

Edizione di sabato 7 giugno 2014

IMPOSTE SUL REDDITO

[L'acconto della cedolare secca per l'anno 2014](#)

di **Luca Mambrin**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Il principio del valore normale di cui all'art. 9 DPR 917/1986 si applica anche al transfer pricing interno](#)

di **Luigi Ferrajoli**

CONTABILITÀ

[La capitalizzazione degli oneri finanziari](#)

di **Viviana Grippo**

CASI CONTROVERSI

[Oneri da prelocazione e competenza](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

IVA

[Trattamento Iva della perdita o distruzione dei beni durante il trasporto a destinazione di un altro paese UE](#)

di **Marco Peirolo**

IMPOSTE SUL REDDITO

L'acconto della cedolare secca per l'anno 2014

di **Luca Mambrin**

Nonostante ancora non si conoscano esattamente le date per il versamento del **saldo 2013** e degli **acconti 2014** a causa della proroga annunciata ma non ancora ufficializzata, è interessante analizzare **il possibile risparmio** a cui possono accedere i contribuenti che hanno **optato per il regime della cedolare secca** per la **tassazione del reddito fondiario derivante dalla locazione di immobili abitativi** in virtù delle novità introdotte dal **D.L. 47/2014** ("Decreto Casa"), convertito con la **Legge 80/2014**.

Dopo la riduzione dell'aliquota della cedolare secca già stabilita, per l'anno 2013, nella misura del 15% dall'articolo 4 D.L. n. 102/2013 (c.d. Decreto IMU), il Decreto Casa ha previsto **un'ulteriore riduzione dell'aliquota**, portando la stessa alla **misura del 10% per il quadriennio 2014-2017**.

E' rimasta **invariata l'aliquota ordinaria** per la tassazione di tali redditi (pari al **21%**), mentre la nuova **aliquota agevolata del 10% si applica** per i contratti di locazione a **canone concordato** stipulati sulla base di appositi **accordi** tra le organizzazioni della proprietà edilizia e degli inquilini (disciplinati dall'art. 2, comma 3, e art. 8 della L. 431/1998) relativi ad abitazioni site nei comuni **con carenze di disponibilità abitative** individuati dall'articolo 1, comma 1, lettere a) e b) del D.L. 551/1988 (Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché comuni confinanti con gli stessi e gli altri comuni capoluogo di provincia) e negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE con apposite delibere. Inoltre, come previsto dal comma 2 bis dell'art. 9 del D.L. 47/2014 **la riduzione dell'aliquota** si applica anche ai contratti di locazione stipulati nei comuni per i quali sia stato deliberato, negli ultimi cinque anni precedenti la data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto 47/2014, **lo stato di emergenza a seguito del verificarsi degli eventi calamitosi** di cui all'art. 2, comma 1, lettera c), della legge 24 febbraio 1992, n. 225.

Per la determinazione dell'acconto dovuto per l'anno 2014 il contribuente può scegliere, come del resto può farlo per tutti gli altri acconti delle altre imposte che devono essere versati, se applicare il **metodo storico o quello previsionale**. Con il **metodo storico** si determina l'importo dell'acconto sulla base della cedolare secca dichiarata nel modello Unico PF 2014; con il metodo previsionale si tiene invece conto della minore imposta che si prevede sia dovuta per l'anno in corso. Chi **intende calcolare l'acconto col metodo previsionale può quindi beneficiare della riduzione della aliquota dal 15% al 10%**.

