

Edizione di giovedì 12 aprile 2018

IVA

Acquisti carburante: l'Agenzia lascia spazio ai dubbi

di **Raffaele Pellino**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Società agricole tassate catastalmente ammesse al consolidato fiscale

di **Luigi Scappini**

CONTROLLO

La relazione di revisione sul bilancio – II° parte

di **Francesco Rizzi**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il regime di cassa e le regole “transitorie”

di **Leonardo Pietrobon**

IVA

Le cessioni a catena

di **EVOLUTION**

IVA

Acquisti carburante: l'Agenzia lascia spazio ai dubbi

di Raffaele Pellino

È paradossale che su un tema tanto sentito come quello delle spese legate all'acquisto di **carburanti e lubrificanti** un **provvedimento dell'Amministrazione finanziaria** porti con sé un carico di criticità più che di chiarimenti.

A ben vedere, il tentativo dell'Amministrazione era quello di **allineare le differenze** tra **normativa Iva** e **Tuir** create con la **Legge di Bilancio 2018**. Tentativo maldestro, visto che restano ancora aperte **problematiche** di non poco conto.

Il provvedimento – lo si ricorda – stabilisce che, ai fini sia della **detraibilità Iva** che della **deducibilità** della spesa, l'acquisto di **carburanti e lubrificanti** può essere effettuato con **tutti i mezzi di pagamento** oggi esistenti **“diversi” dal denaro contante**.

Sul fronte **Iva**, in merito alla prima parte *“nulla questio”*: il provvedimento in applicazione dell'[articolo 19-bis1, comma 1, lett. d\), D.P.R. 633/1972](#) individua – ai fini delle **detrazione dell'Iva** relativa alle spese per l'acquisto di **carburanti e lubrificanti** destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore – le seguenti **modalità di pagamento “tracciabile”** :

1. **assegni**, bancari e postali, circolari e non, nonché i **vaglia** cambiari e postali;
2. **mezzi di pagamento elettronici** previsti dall'[articolo 5 D.Lgs. 82/2005](#) tra cui, a titolo meramente esemplificativo, addebito diretto, bonifico bancario o postale, bollettino postale;
3. **carte di debito, di credito, prepagate** ovvero altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente.

Il **provvedimento** non tiene conto, tuttavia, della parte dell'[articolo 19-bis1, comma 1, lett. d\), D.P.R. 633/1972](#) laddove si dispone che l'imposta relativa *“alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore”*, lasciando così intendere che per tali spese sia ancora possibile ricorrere al **pagamento in contanti**.

Pertanto, si ritiene che sia possibile restringere il campo di applicazione degli strumenti tracciabili ai soli **acquisti di carburanti e lubrificanti** effettuati per aeromobili, natanti e veicoli stradali, lasciando aperta la porta del **contante** alle **altre spese (manutenzione, riparazione,**

pedaggi).

Anche sul versante delle **imposte dirette** si rilevano incongruenze. Con l'introduzione del [comma 1-bis all'articolo 164 Tuir](#), infatti, il legislatore ha disposto che *“Le **spese per carburante per autotrazione** sono deducibili nella misura di cui al comma 1 se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605”*.

Non è chiaro, anche in questo caso, se la **deducibilità** interessi solo gli acquisti di **carburante e lubrificante** o anche le altre spese relative alle prestazioni di **custodia, manutenzione, riparazione**. E, per di più, se la deducibilità delle spese ricomprendono l'acquisto di carburanti e lubrificanti destinati ad **aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore**: la norma del Tuir, a differenza di quella Iva, richiama solo le **spese di carburante per autotrazione**.

In realtà il provvedimento si limita ad equiparare l'utilizzo dei **mezzi di pagamento “tracciabili”** anche ai fini della **deducibilità** delle spese per acquisti di carburanti e lubrificanti, lasciando tuttavia intendere che tale utilizzo si “estenda” anche agli acquisti destinati ad **aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore**.

