

Edizione di mercoledì 12 settembre 2018

ENTI NON COMMERCIALI

Sport e terzo settore – I° parte
di **Guido Martinelli**

IMPOSTE INDIRETTE

L'e-commerce e la vendita di prodotti sottoposti ad accise
di **Leonardo Pietrobon**

AGEVOLAZIONI

Possesso di altro immobile abitativo e agevolazione prima casa
di **Sandro Cerato**

CONTROLLO

Quando è possibile revocare il revisore legale
di **Francesco Rizzi**

IVA

Prova cessioni Ue
di **EVOLUTION**

ENTI NON COMMERCIALI

Sport e terzo settore – I° parte

di Guido Martinelli

Con la pubblicazione del **decreto correttivo del terzo settore (D.Lgs. 105/2018 in G.U. n.210 del 10.09.2018)** può ritenersi completata e operativa la **riforma del terzo settore**.

Diventa di attualità, pertanto, la **scelta** che dovranno compiere tutte le **associazioni sportive dilettantistiche** che sono già iscritte anche nei registri delle **associazioni di promozione sociale: se rimanere solo sportive** (mantenendo solo l'**iscrizione al registro Coni**) o **diventare una associazione di promozione sociale** iscritta sia all'istituendo **registro unico nazionale del terzo settore** che, per svolgere attività sportiva dilettantistica, al relativo **registro Coni**.

Sul punto, come è noto, è intervenuta anche la recente [circolare AdE 18/E/2018](#), chiarendo che le società e associazioni sportive dilettantistiche, a seguito della approvazione della riforma del Terzo settore, potranno

- decidere di non iscriversi all'istituendo **registro unico nazionale del terzo settore**, mantenendo le **agevolazioni** e la **disciplina propria**,
- oppure decidere di entrare a far parte del **terzo settore**. In questo caso godranno delle **agevolazioni specifiche previste per tali enti "in luogo del regime fiscale specifico riservato alle associazioni e società sportive dilettantistiche non lucrative"**.

A questo proposito si pone il problema di quali siano le **agevolazioni**, previste per le sportive, che **perderebbero** i sodalizi che intendono iscriversi al **registro unico del terzo settore**.

Vediamo quali siano le **agevolazioni** fino ad oggi previste per le **sportive** e che qui si sintetizzano:

- **defiscalizzazione dei corrispettivi specifici** versati da soci o tesserati alla Federazione sportiva, ente di promozione sportiva o disciplina sportiva di affiliazione;
- **agevolazioni previste dalla L. 398/1991** (semplificazioni contabili e determinazione forfetaria delle imposte sui redditi e dell'Iva da versare);
- esclusione dall'applicazione della norma sulla **perdita della natura di ente non commerciale (articolo 149 Tuir)**, ossia solo per le **associazioni sportive dilettantistiche non si corre il rischio**, in presenza di proventi commerciali superiori a quelli istituzionali, che l'amministrazione finanziaria non consideri più l'**ente non commerciale** con conseguente perdita di ogni agevolazione;
- agevolazioni fiscali, previdenziali e assicurative nei confronti dei **compensi** corrisposti sia ai soggetti che svolgono **esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche** sia ai

collaboratori con funzioni amministrativo-gestionali;

- presunzione di **spesa pubblicitaria dei corrispettivi per sponsorizzazione fino a € 200.000** (possibilità che le **aziende sponsor** possano **dedurre integralmente** come spesa l'investimento promo – pubblicitario fatto dal proprio reddito);
- **esclusione da imposta sulla pubblicità** della cartellonistica collocata all'interno di impianti con capienza non superiore a 3.000 posti;
- esclusione dall'applicazione della **tassa sulle concessioni governative**;
- applicazione dell'**imposta di registro a tassa fissa**;
- **detrazioni dall'imposta per contributi erogati da persone fisiche ad associazioni sportive dilettantistiche** fino ad un massimo di € 1.500 annui;
- **detrazione delle spese di iscrizione ai corsi fino a € 210 annui**;
- **riduzione dell'accisa gas metano**;
- **5 per mille**.

Non vi è dubbio che, per espressa previsione del titolo X del **D.Lgs. 117/2017**, nel momento della sua definitiva entrata in vigore, i **“soggetti sportivi” del terzo settore perderanno il diritto all'applicazione della L. 398/1991 e degli [articoli 148 e 149 del Tuir](#)** (ossia i punti 1 – 3 dell'elenco sopra ricordato).

Anche le agevolazioni indicate ai punti 5 – 8, disciplinate dall'[articolo 90 L. 289/2002](#) appaiono riservate ai soggetti che hanno lo *status* di associazioni o società sportive dilettantistiche. Pertanto gli enti del terzo settore “sportivi”, non potranno applicare queste norme ma, ai fini delle imposte indirette, dovranno fare riferimento alla specifica disciplina prevista dal codice del terzo settore.