Per stabilire se è dovuto o meno l'acconto relativo alla cedolare secca per l'anno 2014 e per la sua corretta determinazione, **con l'utilizzo del metodo storico** (basandosi quindi sull'imposta dovuta per l'anno precedente), bisogna tener conto:

- della misura **dell'acconto complessivamente dovuto**, fissata al **95%**;
- dell'importo indicato nel rigo **RB11 campo 3 "Totale imposta cedolare secca"** del Modello Unico Persone Fisiche 2014;

Seguendo le regole generali di versamento degli acconti, **l'importo dovuto applicando il metodo storico** deve essere così determinato:

- **non** è dovuto alcun acconto di cedolare secca se **l'importo del rigo RB11 campo 3** risulta essere **inferiore ad € 51,65 (€ 52)**;
- **l'importo da versare** (in **un'unica soluzione** entro il giorno 1 dicembre 2014) è pari al **95% del rigo RB11 campo 3** se tale importo risulta essere **superiore ad € 51,65** ma **inferiore ad € 257,52**;
- se **l'importo** indicato al **rigo RB11 campo 3** risulta essere superiore ad **€ 257,52** l'importo da versare **a titolo di acconto 2014** deve essere versato in **due rate**, la prima nella misura del **40%** (del **95% dell'importo indicato nel rigo RB11 campo 3**) entro il 16 giugno 2014 (da verificare la data di versamento in caso di proroga), ovvero entro il 16 luglio 2014 con la maggiorazione dello 0,4%, la **seconda nella restante misura del 60%** (del **95% dell'importo indicato nel rigo RB11 campo 3**) entro il 1 dicembre 2014.

Il contribuente può anche utilizzare **il metodo previsionale** per la determinazione dell'acconto se prevede di dover versare una minore imposta e **quindi determinare gli acconti da versare sulla base della minor imposta dovuta**. Nel caso di specie infatti il contribuente beneficiando della riduzione dell'aliquota prevista dal D.L. 47/2014 (**dal 15% AL 10%**) può **presumere per l'anno 2014 un'imposta dovuta inferiore** a quella dovuta per l'anno 2013, **versando quindi acconti calcolati con il metodo previsionale in misura inferiore**.

Si ricorda infine da quest'anno nel modello Unico 2014 è stato introdotto **il nuovo rigo RB12 "Acconto cedolare secca 2014"** dove indicare, se dovuto, l'ammontare dell'acconto relativo alla cedolare secca per l'anno 2014.

Come precisato nelle istruzioni alla compilazione del modello Unico PF 2014 nelle due colonne previste nel rigo vanno indicati gli acconti, se dovuti, **così come calcolati utilizzando il metodo storico**; nel caso in cui il **contribuente abbia utilizzato il metodo previsionale** per la determinazione degli acconti nel **rigo RB12** devono essere indicati comunque quelli calcolati **utilizzando il metodo storico e non i minori importi versati o che si intendono versare**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il principio del valore normale di cui all'art. 9 DPR 917/1986 si applica anche al transfer pricing interno

di **Luigi Ferrajoli**

Vista la rilevanza del tema, torniamo ad analizzare la **sentenza n.8849 del 16/4/2014**, con la quale la Corte di Cassazione ha statuito che, nella valutazione ai fini fiscali delle manovre sul **trasferimento** dei prezzi tra società facenti parti del medesimo gruppo e aventi tutte sede in Italia, deve essere applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall'articolo **9 del D.P.R. 917/1986**.

Nel caso oggetto di esame da parte della Suprema Corte, a una società a responsabilità limitata è stato notificato un avviso di accertamento con cui l'Ufficio ha recuperato a tassazione costi considerati indeducibili a fronte di operazioni **di transfer pricing** conseguenti al trasferimento di utili a favore **dell'impresa controllante**, nonché costi relativi a perdite su crediti e a spese di pubblicità, ritenuti non interamente deducibili, oltre all'IVA indebitamente detratta in relazione a tutte le operazioni in contestazioni.

Il contribuente ha impugnato l'atto impositivo dinanzi alla CTP di Forlì. Il Giudice di prime cure, accogliendo solo parzialmente il ricorso proposto, ha confermato la legittimità della tassazione sulle **operazioni di transfer pricing**.

Avverso tale sentenza è stato dunque proposto gravame avanti alla CTR dell'Emilia Romagna. La Commissione adita, con **sentenza n. 123/17/07**, depositata il 12 novembre 2007, accogliendo le ragioni dell'opponente, ha ritenuto non configurabile nel caso di specie un'operazione di *transfer pricing* interno.