Diversa, invece, la questione relativa alle **prestazioni di riparazione e manutenzione** che non vengono menzionate né dalla norma né dal recente provvedimento.

Così, per l'intervento di una **officina meccanica** che effettua una manutenzione sull'autovettura di un contribuente Iva, si ritiene che il pagamento possa essere effettuato anche in contanti, considerato che ai fini delle imposte dirette il perimetro di applicazione del citato del [comma 1-bis](#) è limitato alle sole **spese di carburante**.

In questo ginepraio di incertezze, non resta che attendere ulteriori **chiarimenti ufficiali**.



REDDITO IMPRESA E IRAP

Società agricole tassate catastalmente ammesse al consolidato fiscale

di **Luigi Scappini**

L'Agenzia delle Entrate, sollecitata con interpello, a distanza di più di un lustro torna ad occuparsi di **società agricole** a 360° con la [risoluzione n. 28/E](#) di ieri, offrendo alcuni **chiarimenti** che introducono ulteriori tasselli al mosaico della **tassazione** di dette società.

Come noto, con l'[articolo 2 D.Lgs. 99/2004](#) è stata introdotta la particolare figura delle **società agricole** individuate in quelle che rispettano simultaneamente i seguenti **requisiti**:

- **oggetto sociale** con indicazione dell'esercizio esclusivo delle attività agricole previste dall'[articolo 2135 cod. civ.](#) e
- **ragione o denominazione sociale** contenente espressamente la dizione di "**società agricola**".

Successivamente, con l'[articolo 1, comma 1093, L. 296/2006](#) (Finanziaria 2007) è stata data la possibilità a dette società, con esclusione di quelle costituite in forma di Spa e Sapa, di "**optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni**".

Per disciplinare tale modalità di tassazione è stato successivamente emanato il [D.M. 213/2007](#) a cui ha fatto seguito la **circolare** esplicativa [50/E/2010](#) dell'Agenzia delle entrate,

È su questo quadro di insieme che si innesta l'interpello presentato da una **Srl società agricola**, svolgente l'attività di **coltivazione** di **vigneti** e **uliveti** e relative **attività connesse** di **trasformazione** e **commercializzazione** dei prodotti.

La società, a decorrere dal **2016** ha **optato** per la determinazione del reddito secondo le regole di cui all'[articolo 32 Tuir](#) e, a partire dal **2017**, intende **optare**, insieme alla sua controllante per il regime del **consolidato nazionale** di cui agli [articoli 117 e ss. Tuir](#).

La **prima problematica** attiene alle **modalità** di **opzione** per il regime catastale di determinazione del reddito in quanto la società istante non ha proceduto all'evidenziazione, nel modello dichiarativo Iva 2017, della scelta e, per di più, ha stanziato nel bilancio 2016 alle imposte calcolate secondo le regole ordinarie previste per il reddito di impresa.

L'Agenzia delle entrate correttamente afferma, richiamando anche precedenti prassi (cfr.

[circolari 234/E/2000](#) e [209/E/1998](#)), che a **prevalere** è innanzitutto il **comportamento concludente** tenuto **ai fini fiscali** non rilevando, quindi, quanto fatto civilisticamente in sede di predisposizione del bilancio.

Inoltre, per quanto concerne il **mancato adempimento formale** in sede di presentazione della dichiarazione Iva 2017, l'Agenzia delle Entrate, in linea con i precedenti di prassi (cfr. "[Società agricole che optano per il reddito catastale](#)" in Ecnews del 24 luglio 2015), precisa che a rilevare è il **comportamento concludente**, restando tuttavia **applicabili** le relative **sanzioni** previste ai sensi dell'[articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#).

A seguito della scelta operata, Alfa Srl si pone ulteriori dubbi in merito al corretto trattamento fiscale da riservare alla **plusvalenze** originatesi in costanza di opzione e agli **interessi passivi**.

