclude che le unità abitative facenti parte del complesso possano essere assimilate alle case di civile abitazione di cui alla L. 408/1949 e rientrare, pertanto, nell'ambito di applicazione del citato n. 127-*undecies*), Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

Invero, puntualizzano i giudici di legittimità, quel che conta, ai fini dell'Iva, non è l'astratta classificazione catastale dell'immobile (nella specie, a uso abitativo, come sottolineato dalla sentenza impugnata), ma la destinazione dello stesso all'attività d'impresa. Né può avere alcuna rilevanza la circostanza che i nuovi acquirenti paghino esclusivamente le quote delle spese corrispondenti ai millesimi da loro acquistati, perché ciò non esclude che, da un lato, la realizzazione e, quindi, la gestione del complesso sia avvenuta nell'esercizio dell'attività d'impresa e, dall'altro, che la stessa vendita dei beni da parte del contribuente implichi tale esercizio. Del resto, la *ratio legis* sottesa al menzionato n. 127-*undecies*) è quella di promuovere lo sviluppo dell'edilizia abitativa e, quindi, la costruzione di abitazioni non di lusso destinate a questo scopo; non certo quella di incentivare la costruzione di abitazioni destinate all'esercizio dell'attività turistico-alberghiera. Nel caso di specie, non è quindi applicabile l'aliquota agevolata, come erroneamente ritenuto dai giudici d'appello.

Rimborsi Iva – Immobile non utilizzato in conformità alla destinazione originaria per cause non imputabili all'acquirente – Spettanza del rimborso

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 21439/2021](#)

Nella fattispecie considerata, l'Agenzia delle entrate ha contestato il diritto al rimborso dell'Iva nel presupposto che l'acquisto di un capannone industriale era stato realizzato al solo scopo di ottenere il

pagamento dal Ministero delle attività produttive delle ulteriori rate del contributo concesso e la restituzione dell'Iva.

Entrambi i giudizi di merito si sono conclusi a favore del contribuente, atteso che l'acquisto del capannone industriale era stato effettivo e rientrava nel progetto di imbottigliamento delle acque minerali avviato diversi anni prima dell'acquisto e della richiesta del contributo pubblico; il mancato avvio dell'attività era da ricondurre a ragioni burocratiche non imputabili alla società e alla crisi della società venditrice, il cui marchio e i cui canali distributivi avrebbero dovuto essere utilizzati per la commercializzazione delle acque minerali; si trattava di un acquisto di un bene strumentale, inerente all'attività svolta e annotato nei registri Iva, con conseguente diritto al rimborso; non rilevava la circostanza che, a causa del fallimento della società, il pagamento dell'importo di cui alla fattura non era stato effettuato; non rilevavano, oltre la circostanza del mancato pagamento del prezzo di acquisto, il fatto che l'immobile era stato utilizzato come magazzino anche dalla società venditrice e che non erano stati eseguiti i lavori di adeguamento nell'immobile.

Per l'Agenzia delle entrate, invece, l'acquisto del fabbricato era preordinato alla realizzazione di una finalità abusiva, essendo stato effettuato al solo scopo di ottenere il pagamento dei contributi pubblici e tale conclusione – basata sulla mancanza di effettività dell'attività d'impresa – troverebbe supporto anche nel fatto che la società non aveva né le potenzialità per poterla svolgere, il che inciderebbe anche sull'inerenza prospettica dell'immobile all'attività d'impresa, né la intenzione di avviare tale attività, come desumibile dal comportamento tenuto.

La tesi erariale è stata respinta anche dalla Suprema Corte, per la quale – ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi – è necessario accertarne l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che occorra, tuttavia, il concreto svolgimento dell'attività d'impresa: la detrazione dell'imposta può, infatti, spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché, però, finalizzate alla costituzione delle condizioni di inizio effettivo dell'attività tipica.

Tale indirizzo è coerente con il diritto unionale, come interpretato dalla Corte di Giustizia, che ha affermato che chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica e sostiene a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo. In quanto agisca come tale, egli ha quindi il diritto di detrarre immediatamente l'Iva dovuta o pagata sulle spese d'investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dover aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo dell'impresa.

I giudici UE hanno, tuttavia, osservato che non si può ritenere sufficiente un'intenzione che si articoli sul piano meramente soggettivo o dei propositi, occorrendo pur sempre che l'intenzione sia confermata da elementi oggettivi e non sia contrassegnata da finalità fraudolente o abusive; sul punto, se, da un lato, sono irrilevanti i risultati dell'attività economica, di modo che sull'esistenza del diritto non è destinato a incidere il mancato utilizzo del bene, d'altro lato, il mancato utilizzo deve essere indipendente dalla volontà del soggetto passivo che ha acquistato il bene.

