

## Edizione di martedì 8 agosto 2017

### ENTI NON COMMERCIALI

**Nuove associazioni di volontariato e di promozione sociale – III° parte**  
di Guido Martinelli

### IVA

**Detrazione Iva: fatture 2016 escluse dalle novità**  
di Lucia Recchioni

### REDDITO IMPRESA E IRAP

**Nuove disposizioni ACE per i soggetti Ires**  
di Alessandro Bonuzzi

### PENALE TRIBUTARIO

**Quando gli imprenditori non vogliono ascoltare**  
di Massimiliano Tasini

### IVA

**Non imponibilità IVA per i trasporti di beni in importazione**  
di Marco Peirolo

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### **Nuove associazioni di volontariato e di promozione sociale – III<sup>o</sup> parte**

di Guido Martinelli

Le novità più importanti che riguardano le novellate associazioni di volontariato e di promozione sociale sono relative agli **aspetti fiscali** e la loro progressiva entrata in vigore.

Il titolo X del **codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017)** disciplina il regime fiscale degli enti del terzo settore. All'interno di questo, il capo secondo tratta, nello specifico, la nuova disciplina tributaria del volontariato e della promozione sociale.

Partiamo però dal fondo: ossia dall'**entrata in vigore**. Perché, almeno inizialmente, **non cambierà nulla. O forse tutto**.

Il secondo comma dell'[articolo 104](#) prevede che: “*le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1*”, che si riferisce al c.d. “social bonus”, ad alcune specifiche norme relative alle indirette e alle detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali, “*si applicano agli enti iscritti nel Registro Unico Nazionale del terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della commissione europea ... e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto registro*”.

Solo da tale data sarà abrogata la disposizione di cui all'articolo 9-bis della L. 66/1992 e, pertanto, si ritiene che, per quanto riguarda la disciplina fiscale per le attività commerciali svolte, **le associazioni in esame, anche dopo l'entrata in vigore del codice** e fino a quando non scatterà il termine di cui all'[articolo 104, comma 2](#), **potranno continuare ad utilizzare il regime forfetario attuale di cui alla L. 398/1991**, regime che invece sarà loro inibito dal momento della entrata in vigore del registro del terzo settore.

Ad analoga conclusione si giunge anche con riferimento alla **defiscalizzazione** dei corrispettivi specifici versati dagli associati.

Il dubbio che si pone è che si potrebbe anche sostenere la tesi opposta. Infatti nessuna associazione di promozione sociale potrà ritenersi, all'entrata in vigore del codice, già “*iscritta nel registro unico nazionale del terzo settore*”. Si potrà ritenere “equivalente”, a tale fine, l'**iscrizione nei registri regionali?** Sarebbe importante chiarirlo.

Un problema si pone, invece, per due **specificità** di cui godevano le associazioni di promozione sociale.

La prima, prevista dal secondo comma dell'[articolo 6 della L. 383/2000](#), che disciplina, in deroga all'articolo 38 del codice civile, la **responsabilità sussidiaria**, e non solidale, di coloro i quali agiscono in nome e per conto di una associazione di promozione sociale; la seconda relativa **all'estensione, ai familiari conviventi, delle agevolazioni fiscali** previste in favore degli associati ([articolo 20 comma 2 L. 383/2000](#)).

Infatti tutta la legge (così come la L. 266/1991 sul volontariato), fatta salva la parte sul registro (che evidentemente dovrà continuare ad operare fino all'entrata a regime di quello del terzo settore), viene abrogata con l'entrata in vigore del codice del terzo settore.

Ne deriva che, volendo interpretare in maniera letterale le norme, **le associazioni di promozione sociale**, pur rimanendo tali in quanto iscritte ai registri regionali, **perdonano da subito questa agevolazione**.

Ma dalla lettura del combinato disposto dalle norme emerge una curiosità. Essendo stata abrogata la legge sulle associazioni di promozione sociale ma non essendo ancora operativo il nuovo registro del terzo settore, sarà possibile fino a quel momento costituire una nuova associazione di promozione sociale? **Le "neonate" rimarranno semplici associazioni fino a quando non sarà attivato il nuovo registro**, o, come sarà più probabile, le Regioni continueranno ad iscrivere associazioni in quanto le leggi regionali manterranno la loro validità anche dopo l'entrata in vigore del codice.