Parimenti, ha valutato come non applicabile alla fattispecie in esame la disposizione di cui all'articolo 37, comma 3, del D.P.R. 600/1973.

L'Ufficio è pertanto ricorso avanti la Suprema Corte avverso a tale provvedimento ritenendo che la **maggiorazione del prezzo** di vendita effettuata dalla Cooperativa a.r.l. nei confronti della società S.r.l. (socia) avesse come finalità esclusivamente *quella "di assicurare, mediante un trasferimento di utili infragruppo, un vantaggio fiscale per il gruppo stesso, considerata la più favorevole legislazione speciale sulla fiscalità delle società cooperative"*.

La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso e, riprendendo le argomentazioni già dedotte con

la sentenza n. 17955 del 24/7/2013, ha affermato che, nella valutazione a fini fiscali delle manovre sul **trasferimento dei prezzi** tra società facenti parte di uno stesso gruppo ed aventi tutte sede in Italia, deve essere applicato il principio, *“avente valore generale, e dunque non circoscritto ai soli rapporti internazionali di controllo, stabilito dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 9, che non ha mera portata contabile e che impone il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi presi in considerazione dal contribuente”*.

Tale principio, vera e propria **clausola antielusiva**, costituisce esplicitazione del generale divieto di **abuso del diritto** in materia tributaria, essendo precluso al contribuente di conseguire vantaggi fiscali mediante l'uso distorto – pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge – di strumenti giuridici idonei a ottenere vantaggi in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

La Suprema Corte ha precisato inoltre che la disposizione **dell'articolo 9 del D.P.R. 917/1986**, non è una norma dettata per le sole transazioni tra una società nazionale ed una estera. Ciò in ragione del fatto che la norma viene collocata tra le “disposizioni generali” applicabili in materia di imposte sui redditi, di cui al titolo I, capo I del D.P.R. 917/1986.

*“Non a caso”, secondo il ragionamento della Suprema Corte, “la disposizione dell'art. 76, commi 2 e 5 (come, ora l'art. 110, commi 2 e 7) del decreto cit. rinvia al precedente art. 9, – secondo la tecnica normativa del **rinvio recettizio** ad una disposizione di carattere generale, da parte di una norma speciale che non prevede una disciplina specifica della fattispecie da regolare (Cass.914/68) – ai fini della determinazione del valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, con riferimento alle **transazioni commerciali** effettuate tra società dello stesso gruppo; e ciò sia pure con riferimento specifico all'ipotesi in cui alcune di tali società siano italiane, altre straniere”*.

Viene nuovamente ribadito, peraltro, che grava sul contribuente, ai sensi dell'articolo **2697 Cod. Civ.**, l'onere di dimostrare che tali transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali, così come previsto dall'articolo 9, comma 3, D.P.R. 917/1986.

CONTABILITÀ

La capitalizzazione degli oneri finanziari

di Viviana Grippo

Generalmente gli interessi passivi, o meglio, gli oneri finanziari costituiscono **spese dell'esercizio** da imputare a conto economico nell'esercizio in cui maturano e con riferimento al principio di competenza.

Tuttavia nel caso in cui una azienda sostenga oneri per l'acquisto o **costruzione di immobilizzazioni materiali**, tali oneri possono essere capitalizzati aumentando il valore delle immobilizzazioni cui si riferiscono.

Più in generale la capitalizzazione degli interessi o oneri finanziari può farsi rientrare nella macro voce delle capitalizzazione dei costi sostenuti per la costruzione interna di beni la cui utilità si protrae oltre l'esercizio di sostenimento del costo stesso.

La capitalizzazione dei costi si qualifica come una **scrittura di rettifica**, attraverso un esempio riportiamo la scrittura contabile da fare.

L'azienda realizza un riparo attrezzi utilizzando:

- materie prime per euro 105.000
- costi del personale per euro 50.000
- oneri finanziari per euro 10.000

Nel corso dell'esercizio tali costi sono stati rilevati in conto economico ma essi non devono essere attribuiti all'esercizio di sostenimento, poiché **si correlano** pro quota ai ricavi generati nel periodo della partecipazione del bene alla vita aziendale, che avverrà presumibilmente più avanti. Occorrerà quindi imputare in stato patrimoniale i costi di competenza di una pluralità di esercizi.