Nel caso di specie, i giudici di merito hanno specificamente esaminato la questione dell'effettiva intenzione della società di utilizzare l'immobile al fine di svolgere l'attività d'impresa, evidenziando i diversi profili sulla cui base ritenere di dovere escludere un intento fraudolento alla base dell'operazione negoziale posta in essere.

Procedura di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta – Fatture relative a operazioni oggettivamente inesistenti – Divieto

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 20783/2021](#)

All'origine della pronuncia in esame vi sono gli atti impositivi con i quali l'ufficio ha contestato, ai sensi dell'[articolo 21](#), comma 7, D.P.R. 633/1972, l'omesso versamento dell'Iva esposta in alcune fatture emesse negli anni 2004 e 2005 per operazioni asseritamente inesistenti sotto il profilo oggettivo.

Il giudice d'appello ha evidenziato, da un lato, che l'ufficio non aveva fornito la prova, neanche mediante presunzioni, dell'inesistenza delle operazioni rilevate e, dall'altro, che, in relazione alle operazioni in esame, il contribuente aveva emesso le relative note di credito.

Di diverso avviso la Suprema Corte, che ha anzitutto ricordato che l'Amministrazione finanziaria che, come nel caso in esame, contesti l'inesistenza, sotto il profilo oggettivo, delle operazioni rilevate, è gravata del relativo onere probatorio, ossia che tali operazioni non sono mai state effettuate, eventualmente anche attraverso l'indicazione di elementi anche indiziari. Una volta assolto un siffatto onere, spetterà al contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate e, a tal fine, inidonea è sia l'emissione delle relative fatture, sia la sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

I giudici d'appello, nel ritenere che l'ufficio non avesse assolto all'onere probatorio sullo stesso gravante, pur a seguito della contestazione dell'assenza di una qualsivoglia documentazione relativa al rapporto contrattuale sottostante l'emissione delle fatture e alla sua esecuzione, non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto, avendo ignorato che gli elementi indiziari offerti

dall'Amministrazione finanziaria erano idonei a determinare, in ragione della loro valenza, lo spostamento dell'onere probatorio in capo al contribuente.

La Suprema Corte ha, inoltre, ribadito che, nel caso in cui sia erroneamente emessa fattura per operazioni oggettivamente inesistenti, il contribuente non può avvalersi della procedura di cui all'[articolo 26](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, che consente la regolarizzazione solo ove si tratti di operazioni effettive e reali, anche se venute meno in tutto o in parte. Tuttavia, in base al principio di cartolarità, di cui all'[articolo 21](#), comma 7, D.P.R. 633/1972, il contribuente è tenuto a versare l'imposta per l'intero ammontare indicato, fermo restando il diritto al rimborso dell'imposta versata qualora venga accertato dal giudice di merito che sia stato eliminato in tempo utile qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale, derivante dall'utilizzo della fattura ai fini della detrazione da parte del destinatario, quando la fattura non possa ritenersi emessa ai sensi dell'articolo 21, comma 1, dello stesso decreto, ovvero quando sia stata emessa, ma tempestivamente ritirata dal destinatario, senza che quest'ultimo abbia potuto utilizzarla per finalità fiscali, o ancora quando l'Amministrazione abbia disconosciuto il diritto alla detrazione del destinatario con provvedimento definitivo o ritenuto legittimo con sentenza passata in giudicato.

Presupposto oggettivo – Distacco di personale – Rimborso del costo del personale distaccato – Imponibilità

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 20589/2021](#)

L'ufficio ha ritenuto che il distacco di lavoratori non fosse soggetto a Iva trattandosi di un mero ribaltamento di costi tra distaccante e distaccatario, privo di vantaggio economico per il primo, che escluderebbe l'esistenza di una prestazione di servizi, rilevante ai fini dell'imposta.

Di diverso avviso i giudici d'appello, la cui motivazione è incentrata sui caratteri del distacco e dell'operazione in concreto posta in essere tra le parti, concludendo, attesa la ritenuta assenza di un interesse del distaccante, per l'esclusione del regime di non imponibilità di cui all'[articolo 8](#), comma 35, L. 67/1988, in base al quale non sono rilevanti ai fini dell'Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

La tesi dei giudici di merito, secondo cui l'operazione in questione si è tradotta in una prestazione di servizi, come tale soggetta a Iva, è stata confermata dalla Suprema Corte, che ha richiamato la posizione espressa dalla Corte di Giustizia con la sentenza 11 marzo 2020, causa [C-94/19](#), in base alla quale l'articolo 2, punto 1, della VI Direttiva CEE osta a una legislazione nazionale (nella specie, il citato articolo 8, comma 35, L. 67/1988), in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'Iva i prestiti

o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Come rilevato dai giudici di legittimità, nessun rilievo ha la circostanza che il distaccante e il distaccatario siano, effettivamente, in posizione di controllante e/o controllata, che attiene alla fattispecie concreta e non al fenomeno giuridico ed economico oggetto di considerazione da parte della Corte di Giustizia.