Vi è, poi, un'altra particolarità che vale la pena evidenziare.

Tutto sembra far ritenere che la modifica del testo dell'[articolo 148 Tuir](#), portata dal quarto comma dell'articolo 89 del CTS, sia **immediatamente applicabile** agli enti non commerciali su base associativa. Questo perché non sono già associazioni di volontariato o di associazione di promozione sociale o, comunque, non intendono iscriversi al registro del terzo settore.

Pertanto l'associazione culturale che organizza corsi in favore dei propri associati o tesserati perde da subito la possibilità di applicare l'articolo 148 Tuir.

Ma, incredibilmente, **la riforma non tocca l'[articolo 4 del D.P.R. 633/1972](#)** laddove, con una simmetria pur non perfetta ma evidente, pone fuori campo Iva le medesime prestazioni defiscalizzate dall'articolo 148 in favore degli enti associativi che ne abbiano i requisiti.

Potremmo trovarci di fronte, pertanto, per **gli enti non commerciali su base associativa** che non entrano nel terzo settore e che non siano sportive, alla situazione per la quale **i corrispettivi dei corsi saranno "commerciali" ai fini dei redditi e "istituzionali" ai fini Iva?**

Mi auguro che l'Agenzia delle Entrate mi dica in cosa sbaglio quanto prima.

Master di specializzazione

## TEMI E QUESTIONI DEL TERZO SETTORE E DELL'IMPRESA SOCIALE 2017

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### **Detrazione Iva: fatture 2016 escluse dalle novità**

di Lucia Recchioni

A seguito delle novità introdotte con il **D.L. 50/2017**, convertito con modificazioni dalla **L. 96/2017**:

- è stato **ridotto il termine per il diritto alla detrazione Iva** (in quanto, ai sensi del riformato [articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), “il **diritto alla detrazione** dell’imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati ... è esercitato al più tardi **con la dichiarazione relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto...**”);
- è stato contestualmente ridotto il **termine per la registrazione delle fatture di acquisto** e delle bollette doganali, in quanto il nuovo [articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) prevede che “il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali ... e deve annotarle in apposito registro **anteriormente alla liquidazione periodica** nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all’anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno**”.

Pertanto, premesso che, ai sensi dell’[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#), il **diritto alla detrazione** sorge nel momento in cui l’imposta diviene **esigibile**, se a fronte di una cessione di beni avvenuta nel mese di dicembre dell’anno 2017, con contestuale consegna del documento di trasporto, la fattura è emessa nei primi 15 giorni del gennaio 2018 e consegnata alla stessa data, il cliente:

- dovrà **registrare la fattura** entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativo all’anno di ricevimento della fattura (2018), ai sensi dell’[articolo 25 D.P.R. 633/1972](#) (e, quindi, entro il **04.2019**), con riferimento all’anno 2018;
- potrà **detrarre l’Iva**, al più tardi, con la **dichiarazione Iva** relativa all’esercizio in cui il diritto alla detrazione è sorto (**2017**), e, quindi, la detrazione dovrà avvenire con la dichiarazione Iva da presentarsi entro il 30.04.2018. Nel caso prospettato l’unica strada percorribile è evidentemente quella della c.d. **“retro-annotazione”**: il contribuente registrerà la fattura nel 2018 (prima del 30.04.2018), imputando però l’Iva, ai fini della detrazione, all’anno 2017.

È quindi evidente il **disallineamento** tra i due richiamati termini.

Infatti, come appena chiarito, la fattura potrebbe sì essere **registrata** il 30.04.2019 nei registri Iva acquisti relativi al 2018, ma l’Iva sarebbe **indetraibile** in quanto la detrazione poteva essere esercitata soltanto con la dichiarazione Iva relativa all’anno 2017.

Sul punto si ritiene comunque opportuno precisare che, come stabilito in sede di conversione in legge del decreto, le **nuove disposizioni trovano applicazione con riferimento alle fatture emesse a partire dal 01.01.2017**, ragion per cui le fatture di acquisto emesse nel 2016 seguiranno le precedenti disposizioni in materia di detrazione Iva, e l'Iva esposta potrà essere detratta, al massimo, con la dichiarazione Iva annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

A tal fine è invece **irrilevante** la data in cui l'Iva è diventata **esigibile**: pertanto, se nel mese di dicembre 2016 la merce è stata consegnata accompagnata dal documento di trasporto e la fattura è stata emessa entro il 15 gennaio 2017, la disciplina applicabile sarà quella riformata.