Analogamente, la **detrazione dall'imposta per contributi erogati (punto 9)** non sarà più quella appena richiamata ma **quella espressamente prevista dal codice del terzo settore, così come la disciplina del cinque per mille**.

Diventa ora più problematico analizzare il permanere, in capo ai **soggetti del terzo settore** che praticano attività sportive, delle **altre agevolazioni** sopra elencate.

Si ritiene che **potranno mantenere la defiscalizzazione sulle accise del gas metano**. Come è noto, l'[articolo 12 L. 488/1999](#) (Legge Finanziaria 2000), modificando la **nota (1)** dell'**articolo 26 del “Testo Unico delle Accise”**, ha ricompreso fra gli usi industriali anche gli **utilizzi di gas naturale** negli **impianti sportivi** adibiti esclusivamente ad **attività dilettantistiche** e gestiti senza fine di lucro. Essendo la tipologia di attività quella esentata e non il soggetto, tale agevolazione si ritiene possa essere applicata sia agli iscritti al **registro Coni** che ai soggetti iscritti anche al **Runts**.

Stesse conclusioni possono essere raggiunte per la detrazione per le spese per la partecipazione ai corsi sportivi. Il **decreto 28.03.2007** (in G.U. n. 106 del 09.05.2007), emanato in applicazione dell'[articolo 15, punto i\) quinquies, Tuir](#), all'**articolo 1, lett. b)**, prevede che l'agevolazione possa essere riconosciuta per le attività svolte in impianti sportivi “*che siano*

gestiti da soggetti giuridici diversi da quelli di cui alla lettera a), pubblici o privati, anche in forma di impresa”.

Possiamo quindi ritenere che l'**Ets** che faccia **attività sportive** abbia titolo per l'**applicazione della norma agevolativa in esame**.

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



IMPOSTE INDIRETTE

L'e-commerce e la vendita di prodotti sottoposti ad accise

di **Leonardo Pietrobon**

La pratica delle vendite *online* ormai risparmia pochissimi settori economici, se non addirittura nessuno, ma **non tutte le tipologie di transazioni economiche** concluse “telematicamente” **sono riconducibili** al concetto di **commercio elettronico**, giuridicamente inteso secondo le disposizioni di cui alla **Direttiva 31/2000** e al **D.Lgs. 70/2003** e/o sotto il profilo fiscale. I casi ai quali si vuole fare riferimento sono ad esempio:

- la cessione di **beni omaggio** congiuntamente al bene principale (ad esempio qualche prodotto tester);
- le **prenotazioni di alberghi o simili**;
- l'acquisto di **biglietti aerei online**;
- ed infine l'acquisto di **prodotti sottoposti ad accise**.

Per le prime – le cessioni di beni omaggio – abbiamo un'espressa esclusione ad opera dell'Agenzia delle Entrate ([circolare 13/E/1994](#)), secondo la quale per tali operazioni, non sussistendo la condizione di onerosità, **non può trovare applicazione la disciplina delle vendite a distanza**.

L'acquisto e/o la prenotazione di camere di albergo e di biglietti aerei, come ricordato in più occasioni, ancora, dalla stessa Agenzia delle Entrate ([circolare 36/E/2010](#) e [circolare 37/E/2011](#)) e stabilito **dall'articolo 7, par. 3, Regolamento UE 282/2011** non rientrano nel concetto di commercio elettronico, in quanto in tali ipotesi il **mezzo elettronico costituisce un mero strumento di raccolta delle prenotazioni** e viene utilizzato come un **mezzo di comunicazione** equiparabile ad un telefono o ad un fax.

Per quanto riguarda, invece, **le cessioni di beni sottoposti ad accisa** (quali, a mero titolo esemplificativo, vino, alcolici, ecc.), si può affermare che, **ai fini Iva**, tali cessioni, seppur effettuate mediante l'ausilio di strumenti *online* (siti vetrina), **non sono riconducibili alle vendite a distanza** effettuate nei confronti di soggetti non dotati di partita Iva.

La seconda considerazione doverosa in tale ultima ipotesi di vendita è che la **cessione online** a privati consumatori della UE dei **beni soggetti ad accisa** non è compito facile in Italia, in considerazione del fatto che tali operazioni sono soggette a **particolari procedure**, nonché **adempimenti amministrativi** sia ai fini **Iva** che per quanto riguarda l'assolvimento delle **accise**.

Sotto il profilo normativo Iva, per vendite di prodotti soggetti ad accisa, **il luogo impositivo si desume dalle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE (articoli 32, 33 e 34)** che definiscono

il presupposto territoriale delle **cessioni di beni**. In aderenza ai principi espressi nella citata direttiva, l'**Agenzia delle Entrate**, con la **nota n. 20462 del 15.2.2013**, ha stabilito che la **territorialità** di tali operazioni è subordinata al **"soggetto" che esegue il trasporto dei beni** in questione.