La scrittura contabile in tal caso sarà:

Fabbricati	a	Diversi		165.000
	a	Capitalizzazione materie prime per costruzione in economia	105.000	
	a	Capitalizzazione costi del personale per costruzione in economia	100.000	

	a	Capitalizzazione oneri finanziari per costruzione in economia	per	<u>10.000</u>	
--	---	---	-----	---------------	--

Le voci “**Capitalizzazione per costruzioni in economia**” costituiscono delle voci di conto economico a storno di componenti negative di reddito.

In ciascuno degli esercizi successivi, a partire dal momento in cui l'impianto è pronto per partecipare alla produzione economica d'impresa, sarà rilevata la quota di ammortamento di competenza, nel rispetto del piano di ammortamento determinato.

Tornando in particolare agli oneri finanziari però, la capitalizzazione incontra una serie di **limiti**, dettati dall'OIC 16, e voluti al fine di evitare che “la capitalizzazione selvaggia” potesse divenire un modo per differire le perdite.

Tali limiti prevedono che:

1. *la capitalizzazione debba riferirsi agli interessi passivi sostenuti per capitali presi a prestito specificamente per l'acquisizione di immobilizzazioni.*
2. *gli interessi capitalizzabili sono solo quelli maturati durante il “periodo di costruzione”,* deve intendersi quindi il periodo che va dall'esborso dei fondi ai fornitori dei beni e servizi relativi ai cespiti fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso; tale periodo include anche il tempo di montaggio e messa a punto, sempre che tali tempi siano normali. Se scioperi, inefficienza od altre cause protraggono la costruzione oltre il periodo normale, gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non possono essere capitalizzati, ma costituiscono costi del periodo in cui sono stati sostenuti. Il tempo che intercorre tra l'esborso dei fondi al fornitore e il momento in cui il cespite è pronto per l'uso, deve ovviamente essere significativo. Gli interessi relativi all'acquisizione di routine dei cespiti vanno di solito esclusi dalla capitalizzazione poiché il “periodo di costruzione” è relativamente breve. Se la costruzione di un cespite viene effettuata a stadi, gli interessi sono capitalizzabili per il “periodo di costruzione” di ciascuno stadio considerato separatamente dagli altri.
3. *il finanziamento sia stato realmente utilizzato per l'acquisizione dei cespiti.* Nel caso in cui per il pagamento di immobilizzazioni materiali vengano utilizzati finanziamenti a breve, i quali di solito sono usati per finanziare le operazioni correnti, l'impresa deve determinare con ragionevole approssimazione tramite appositi strumenti amministrativi, tra i quali i prospetti finanziari di flussi, l'ammontare di tali finanziamenti a breve capitalizzati per il pagamento dei cespiti. Nel caso di acquisizione dei beni a medio e lungo termine, gli interessi maturati durante il periodo di costruzione sono specificatamente capitalizzabili e non capitalizzati o utilizzati per le operazioni di gestione corrente.
4. *il tasso d'interesse da utilizzarsi per la capitalizzazione è quello dell'interesse realmente sostenuto per il finanziamento a medio e lungo termine utilizzato per il pagamento delle immobilizzazioni materiali.* Nel caso i finanziamenti a medio e lungo termine abbiano tassi diversi può essere appropriato usare la media ponderata dei tassi e per il periodo di costruzione.
5. *gli utili e le perdite derivanti dall'oscillazione dei cambi relativi alla liquidazione dei costi*

sostenuti per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali in base ad operazioni condotte in valuta estera, costituiscono rispettivamente proventi ed oneri di natura finanziaria – in quanto conseguenti a scelte discrezionali operate dalla direzione dell'impresa circa le modalità di liquidazione dei costi pattuiti per l'acquisto – e sono, pertanto, ininfluenti ai fini della determinazione del costo originario della immobilizzazione materiale.