Specularmente, le **fatture emesse nel 2016** con **Iva ad esigibilità differita** continueranno ad essere soggette alla vecchia disciplina, anche se l'Iva è diventata esigibile soltanto nel 2017.

Nell'ambito dell'analisi qui svolta è tuttavia opportuno richiamare l'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#), in forza del quale *"la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente"*.

Pertanto una **fattura datata dicembre 2016**, ma **consegnata** al cliente soltanto nel 2017, non potrà considerarsi soggetta alle previgenti disposizioni, dovendo essere ritenuta **emessa nel 2017**.

Seminario di specializzazione

**NOVITÀ FISCALI DELLA MANOVRA CORRETTIVA E  
DEL JOBS ACT**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Nuove disposizioni ACE per i soggetti Ires**

di Alessandro Bonuzzi

Nei giorni scorsi è stato divulgato il [D.M. 3 agosto 2017](#) recante modifiche alla **disciplina dell'ACE**, le cui disposizioni attuative **erano** contenute nel [D.M. 14 marzo 2012](#). Difatti, il nuovo provvedimento **abroga** il **decreto del 2012** e apporta numerosi interventi riguardanti:

- la **revisione** delle **disposizioni di attuazione** dell'agevolazione, al fine di gestire gli effetti delle novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015 in tema di bilancio;
- l'aggiornamento delle **regole ACE** delle **persone fisiche** e delle **società di persone** esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria a seguito delle novità della legge di Stabilità 2017;
- alcuni aspetti che hanno determinato l'insorgenza di incertezze in ordine al calcolo del beneficio;
- la rivisitazione e l'integrazione delle **disposizioni antielusive**.

Il decreto è strutturato in **tre capi**:

- il **Capo I**, dedicato ai **soggetti Ires** ([articoli da 2 a 7](#));
- il **Capo II**, composto da un solo articolo – l'**8** – e contenente le disposizioni dei **soggetti Irpef**;
- il **Capo III**, nel quale sono collocate le **disposizioni comuni** (articoli da 9 a 13).

Il presente contributo si occupa di illustrare le novità più rilevanti per i **soggetti Ires**.

Il tema centrale è senz'altro quello che concerne gli elementi che rilevano ai fini della **variazione** del capitale proprio. Al riguardo, viene stabilito che la nuova **sterilizzazione** della base ACE, dovuta all'incremento delle consistenze dei **titoli e valori mobiliari**, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio 2010, va riferita alla nozione di titoli e valori mobiliari recata dall'[articolo 1, comma 1-bis, del D.Lgs. 58/1998](#), includendo altresì le quote di OICR. Secondo tale disposizione “*Per “valori mobiliari” si intendono categorie di valori che possono essere negoziati nel mercato dei capitali, quali ad esempio:*

- *le azioni di società e altri titoli equivalenti ad azioni di società, di partnership o di altri soggetti e certificati di deposito azionario;*
- *obbligazioni e altri titoli di debito, compresi i certificati di deposito relativi a tali titoli;*
- *qualsiasi altro titolo normalmente negoziato che permette di acquisire o di vendere i valori mobiliari indicati alle precedenti lettere;*
- *qualsiasi altro titolo che comporta un regolamento in contanti determinato con riferimento*

*ai valori mobiliari indicati alle precedenti lettere, a valute, a tassi di interesse, a rendimenti, a merci, a indici o a misure”.*

Tra le ipotesi di **riduzione** del capitale proprio è stato incluso l'**acquisto di azioni proprie** effettuato ai sensi dell'[articolo 2357-bis cod. civ.](#), ossia:

- “*in esecuzione di una deliberazione dell’assemblea di riduzione del capitale, da attuarsi mediante riscatto e annullamento di azioni;*
- *a titolo gratuito, sempre che si tratti di azioni interamente liberate;*
- *per effetto di successione universale o di fusione o scissione;*
- *in occasione di esecuzione forzata per il soddisfacimento di un credito della società, sempre che si tratti di azioni interamente liberate”.*