Nel **primo caso**, l'Agenzia delle entrate, ricorda come l'[articolo 5, comma 3, D.M. 213/2007](#) **rimandi genericamente** alle regole di cui agli [articoli 86 e 101 Tuir](#), con la **conseguenza** che gli stessi si renderanno **applicabili in toto**. In ragione di ciò, **fermo restando** il rinvio ai **criteri ordinari di determinazione** delle **plusvalenze** e delle minusvalenze, che induce a ritenere che le quote di ammortamento effettuate in vigenza di regime su tali beni riducono il costo fiscale del bene da confrontare con il corrispettivo di cessione, la plusvalenza emergente **sarà**, in caso di **possesso** del bene **da più di 3 anni, rateizzabile in 5 esercizi**.

Al contrario, in merito all'**utilizzabilità**, in vigenza di opzione per il regime catastale, **in abbattimento del reddito**, che si ricorda è sempre di impresa, degli **interessi passivi non dedotti** per effetto dell'applicazione delle regole di cui all'[articolo 96 Tuir](#), e **riportati** in avanti, l'Agenzia delle entrate **nega** tale possibilità in ragione del brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit* (leggasi ad esempio l'utilizzo delle perdite pregresse previsto dall'[articolo 4 D.M. 213/2007](#)).

Infine, gli ultimi due chiarimenti richiesti dall'istante sono direttamente connessi alla scelta di optare, a decorrere dal 2017, per il **consolidato nazionale**.

In merito proprio alla **possibilità di optare** per la **tassazione di gruppo** la **risposta** dell'Agenzia delle entrate è **positiva** in quanto, come evidenziato nella risoluzione, **non è rinvenibile** una **norma** che **escluda** espressamente tale **possibilità**, ferma restando ovviamente la sussistenza, sin dall'inizio del periodo di imposta, di tutti i requisiti richiesti.

Al contrario la **risposta** dell'Agenzia delle entrate è **negativa** per quanto riguarda la **possibilità di utilizzare, in abbattimento del reddito complessivo netto globale** della *fiscal unit* l'**eccedenza di Ace** generatasi in capo alla **controllante**, infatti, se così fosse, verrebbe meno al divieto di cui all'[articolo 9, comma 1, D.M. 03.08.2017](#) ai sensi del quale il beneficio non si applica alle società agricole che determinano il reddito ai sensi dell'[articolo 32 Tuir](#).

In ragione di ciò, l'Agenzia delle entrate prosegue stabilendo "*che dal **reddito complessivo globale netto** dal quale è ammessa la deduzione dell'eccedenza **Ace** generata dalle singole società*

*del gruppo – e fino a concorrenza del quale viene da esse attribuita siffatta eccedenza – deve essere **scomputata** una **quota pari al reddito agrario imputato al consolidato**". Il reddito così determinato **rappresenta** "la **base di calcolo** della **capienza** del reddito complessivo globale rispetto alla deduzione Ace attribuita da ciascuna società del gruppo. Tale reddito costituisce, altresì, base di calcolo per determinare l'eventuale **eccedenza** non attribuita al consolidato da ciascuna società, che potrà essere utilizzata in deduzione nell'esercizio successivo oppure in **compensazione dell'Irap**, secondo quanto previsto dall'articolo 6, comma 1, secondo periodo, del nuovo decreto Ace".*

Seminario di specializzazione

**COOPERATIVE DI PRODUZIONE E LAVORO:
CASI PRATICI PER LA CORRETTA GESTIONE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTROLLO

La relazione di revisione sul bilancio – II° parte

di **Francesco Rizzi**

Una volta illustrate le fonti, lo scopo e la struttura della relazione di revisione, si reputa opportuno passare alla trattazione dei principali **contenuti** della relazione. Ed il primo fra questi è senz'altro il **giudizio** del revisore.