6. il valore, inclusivo dell'interesse, del cespite che è destinato a far parte dell'organizzazione permanente dell'impresa non può superare il valore recuperabile tramite l'uso, come definito per le immobilizzazioni materiali di un'impresa in condizioni di funzionamento. Pertanto, l'impresa deve effettuare uno studio da cui risulti che la capitalizzazione degli interessi sostenuti è attuabile, in quanto si può ragionevolmente prevedere, sulla base degli elementi disponibili, che tale maggior costo potrà essere recuperato tramite flussi sufficienti di ricavi. Ovviamente tale studio, il cui approfondimento e formalizzazione dipenderanno dalla rilevanza degli oneri finanziari rispetto al bilancio dell'impresa, assume importanza determinante nel caso di imprese in situazioni di persistenza di perdite.

In ultimo è opportuno segnalare che La finanziaria 2008 ha modificato la **disciplina della deducibilità degli interessi passivi**, novellando l'art. 96 Tuir a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. La nuova formulazione abbandona il criterio di deduzione basato sulla correlazione tra proventi imponibili e costi deducibili a favore di una disciplina di deducibilità degli interessi passivi correlata all'ammontare degli interessi attivi maturati nel corso del periodo di imposta, interessi attivi, e al risultato operativo lordo della gestione caratteristica, ROL (art. 96, co.2).

Dal suddetto calcolo sono **esclusi** gli interessi di cui al co.1, lett.b, dell'art.110 Tuir, ovvero quelli che costituiscono componente del costo di acquisto o fabbricazione dei beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa e quelli che vengono capitalizzati nel costo di costruzione degli immobili merce. Inoltre, secondo la circolare 47/2008 nessuna rilevanza fiscale sarà attribuita alla capitalizzazione di interessi passivi ad immobili patrimonio che quindi saranno dedotti con le limitazioni di cui all'art. 96^[1].

^[1] Nel caso in cui l'azienda ricevesse contributi a fronte degli interessi passivi questi ultimi andranno considerati al netto dei primi.

CASI CONTROVERSI

Oneri da prelocazione e competenza

di **Giovanni Valcarenghi**

Negli ultimi mesi **non sono certo frequenti le nuove iniziative immobiliari**, a causa del diffuso stato di crisi che sta interessando l'economica in generale; tuttavia, **i pochi casi** che si riscontrano sono, di solito, **di importo non trascurabile**. Ipotizziamo, allora, che un cliente di studio intenda **realizzare un immobile** supportando l'iniziativa con una **società di leasing**, utilizzando la metodologia **"in costruendo"**.

In buona sostanza, la **società di leasing finanzia i lavori di costruzione dell'immobile** (predisposto su indicazioni del futuro conduttore) e, per conseguenza, effettua delle anticipazioni finanziarie alla controparte. Sino alla **completa realizzazione del fabbricato** il bene oggetto di contratto di leasing non viene consegnato, con la conseguenza che non vengono addebitati i canoni; tuttavia, a ristoro dell'esposizione finanziaria, **la società di leasing addebita degli interessi** denominati di "pre locazione".

La questione di cui ci interessiamo è **il regime di deducibilità di tali costi** in capo al futuro utilizzatore.

Al riguardo, si contrappongono due tesi:

1. la prima, di **natura formalistica**, che qualifica tali oneri come dei veri e propri interessi di finanziamento, con la conseguenza di ritenerne **corretta l'imputazione a conto economico** in correlazione con il connesso finanziamento;
2. la seconda, di **natura più sostanzialistica**, che tende ad assimilare tali oneri di pre locazione ad una vera e propria componente del contratto di leasing, con la conseguenza che la **deduzione** verrà **rinviiata** al **periodo di competenza dei vari canoni**. Medio tempore, invece, tali oneri verrebbero "parcheeggiati" nell'attivo di bilancio, trattandoli poi con la tecnica dei risconti.