**Al di fuori** di queste fattispecie specifiche:

- a seguito dell'**acquisto** delle azioni, si verifica una **riduzione** del capitale proprio fino a concorrenza degli utili che hanno precedentemente concorso ad incrementarlo poiché accantonati a riserva;
- a seguito della **vendita** delle azioni dapprima acquistate, il patrimonio va **incrementato** per l'importo degli utili in precedenza sterilizzati dalla base ACE. Peraltro, se il corrispettivo è superiore al costo di acquisto, l'eccedenza positiva costituisce una variazione rilevante; al contrario, laddove il costo d'acquisto fosse superiore al corrispettivo, l'eccedenza negativa determinerebbe una riduzione della base ACE.

Altra previsione d'interesse è quella in base alla quale la riserva rilevata nel patrimonio netto della società per effetto della **contabilizzazione** di prestiti infruttiferi del socio, in applicazione del criterio del **costo ammortizzato** e dell'**attualizzazione, non assume** rilevanza ACE. Ciò in quanto il corrispondente debito non è destinato a **convertirsi** – salvo apposita rinuncia da parte del socio – in capitale. Lo stesso vale nel caso in cui il prestito abbia un **tasso nominale diverso**, in misura **significativa, da quello di mercato**.

Sono altresì **irrilevanti** ai fini della base ACE:

- le riserve formate con utili che derivano dalla **valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati**, poiché trattasi – in ogni caso, quindi a prescindere dalle modalità di contabilizzazione adottate – di **elementi valutativi**. Va però tenuto conto che l'effetto del derivato va nettizzato del risultato del suo sottostante: pertanto, solo quando l'oscillazione positiva del derivato è superiore a quella del sottostante emerge un utile da neutralizzare;
- le riserve formate con utili che derivano da un **conferimento d'azienda** o di ramo d'azienda, atteso la **neutralità fiscale** dell'operazione.

Diversamente, **vanno considerati** nel calcolo dell'incremento del capitale proprio gli **effetti** sulle riserve di utili derivanti dalle due seguenti **rettifiche** da eseguire in sede di **prima**

**adozione** dei nuovi principi contabili:

- **eliminazione** dei **costi** di **ricerca** e **pubblicità** non più capitalizzabili;
- utilizzo del criterio del **costo ammortizzato**, fermo restando l'irrilevanza della rappresentazione contabile dei prestiti soci infruttiferi, nonché di quelli a un tasso diverso da quello di mercato.

Infine, rimane confermata la previsione del **plafond ACE**, secondo cui, in ciascun esercizio, la base di calcolo dell'agevolazione non può eccedere la misura del **patrimonio netto** così come risultante dal relativo bilancio. Sul punto la norma richiede che il patrimonio netto sia sempre assunto al netto delle **riserve per acquisto di azioni proprie**.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

## PENALE TRIBUTARIO

### ***Quando gli imprenditori non vogliono ascoltare***

di Massimiliano Tasini

Sono tante, sempre di più, le “storie” che ci racconta la Suprema Corte di Cassazione Penale in materia di **alterazioni di bilanci**, volte ad offrire ai terzi un quadro della situazione finanziaria, economica e patrimoniale assai più florido di quello effettivo.

Così è nella [sentenza n. 33289/2017](#), nella quale il fallito aveva **capitalizzato** dei costi all’attivo di bilancio, nonché appostato fatture da emettere e note di credito del tutto prive di giustificazione, così occultando la reale perdita di esercizio e l’azzeramento del patrimonio netto.