È invece importante che la prestazione di servizi, come definita dall'articolo 2, punto 1, della VI Direttiva (che si specchia nell'[articolo 3](#), D.P.R. 633/1972), sia da ritenere onerosa, e quindi imponibile, condizione che ricorre ove sia ravvisabile un nesso di corrispettività tra servizio reso e somma ricevuta, anche in mancanza di lucro.

È dunque irrilevante l'importo del corrispettivo, ossia che sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto nell'ambito della fornitura della sua prestazione.

Nel caso in esame, la distaccataria ha corrisposto esclusivamente il costo complessivo del personale, limitandosi a distaccare il personale in favore di altro imprenditore, ribaltando allo stesso il mero costo dei dipendenti, ponendosi, dunque, il pagamento dei costi come condizione per il distacco dei lavoratori. Pertanto, alla luce dell'orientamento della Corte Europea, la Suprema Corte ha ritenuto sussistente una prestazione di servizi, rilevante ai fini Iva.

Debitore Iva – Cessione di oro usato – Reinserimento dell'oro usato nel processo di lavorazione industriale – Applicazione dell'Iva con il *reverse charge* – Onere probatorio in capo al cedente

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 20223/2021](#)

Dai fatti di causa si evince che l'ufficio ha recuperato l'Iva non corrisposta per l'anno 2009, disconoscendo l'applicazione della disciplina del *reverse charge* sulle transazioni intervenute con il cessionario.

I giudici di merito hanno, tuttavia, respinto la contestazione ritenendo che i beni ceduti erano costituiti da materiali d'oro non più utilizzabili e non destinabili al consumo finale, come si desumeva dalla dichiarazione sostitutiva di atto notorio prodotta dal cessionario attestante il mancato svolgimento da parte della società dell'attività di commercio di gioielli in oro.

Premesso che l'[articolo 17](#), comma 5, D.P.R. 633/1972 stabilisce che, in deroga al comma 1 per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325

millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, con le risoluzioni [n. 375/E/2002](#) e [n. 92/E/2013](#) si è precisato che, con l'espressione "materiale d'oro" e "prodotti semilavorati", il Legislatore ha inteso fare riferimento all'oro nella sua funzione prevalentemente industriale, ossia di materia prima destinata alla lavorazione e distinta da quella di oro da investimento e che l'assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile è applicabile sia alle ipotesi di vendita di rottami d'oro, in sé non suscettibili di utilizzazione da parte del consumatore finale sia a quelle di qualsiasi bene di oro usato, a prescindere dalle condizioni in cui si trova ceduti a un soggetto che non li destini né possa destinarli al consumo finale, ma che li impieghi in un processo intermedio di lavorazione e trasformazione.

Il reinserimento di tali beni nel processo di lavorazione industriale deve risultare in modo univoco e non dipendere dalla scelta dell'industria di affinazione.

È, quindi, necessario che il cessionario svolga effettivamente sul bene d'oro usato (che gli è stato ceduto) attività di fusione e trasformazione industriale del metallo, dovendo ritenersi che tale circostanza sia l'unica che consente di assimilare, sotto il profilo del trattamento Iva, l'acquisto dei suddetti beni di oro usato a un acquisto di oro industriale (semilavorato), soggetto al meccanismo dell'inversione contabile. A fronte della contestazione da parte dell'Agenzia del regime dell'inversione contabile, motivato dalla circostanza che la ditta acquirente, come risultava anche dalla visura camerale, si occupava anche di commercializzazione al minuto dei prodotti, incombeva al contribuente l'onere di provare che gli oggetti ceduti all'acquirente siano stati da quest'ultimo destinati alla lavorazione.

Dato che l'inversione contabile rappresenta un'eccezione alle normali disposizioni, che prevedono il regime ordinario dell'Iva, è certamente il contribuente che deve provare l'esistenza dei presupposti per la sua applicazione. Di conseguenza, rileva la Suprema Corte, i giudici d'appello, nell'affermare che l'onere probatorio ricade su chi contesta il diritto all'applicazione del *reverse charge* e agisce con avviso di accertamento – ed è quindi l'ente impositore che avrebbe dovuto dimostrare il presupposto sulla base del quale recuperare l'imposta dovuta – non si è adeguata ai principi sopra indicati.