Una prima questione da risolvere attiene **l'aspetto meramente civilistico**, vale a dire la correttezza dell'una o dell'altra tesi in relazione alle conseguenze che ne derivano sul bilancio di esercizio: nel primo caso si avrebbe un pieno rispetto che **postulato della prudenza**, nel secondo caso un rinvio di costi, con una possibile censura in merito alla violazione del medesimo principio. Insomma, non pare azzardato sostenere che la prima modalità di gestione della posta è certamente quella che assicura una maggiore tranquillità all'organo amministrativo.

Sul versante fiscale, invece, registriamo la **segnalazione di diversi colleghi** che sottolineano come, in **sede di verifica**, gli organi dell'amministrazione finanziaria **ritengano corretta la seconda tesi**, basando il proprio ragionamento sulla **unitarietà del contratto di leasing** e sulla circostanza che **l'addebito di tali oneri** venga effettuato **con applicazione dell'IVA**, proprio a significare che si tratta di oneri accessori al contratto di leasing.

Gli stessi colleghi ci precisano anche che **le società di leasing**, opportunamente interpellate al riguardo, assicurano che la **tassazione di tali proventi** finanziari avviene, nel loro bilancio, secondo **il principio di competenza**, quindi proporzionalmente alla durata della esposizione finanziaria.

Che fare, allora, in questi casi?

Da un lato, si potrebbe riscontrare che la tesi delle Entrate sia fondata sul seguente ragionamento: **senza avvio del contratto** di leasing **nessuno avrebbe sostenuto quei costi**, con al conseguenza che si rafforzerebbe l'idea di una accessorietà rispetto al canone.

Per altro verso, però, non può non essere riscontrato che **se l'impresa avesse costruito in proprio** il fabbricato, per poi cederlo alla società di leasing con una sorta di lease back, **quegli oneri finanziari avrebbero avuto una rilevanza fiscale**, costituendo componenti del valore nel caso di bene merce, oppure componenti di costo del bene nel caso di immobilizzazione.

Siamo dunque in un vicolo cieco, dal quale sembra potersi uscire solo considerando che il **principio civilistico della prudenza**, unitamente alla circostanza che la realizzazione corretta del bene non è una variabile della quale si possa ritenere certa l'esistenza (per una qualsiasi patologia il contratto di leasing potrebbe anche non andare correttamente in porto), impone una più corretta imputazione a conto economico. In tal senso, sembra confortare la **pronuncia della CTR Toscana, n. 60 del 4 maggio 2012** che, individuando il prefinanziamento come elemento estraneo al corrispettivo per il godimento del bene, ne permette la deduzione secondo il criterio di competenza.

IVA

Trattamento Iva della perdita o distruzione dei beni durante il trasporto a destinazione di un altro paese UE

di **Marco Peirolò**

Tra i **requisiti** richiesti affinché si realizzi una cessione intracomunitaria, non imponibile ai fini IVA in Italia, figurano:

- la **costituzione o il trasferimento del diritto di proprietà** o di altro diritto reale di godimento relativo al bene e
- il **trasporto/spedizione del bene** in altro Paese membro dell'Unione europea.

In caso di **perdita, distruzione o furto** della merce **durante il trasporto/spedizione dall'Italia** al Paese membro di destinazione, la C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.3.2) ha precisato che il regime IVA della cessione **dipende dal momento di effettuazione della cessione**.

Fino al 31 dicembre 2012, in ordine all'**effettuazione delle cessioni intracomunitarie**, il D.L. n. 331/1993 nulla prevedeva al riguardo, per cui risultava operante la disposizione generale di rinvio alle norme del D.P.R. n. 633/1972 contenuta nell'art. 56 dello stesso D.L. n. 331/1993. Erano, pertanto, applicabili i criteri stabiliti dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, sicché il momento di effettuazione, per le cessioni – **anche intracomunitarie** – di beni mobili materiali, si considerava verificato, in linea generale, **all'atto della loro consegna o spedizione**.