Analogamente accade nella [sentenza n. 29885/2017](#), nella quale il fallito aveva invece esposto per il suo intero ammontare un credito verso altra società riconducibile allo stesso fallito **inesigibile** già da due anni – e, in tutta evidenza, il fallito non poteva non sapere -. Questa sentenza è particolarmente importante, in quanto motiva la necessità di **svalutare** tale credito sulla scorta dei **principi contabili**, dandosi carico di precisare che gli stessi principi “... **non sono affatto irrilevanti come sostiene la difesa ....**” costituendo invece “... **criteri tecnici generalmente accettati che consentono una corretta appostazione e lettura delle voci di bilancio, dai quali, pertanto, ci si può discostare solo fornendo adeguata informazione e giustificazione**” (viene al riguardo richiamata la sentenza “Passarelli” [Cassazione SS.UU. 22474 del 2016](#)). Attraverso tale appostazione, rimarca la pronuncia, il fallito anche in questo caso aveva potuto proseguire l’attività senza dare evidenza dell’azzeramento del patrimonio netto, il che avrebbe imposto di ricapitalizzare l’azienda, o di porla in liquidazione, ovvero ancora di chiederne il fallimento. Situazione, peraltro, che ha **aggravato** il dissesto, in quanto proseguendo la gestione, l’azienda è stata gravata di ulteriori impegni economici, così realizzandosi il presupposto dell’[articolo 223, comma 2, n. 1\), L.F.](#), che punisce chiunque cagioni, o concorra a cagionare, commettendo determinati delitti societari, tra cui quello di **falso in bilancio**, il dissesto della società: e ciò, sia nel caso in cui il fallito abbia interamente cagionato il dissesto, sia anche che ne abbia causato una parte (aggravamento del dissesto), considerato che il dissesto, in quanto dato non immodificabile, ben può esser reso ancora più grave.

In ordine all’**esigenza** che il fallito **eviti** il dissesto, la **Cassazione** nella [sentenza n. 13876/2017](#) respinge la tesi di un imprenditore che ha cercato di sfuggire alla responsabilità penale facendo presente che gli obblighi civilistici di procedere all’aumento di capitale ovvero alla messa in liquidazione della società incomberebbero sull’assemblea dei soci e non su di lui: ma la sentenza giustamente sottolinea che è **sull’amministratore che grava l’onere di convocare l’assemblea per l’adozione dei comportamenti di legge**, e tale adempimento non era stato posto in essere.

Da ultimo, vale la pena di richiamare la sentenza della [Cassazione n. 13072/2017](#), con la quale ancora una volta si conferma la sussistenza di una precisa responsabilità in capo all'imprenditore sulla **corretta tenuta dei libri e delle scritture contabili**, senza che tale responsabilità possa essere scalfita dal fatto che l'imprenditore, per adempiere a tali obblighi, si sia avvalso di un tecnico, sia esso un proprio dipendente o un libero professionista: principio che la sentenza conferma essere operante sia nelle ipotesi in cui la condotta sia in reati punibili per dolo o colpa (**bancarotta semplice**), sia in delitti punibili soltanto a titolo di dolo (**bancarotta fraudolenta documentale**); ciò in ragione del fatto che, secondo la Corte, si deve presumere che i dati siano stati trascritti secondo le **indicazioni** e i **documenti** forniti dall'**imprenditore** medesimo (siamo dunque di fronte ad una vera e propria presunzione, che può essere "vinta" solo da "rigorosa prova contraria", come confermato da **Cassazione n. 709/1998**).

In buona sostanza, l'imprenditore non è esonerato dall'obbligo di vigilare e controllare le attività svolte dai delegati.

È auspicabile che di tali principi, al di là del dato teorico, si dia **corretta e rigorosa applicazione**. È più che mai giunto il momento che tutti i protagonisti svolgano la loro parte per evitare situazioni quali quelle descritte: è difficile abbandonare i sogni, ma il **buonsenso**, prima ancora che il sistema delle regole, lo esige.

Master di specializzazione

## LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

## IVA

---

### **Non imponibilità IVA per i trasporti di beni in importazione**

di Marco Peirolo

La non imponibilità IVA prevista dall'[articolo 9, comma 1, n. 2\), del D.P.R. n. 633/1972](#) per i **"trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma dell'articolo 69, comma 1"** si giustifica perché la prestazione corrispondente alla tratta nazionale – che, in ragione del principio di territorialità, costituirebbe un'operazione imponibile – è stata **già oggetto di tassazione in dogana**, siccome le spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della UE concorrono a formare la base imponibile ai fini della dichiarazione di valore che l'importatore è tenuto a rendere all'atto dello sdoganamento dei beni importati (C.M. 3.8.79 n. 26/411138).

La previsione di non imponibilità di tali corrispettivi è, quindi, diretta ad evitare che la medesima prestazione sia tassata due volte, dapprima in sede doganale e poi in sede di effettuazione del trasporto, allorché l'imposta diviene esigibile.