Per quanto concerne la sua **collocazione**, il giudizio sul bilancio andrà inserito all'interno dell'apposita **sezione** della relazione denominata "**giudizio del revisore**".

Riguardo invece alle **tipologie** di giudizio esprimibili, esse sono sostanzialmente **quattro** e segnatamente:

- il "**giudizio senza modifica**";
- e le **tre** tipologie di "**giudizio con modifica**" che, nello specifico, sono:
 - il "**giudizio con rilievi**",
 - il "**giudizio negativo**",
 - la "**dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**".

Il "**giudizio senza modifica**" è un giudizio **positivo**; viene espresso quando il revisore, sulla scorta degli **elementi probatori** acquisiti e delle **attività di revisione** svolte, **non** ha rilievi significativi da fare ed è giunto alla **conclusione** che:

- il bilancio fornisce una **rappresentazione veritiera e corretta**
 - della situazione **patrimoniale** e **finanziaria** della società alla **data** di chiusura dell'esercizio,
 - del risultato **economico** e dei **flussi di cassa** a tale data;
- il bilancio è stato redatto in **conformità** al **quadro normativo** sull'informazione finanziaria **applicabile**.

In particolare, ai fini della **valutazione** della conformità o meno del bilancio al quadro normativo **di riferimento** sull'informazione finanziaria, si specifica che il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700** richiede espressamente al revisore di **valutare** se:

- il bilancio esponga adeguatamente i **principi contabili** significativi **scelti** e **applicati**;
- detti principi siano **coerenti** con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano **appropriati**;
- le **stime** contabili effettuate dall'organo amministrativo siano **ragionevoli**;
- le **informazioni** presentate in bilancio siano **pertinenti**, **attendibili**, **comparabili** e

comprensibili;

- il bilancio fornisca un'**informativa adeguata** che consenta ai potenziali **utilizzatori** di comprendere l'**effetto** delle operazioni e degli eventi **significativi** sulle informazioni fornite in bilancio;
- la **terminologia** utilizzata, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia **appropriata**.

Secondo il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705**, il revisore deve invece esprimere un **"giudizio con modifica"**, formulabile nelle **tre** tipologie anzidette (con rilievi, negativo e dichiarazione di impossibilità ad esprimerlo) nei seguenti **casi**:

1. il revisore deve esprimere un **"giudizio con rilievi"** quando:

- *"avendo acquisito elementi probativi **sufficienti ed appropriati**, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano **significativi**, ma **non pervasivi**, per il bilancio; ovvero*
- ***non** sia in grado di **acquisire** elementi probativi **sufficienti ed appropriati** sui quali basare il proprio **giudizio**, ma concluda che i possibili **effetti** sul bilancio degli eventuali errori **non** individuati potrebbero essere **significativi** ma **non pervasivi**"* (cfr. par. 7 del succitato principio di revisione).

È anche opportuno specificare che nei principi di revisione col termine **"pervasivo"** si intende un *"Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per **descrivere** gli **effetti degli errori** sul bilancio ovvero i **possibili effetti** sul bilancio degli eventuali errori che **non** siano stati individuati a causa dell'**impossibilità** di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.*

***Effetti pervasivi** sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore: i) **non** si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio; ii) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una **parte sostanziale** del bilancio; ovvero iii) con riferimento all'**informativa di bilancio**, assumono un'**importanza fondamentale** per la **comprensione** del bilancio stesso da parte degli **utilizzatori**"* (cfr. par. 5 del suddetto principio di revisione);

2. il revisore deve esprimere un **"giudizio negativo"** quando *"avendo acquisito elementi probativi **sufficienti ed appropriati**, concluda che gli **errori**, singolarmente o nel loro insieme, siano **significativi** e **pervasivi** per il bilancio"* (cfr. par. 8 del succitato principio di revisione);

3. il revisore, infine, deve formulare una **"dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio"** quando:

- *"**non** sia in grado di **acquisire** elementi probativi **sufficienti ed appropriati** sui quali basare il proprio **giudizio** e concluda che i possibili **effetti** sul bilancio degli eventuali errori **non** individuati potrebbero essere **significativi** e **pervasivi** ... omissis ...*
- *in circostanze estremamente **rare** caratterizzate da molteplici **incertezze**, egli concluda che,*

*pur avendo **acquisito** elementi probativi **sufficienti** ed **appropriati** su ciascuna singola incertezza, **non** sia possibile formarsi un **giudizio** sul bilancio a causa della potenziale **interazione** delle incertezze e del loro possibile **effetto cumulato** sul bilancio” (cfr. paragrafi 9 e 10 del succitato principio di revisione).*

In proposito, si specifica altresì che il revisore, nella prima delle suddette casistiche (cioè nel caso in cui non sia stato in grado di acquisire elementi probativi adeguati), **prima** di dichiarare la propria impossibilità di esprimere un giudizio, dovrebbe **valutare** la possibilità di adottare **procedure di revisione alternative** in grado di fargli **acquisire** le necessarie evidenze probative e dovrebbe **discutere con la Direzione** per verificare se siano possibili delle **soluzioni**.

Si fa altresì presente che se il **giudizio** sul bilancio è “**con modifica**”, anche il **titolo** e il **contenuto** delle **sezioni** della **relazione** devono essere opportunamente **adeguati** a tale giudizio.

Ad **esempio**, qualora il revisore formuli un **giudizio negativo** per la sussistenza di errori **significativi** e **pervasivi** per il bilancio, la **sezione** della relazione inerente il giudizio dovrà essere denominata “**giudizio negativo**”, quella relativa agli elementi probativi acquisiti dovrà essere denominata “**elementi alla base del giudizio negativo**” e, ove possibile, vi potrà anche essere indicata una **quantificazione** degli **effetti** economici e finanziari di tali errori e così via.

Si segnala, infine, che in sede di **approvazione** del bilancio, nel caso in cui il revisore (o il collegio sindacale con incarico di revisione legale) abbia espresso un **giudizio con modifica**, il collegio sindacale (con o senza incarico di revisione legale) potrebbe, a seconda dei casi, trovarsi a dover **invitare** l'assemblea a prendere i necessari provvedimenti **prima** di approvare il bilancio oppure ancora invitare i soci a **non approvarlo** affatto.

Un'**utile** casistica è stata a tal proposito fornita dal **CNDCEC** col documento “**La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti**” (cfr. cap. 4), recentemente aggiornato per le **revisioni** dei bilanci chiusi al **31 dicembre 2017**.

Special Event

**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il regime di cassa e le regole “transitorie”

di **Leonardo Pietrobon**

L'[articolo 1, comma 19, L. 232/2016](#) stabilisce che, nel caso di **passaggio dal regime di contabilità ordinaria al regime di contabilità semplificata** per cassa e **viceversa**, le componenti – positive e negative – che **hanno già concorso** alla determinazione del reddito, secondo le regole dello specifico regime (regime di competenza/contabilità ordinaria o regime di contabilità semplificata per cassa) **non concorrono alla determinazione del reddito d'impresa negli esercizi successivi**.

La **medesima regola**, ma con conclusioni naturalmente opposte riguarda le **componenti che non hanno concorso alla determinazione del reddito** in base alle regole del regime adottato. In tali ipotesi, infatti, tali componenti concorreranno alla formazione del reddito dei **periodi d'imposta successivi** ancorché non si verifichino i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime successivamente applicato. Tale principio, ribadito anche nella [circolare AdE 11/E/2017](#) è finalizzato ad **evitare salti e/o duplicazione d'imposta della componenti reddituali**.

Sotto il profilo temporale, tale norma di “transizione” trova applicazione **sia in sede di prima applicazione** della nuova formulazione dell'[articolo 66 Tuir](#) – dall'1.1.2017 – **che a regime**, ossia tutte le volte in cui le imprese transitano dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, e viceversa.