Operazioni non imponibili – Operazioni nei confronti degli esportatori abituali – Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati delle dichiarazioni d'intento – Sanzioni in caso di omissione

[Corte di Cassazione, sentenza n. 19738/2021](#)

La controversia ha avuto origine dall'atto di irrogazione di sanzioni notificato per omessa comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute dal

proprio cessionario, esportatore abituale, in relazione ad operazioni intervenute nel periodo 1° maggio - 31 ottobre 2007.

Il giudice d'appello ha evidenziato che la condotta omissiva accertata assumeva un valore sostanziale e che, in mancanza della comunicazione dei dati delle dichiarazioni d'intento, ogni fatturazione in sospensione d'imposta esponeva il contribuente all'irrogazione della relativa sanzione, con applicazione dell'istituto del cumulo giuridico di cui all'[articolo 12](#), D.Lgs. 472/1997.

L'[articolo 7](#), comma 4-*bis*, D.Lgs. 471/1997, nella formulazione vigente all'epoca dei fatti, prevede la punibilità con la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta del cedente o prestatore che omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione dei dati contenuti nella dichiarazione d'intenti ricevuta o che la invia con dati incompleti o inesatti. Secondo la Suprema Corte, diversamente da quanto sostenuto dal contribuente, tale disposizione, benché avente carattere speciale, si pone in coerenza con la disciplina generale in tema di sanzioni tributarie, in base alla quale costituiscono violazioni formali quelle che, pur non incidendo sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta, come quelle di carattere sostanziale, comportano un pregiudizio all'attività di accertamento, risultando prive di rilevanza ai fini in esame solo le violazioni meramente formali, ossia quelle che non arrecano alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo previste dall'[articolo 6](#), comma 5-*bis*, D.Lgs. 472/1997. Infatti, l'obbligo di comunicazione della dichiarazione d'intenti si correla all'esigenza di consentire un efficace controllo sull'applicazione della disciplina in tema di Iva e, in particolare, del regime di riscossione dell'imposta relativa a operazioni di cessione intracomunitaria o all'esportazione e, per tale ragione, la sua inosservanza non può dare luogo a una violazione meramente formale, in quanto tale non punibile. Non viene, dunque, in rilievo una mera irregolarità dichiarativa attinente alle modalità di comunicazione del documento, suscettibile di dare luogo a una violazione meramente formale, bensì dell'inosservanza dell'obbligo dichiarativo, idoneo a ostacolare l'attività di controllo. Ad avviso dei giudici di legittimità, in presenza di una pluralità di operazioni fra le stesse parti, si hanno tante violazioni quanti sono i termini maturati per l'invio della comunicazione omessa, ferma restando l'applicazione del cumulo giuridico ove ne ricorrano i presupposti.

Momento di effettuazione delle operazioni – Acconto versato in sede di contratto preliminare per l'acquisto di un immobile

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 19755/2021](#)

Nella fattispecie considerata, la Suprema Corte ha dovuto stabilire se sia corretto che la società avrebbe dovuto emettere la fattura in un determinato anno, senza però tenere conto che la predetta fattura era

stata effettivamente emessa qualche anno dopo (seppure con aliquota agevolata del 4%, ma comprensiva anche dell'importo ricevuto a titolo di acconto), così determinandosi anche una illegittima duplicazione dell'imposta.

Secondo l'orientamento della giurisprudenza, ai fini della determinazione del periodo d'imposta al quale riferire il versamento dell'acconto sul corrispettivo di un contratto preliminare di compravendita immobiliare assume rilievo il momento del versamento della somma con emissione della relativa fattura che costituisce operazione imponibile ai sensi dell'[articolo 6](#), comma 4, D.P.R. 633/1972, il quale, in tali ipotesi, prevede che l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o del pagamento.

Infatti, il versamento di un acconto sul prezzo con emissione della relativa fattura in relazione ad un contratto di compravendita immobiliare costituisce operazione imponibile ai sensi del citato articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972, sicché è a questo momento, cioè quello di versamento dell'acconto, che occorre fare riferimento per la determinazione del periodo d'imposta.

Pertanto, la circostanza che, nel caso di specie, l'Iva sia stata esposta nella fattura emessa per l'intero ammontare del corrispettivo nel 2008, benché applicata in misura ridotta ed agevolata (avendo fruito gli acquirenti del beneficio prima casa), non pone alcun problema di duplicazione dell'imposta, solo giustificandosi la richiesta di rimborso da parte del contribuente, previe le necessarie rettifiche, ove occorrenti.

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

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

Iscriviti alla mailing list e
rimani informato su tutte le news

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

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

DIRETTORE RESPONSABILE

Sergio Pellegrino

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

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

COMITATO SCIENTIFICO

Alberto Alfredo Ferrario
Sergio Pellegrino
Luigi Scappini

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

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

SERVIZIO CLIENTI

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

SITO INTERNET

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

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2021

Euro 90 Iva esclusa

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

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

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