In relazione a tale norma, la citata circolare ha chiarito che la scomparsa della merce durante il trasporto dall'Italia all'altro Stato comunitario può dare luogo ad un **diverso trattamento IVA** a seconda che:

- i beni scompaiano durante il trasporto effettuato con **mezzi propri del venditore**;
- i beni scompaiano durante il trasporto effettuato con **mezzi propri dell'acquirente o tramite un vettore** su incarico di uno dei due operatori.

Nella prima ipotesi (**trasporto con mezzi del cedente**), se:

- i beni sono **scomparsi in Italia**, la cessione non risulta perfezionata, per cui **non sorge il presupposto impositivo**. In questo caso, il cedente:

1. non è tenuto ad alcun adempimento ai fini IVA;
 2. deve fornire la prova della perdita o della distruzione della merce secondo la procedura prevista dal D.P.R. n. 441/1997;
- i beni sono **scomparsi in altro Stato comunitario**, la cessione risulta perfezionata e, in considerazione dell'effettivo trasporto della merce in altro Stato membro, la stessa assume **natura intracomunitaria**. In questo caso, il cedente deve:
 1. emettere e registrare la **fattura non imponibile** ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993;
 2. presentare il modello INTRA 1-bis.

Nella seconda ipotesi (**trasporto con mezzi del cessionario o tramite un vettore** incaricato da uno degli operatori), l'operazione:

- **a prescindere dal Paese** nel quale i beni sono scomparsi (Italia o altro Paese membro);
- si considera **in ogni caso avvenuta**, in quanto si è verificato in capo all'acquirente il trasferimento del potere di disporre dei beni.

Tuttavia, se i beni sono **scomparsi**:

- **in Italia**, la cessione si qualifica come **"interna"**, non risultando integrato il requisito dell'effettivo trasporto dei beni in altro Stato membro. In questo caso, il cedente deve emettere e registrare la fattura con addebito dell'IVA;
- **in altro Stato comunitario**, la cessione si qualifica come **intracomunitaria** in considerazione del fatto che i beni sono comunque usciti dal territorio nazionale. In questo caso, il cedente deve:
 1. emettere e registrare la **fattura non imponibile** ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993;
 2. presentare il modello INTRA 1-bis.

Dal 1° gennaio 2013, la L. n. 228/2012 (Legge di Stabilità 2013) ha sostituito l'art. 39 del D.L. n. 331/1993, prevedendo, al primo comma, che il momento di effettuazione **sia della cessione, sia dell'acquisto intracomunitario**, coincide con il **momento dell'inizio del trasporto o della spedizione** dei beni al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente:

- dall'Italia (per le cessioni intracomunitarie), ovvero
- dallo Stato membro di provenienza (per gli acquisti intracomunitari).

Nell'attesa di una conferma ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate, è dato ritenere che il nuovo art. 39 del D.L. n. 331/1993 **non incide sul descritto trattamento IVA** della perdita o distruzione dei beni durante il trasporto verso il Paese membro di destinazione, in quanto il **momento di inizio del trasporto** assume rilevanza – a prescindere dall'operatore che lo effettua

– nel solo caso in cui la merce sia **scomparsa in altro Stato comunitario**; solo in questa ipotesi, infatti, l'uscita materiale dei beni dall'Italia implica che la cessione abbia natura intracomunitaria.

In pratica, dal 2013, se i beni **scompaiono**:

- **in altro Stato comunitario**, la cessione si considera **intracomunitaria** a prescindere dal fatto che il trasporto sia effettuato con **mezzi propri del venditore**, ovvero con **mezzi del cessionario o tramite un vettore** incaricato da uno degli operatori;
- **in Italia**, la cessione non assume natura intracomunitaria in quanto la merce non lascia il territorio nazionale. Di conseguenza, in virtù dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 (applicabile quando l'operazione non ha natura intracomunitaria), se il trasporto è effettuato con:
 1. **mezzi propri del venditore**, la cessione non risulta perfezionata, per cui **non sorge il presupposto impositivo**;
 2. **mezzi del cessionario o tramite un vettore** incaricato da uno degli operatori, la cessione si qualifica come **"interna"**, per cui dà luogo all'addebito dell'IVA.