Per quanto concerne l'aspetto pratico di determinazione del reddito, oltre a seguire le indicazioni di cui all'[articolo 66 Tuir](#), prendendo a riferimento l'anno 2017 **è necessario**:

1. **da un lato, escludere quelle componenti che**, pur con manifestazione finanziaria nel 2017, **abbiano già concorso alla formazione del reddito nel 2016 per competenza**;
2. dall'altro, **includere quelle componenti che**, pur non avendo avuto manifestazione finanziaria **nel 2017, siano imputabili a tale periodo** in base ai criteri di competenza che regolavano la determinazione del reddito nel 2016.

Il medesimo ragionamento, tuttavia, potrebbe riguardare anche componenti che hanno generato la loro **manifestazione nel 2017** si riferiscono ad **annualità antecedenti**, quali 2016 – 2015 – 2014 ecc., nelle quali si è già manifestata l'imputazione reddituale.

Sul punto l'Agenzia delle entrate, con la [circolare AdE 11/E/2017](#), afferma che in sede di prima applicazione del nuovo regime (ma analoghe conclusioni valgono anche nel transito dal regime di contabilità ordinaria al regime di contabilità semplificata), **i ricavi di vendita di beni**,

consegnati nel 2017, il cui corrispettivo è già stato incassato nel 2016, o i ricavi derivanti da prestazioni di servizi ultimati nel 2017, con compenso già incassato nel 2016, che correttamente, a norma dell'[articolo 109, comma 2, Tuir](#), **non hanno concorso alla determinazione del reddito del periodo di imposta 2016, costituiscono ricavi imponibili nel 2017**. In tal caso, per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti e? necessario far riferimento alla **consegna dei beni** o all'**ultimazione del servizio** (conformemente alle regole del **regime di provenienza** ovvero a quanto previsto dall'[articolo 109, comma 2, Tuir](#)).

Sulla base di tali indicazioni, le **ipotesi** che si possono presentare sono di seguito rappresentate:

1. **consegna e spedizione di beni alla data del 20.12.2016**, fattura emessa in data 10.1.2017 e pagamento in data 12.1.2017. In tal caso la **componente economica positiva fiscalmente rilevante si realizza (si è realizzata)**, secondo il principio di competenza adottato in base ai criteri applicabili **nell'anno d'imposta 2016**, nonostante l'incasso e la fattura riporti la data del 2017;
2. **incasso di un acconto nel corso del 2016**, relativo a **beni consegnati nell'anno 2017**. In tal caso **la componente economica fiscalmente rilevante si realizza nell'anno 2017**, non essendosi manifestata la rilevanza reddituale, in carenza del presupposto normativo, nell'anno 2016.

La stessa Agenzia delle entrate, con il citato documento di prassi, fornisce alcune indicazioni pratiche. In particolare, nelle situazioni sopra esaminate, a parere dell'Agenzia **è opportuno che l'impresa**, in sede di passaggio dal regime di competenza (precedente formulazione dell'[articolo 66 Tuir](#) o regime ordinario) al regime di cassa (nuovo [articolo 66 Tuir](#)), **mantenga evidenza extra-contabile delle componenti reddituali** che, per effetto del mutato criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime **non concorrono alla formazione del reddito dei periodi di imposta in regime di cassa** (ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti da tale regime), in quanto hanno **già concorso** alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal **regime di "provenienza"** (di competenza), e viceversa.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione
LA DICHIARAZIONE DELLE PERSONE FISICHE E IL MODELLO 730
Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Le cessioni a catena

di **EVOLUTION**



Sono cessioni triangolari quelle che avvengono fra tre soggetti che realizzano più vendite a fronte di un unico spostamento della merce.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in EVOLUTION, nella sezione "Iva", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo si sofferma sulle cessioni a catena.