È **onere del vettore dimostrare** che la relativa prestazione, avendo formato oggetto di dichiarazione doganale, sia già stata sottoposta a tassazione; se è vero, infatti, che la non imponibilità intende evitare il rischio di una doppia imposizione, la stessa non può condurre ad una indebita sottrazione di materia imponibile (Cass. 11.11.2015 n. 23034). In tale contesto assume, pertanto, rilevanza se il trasporto sia stato convenuto:

- **"franco confine"**, nel qual caso le spese relative, da dichiarare in sede doganale, corrisponderanno solo al costo del trasporto dal luogo di partenza fino all'ingresso nel territorio dello Stato, mentre il successivo trasporto dal confine alla destinazione finale costituisce un'operazione imponibile; ovvero
- **"franco destinazione"**, comprensivo cioè anche del servizio corrispondente alla tratta territoriale, nel qual caso le spese relative, da dichiarare ai fini doganali, sono quelle occorrenti per l'inoltro dei beni fino al luogo di destinazione finale.

In conclusione, solo le importazioni "franco destino" legittimano la non imponibilità delle prestazioni di trasporto, in quanto le relative spese rilevano ai fini della determinazione dell'imposta da assolvere in dogana ([R.M. 28.5.87 n. 417101](#) e [R.M. 10.3.80 n. 420084](#)).

Nell'ipotesi di un **unico trasporto internazionale di beni che non siano dichiarati in dogana franco destino**, ai fini della determinazione del corrispettivo della parte del trasporto medesimo relativa alla tratta nazionale – che ai sensi dell'[articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972](#) assume rilevanza agli effetti dell'IVA – detto corrispettivo può essere stabilito **per differenza** tra l'ammontare complessivo del trasporto internazionale e quello assunto in sede di

dichiarazione doganale, a norma dell'articolo 69 ([C.M. 26/411138/1979, cit.](#)).

Ai trasporti di beni dichiarati franco destino vanno assimilati quelli di merci per le quali le operazioni doganali vengono **effettuate presso una dogana diversa da quella di introduzione**, dato che anche in questo caso l'Ufficio doganale assoggetta ad imposta l'ammontare delle spese di trasporto sino al luogo di sdoganamento delle merci stesse ([C.M. 26/411138/1979, cit.](#)).

Per i trasporti di beni in importazione, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il beneficio si rende **applicabile anche nel caso in cui gli stessi vengano effettuati da più vettori o da terzi sub-contraenti**. Tale indicazione andrebbe rivista alla luce della posizione della Corte di giustizia, la quale – tenuto conto della formulazione dell'[articolo 146, par. 1, lett. e\), della Direttiva n. 2006/112/CE](#) e della sua finalità – ha affermato che l'esenzione prevista per i trasporti di beni in importazione presuppone l'esistenza di un rapporto giuridico diretto tra il vettore, da un lato, e l'importatore o il destinatario dei beni, dall'altro (sentenza di cui alla [causa C-288/16 del 29 giugno 2017](#)).

Il rischio della doppia imposizione non si pone per le importazioni “franco destino” che siano, però, soggette a **franchigia doganale** siccome di valore trascurabile (cd. “**piccole spedizioni**”, di valore inferiore a 22 euro, *ex articolo 5 del D.M. n. 489/1997*), ovvero perché oggetto di “**piccole spedizioni prive di carattere commerciale**”, *ex articolo 7 del D.M. n. 489/1997*.

L'[articolo 12 della L. n. 115/2015](#) (legge europea 2014), nel modificare l'[articolo 9, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972](#), ha aggiunto il n. 4-bis), che considera non imponibili “i servizi accessori relativi alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile di cui alle direttive 2006/79/CE del Consiglio, del 5 ottobre 2006, e 2009/132/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, sempreché i corrispettivi dei servizi accessori abbiano concorso alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 69 del presente decreto e ancorché la medesima non sia stata assoggettata all'imposta”.

La previsione in esame, sollecitata dalla Commissione europea a seguito della procedura di infrazione n. 2012/2088 avviata nei confronti dello Stato italiano, mette quindi in luce che la non imponibilità dei servizi di trasporto dei beni importati in franchigia doganale opera **a prescindere dal concreto ed effettivo assoggettamento ad imposta in dogana** dei beni stessi.

Master di specializzazione

**IVA NAZIONALE ED ESTERA**

Scopri le sedi in programmazione >