La disciplina della triangolare comunitaria semplificata riguarda esclusivamente l'ipotesi in cui i soggetti coinvolti si trovino in tre diversi Stati comunitari.

Secondo tale disciplina l'esenzione (non imponibilità), a determinate condizioni, risulta applicabile sia nel rapporto fra il primo cedente e il promotore che nel rapporto fra il quest'ultimo e il cessionario finale.

Tale semplificazione non è applicabile, invece, nel caso di cessioni a catena, sempre con unico trasporto, fra tre soggetti di cui, però, **due identificati nel medesimo Stato** membro di arrivo dei beni.

Lo ha spiegato la **Corte di Giustizia** ([sentenza 6/4/2006 causa C245/04 EMAG](#)) dai cui insegnamenti emerge che nel caso di cui alla figura qui sotto:

- il trasferimento intracomunitario (esenzione) può essere attribuito ad **una sola delle due cessioni** (indipendentemente da quale soggetto può disporre dei beni durante la spedizione) ed il luogo della cessione si considera nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo a seconda che tale cessione sia la prima o la seconda delle due cessioni;
- se il trasporto intra è legato alla 1^a cessione (esempio fra ITèAT1), la 2^a (AT1è AT2) si considera effettuata nello Stato dell'acquisto intracomunitario (AT);
- se il trasporto intra è legato alla 2^a cessione (AT1è AT2), la 1^a (ITè AT1) si considera

effettuata nello Stato di partenza (IT) e quindi il cessionario-cedente (AT1) si deve identificare nello Stato di partenza (IT).

Volendo sintetizzare è possibile individuare le seguenti tre situazioni.

1ª situazione

Non si presentano particolari problematiche:

La merce viene trasportata o fatta trasportare da IT (resa a destino)

- IT fattura non imponibile articolo 41;
- AT1 realizza acquisto Intra in AT e cessione interna verso AT2;
- AT2 riceve fattura da AT1 con Iva austriaca.

2ª situazione

In tale situazione:

La merce viene trasportata o fatta trasportare da AT2 (resa in partenza)

- IT deve fatturare con Iva nazionale;
- AT1 realizza la cessione intracomunitaria (con obbligo identificazione in IT);
- AT2 realizza acquisto Intra in AT.

3ª situazione

La merce viene trasportata o fatta trasportare da AT1 (resa in partenza)

IT realizza una cessione intracomunitaria verso AT1 ma solo a condizione che il diritto di disporre dei beni non sia già stato trasferito da AT1 ad AT2 prima di aver lasciato l'Italia. Per IT non si tratta, invece, di cessione intracomunitaria se risulta informato che tale seconda cessione è intervenuta nel territorio nazionale (situazione, attenzione, che potrebbe risultare dalla documentazione contrattuale o del trasporto).

La Corte di Giustizia, con la [sentenza C-628/16 del 21 febbraio 2018](#), ha confermato il principio secondo cui **se chi ritira i beni nello Stato membro del fornitore** non è il primo acquirente, ma il **secondo acquirente**, la **prima vendita è interna allo Stato del fornitore** e non una cessione intracomunitaria.

Ciò significa, afferma altresì la Corte, che l'Iva addebitata dal secondo cedente al secondo acquirente **non può essere detratta** da quest'ultimo poiché trattasi di un'operazione non imponibile e quindi l'imposta non è dovuta.

Nella Scheda di studio pubblicata su *EVOLUTION* sono approfonditi, tra gli altri, i seguenti aspetti:

- [le triangolari nazionali con destinazione comunitaria o extracomunitaria;](#)
- [le triangolari comunitarie;](#)
- [le altre cessioni che coinvolgono più soggetti \(non triangolari\);](#)
- [le triangolazioni comunitarie per sola lavorazione;](#)
- [le triangolari miste \(cessione e lavorazione\).](#)



EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

[richiedi la prova gratuita per 15 giorni >](#)

Design by: valcarenghi / freepik