In particolare, come stabilito dall'[articolo 41, comma 1, lett. b\) D.L. 331/1993](#), per i **beni soggetti ad accisa, il luogo di tassazione ai fini Iva deve sempre essere individuato nel Paese di destinazione**, nell'ipotesi in cui il trasporto del bene in questione sia effettuato dal **fornitore** ovvero per suo conto (normalmente così avviene nella vendita di beni *online*)

Nel caso in cui, invece, il **trasporto sia effettuato dal soggetto acquirente comunitario**, nonché consumatore finale, tornano **applicabili le regole "ordinarie"** per stabilire la rilevanza territoriale dell'operazione di cessione, cui all'[articolo 7-bis D.P.R. 633/1972](#), in base al **quale l'assoggettamento ad Iva si realizza nel Paese ove si trova il bene al momento della cessione** (Paese di origine).

Di contro,

1. se la vendita dei prodotti soggetti ad accisa **avviene nei confronti di un consumatore** finale comunitario;
2. il **bene al momento della cessione si trova in territorio italiano**;
3. ma il **trasporto di tale bene avviene da parte del cessionario comunitario** nel proprio Paese comunitario,

l'operazione sarà soggetta ad Iva in Italia (sul punto si veda la **consulenza giuridica n. 954-72/2012** dell'Agenzia delle Entrate in risposta a Confindustria Piemonte e l'**interrogazione parlamentare n. 5-05068 del 19.3.2015**).

Nella citata **consulenza giuridica**, l'Agenzia delle Entrate riporta, in tema di trasporto dell'acquirente privato, unicamente la locuzione **"effettuato dall'acquirente"**. Ciò posto, tale locuzione dovrebbe ricomprendere anche **"in nome e per conto dell'acquirente"** ovvero **"per suo conto"**, in quanto la domanda posta da Confindustria Piemonte riportava il caso della spedizione/trasporto organizzati dall'acquirente comunitario.

Trasporto effettuato dal cedente

La cessione è territorialmente rilevante nel Paese di destinazione anche se la soglia nel Paese di origine, vale a dire nel luogo monetaria non risulta superata ([articoli 33 e 34, par. 1, lett. a, Direttiva](#)).

Trasporto effettuato dal cessionario

La cessione è territorialmente rilevante nel Paese di origine, vale a dire nel luogo di partenza del trasporto o spedizione ([articolo 32 Direttiva](#)).

Per quanto riguarda, infine, la seconda questione, ossia **l'applicazione delle accise alle vendite online**, in linea generale si fa presente che i **soggetti passivi d'imposta**, in qualità di cedenti di prodotti sottoposti ad accisa a clienti privati nel proprio Paese, **sono tenuti ad applicare i diritti**

di accisa secondo le aliquote valide in tale Paese di origine.

Conseguentemente **nel caso in cui il cedente soggetto passivo Iva italiano venda online** dei prodotti soggetti ad accisa **a privati di altri Paesi della UE**, diversi dall'Italia, dovrà immettere in consumo tali beni, ai fini delle accise, nel singolo Paese UE di consumo.

In altri termini e sotto il profilo pratico, la **vendita online** dei **prodotti soggetti ad accisa a consumatori finali** (soggetti privati) di altro Paese della UE, con trasferimento dei prodotti all'estero in regime sospensivo, deve essere effettuata con le seguenti **modalità**:

1. **i beni devono essere spediti ad un soggetto di altro Paese della UE** dotato di **codice d'accisa** (operante per conto terzi) e, per meglio dire, a un depositario autorizzato ovvero a un destinatario registrato UTF con codice d'accisa;
2. **tale soggetto provvede a ricevere i prodotti e ad immetterli in consumo** (ai fini delle accise) nel Paese di destino;
3. infine, **ai fini Iva l'impresa italiana deve identificarsi** (mediante rappresentante fiscale ovvero identificazione diretta Iva ovvero apertura stabile organizzazione) nel **Paese di destino** per assoggettare la cessione ad Iva del Paese UE dove avviene la cessione.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE ATTIVITÀ DOGANALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Possesso di altro immobile abitativo e agevolazione prima casa

di **Sandro Cerato**

L'acquisto di un immobile abitativo fruendo dell'agevolazione prima casa (registro al 2% o Iva al 4%) spetta anche a colui che nel medesimo Comune possiede già un altro immobile abitativo, qualora tale immobile non sia idoneo all'utilizzo abitativo in quanto **locato a terzi**.

È quanto affermato dalla **Cassazione, sentenza n. 19989/2018**, con cui è stato fornito un ulteriore chiarimento in materia di **agevolazione prima casa**.

Si ricorda che l'acquirente può beneficiare dell'agevolazione "**prima casa**" sempreché sussistano le ulteriori **condizioni** previste dalla **nota II-bis all'articolo 1, Tariffa, Parte I**, allegata al **D.P.R. 131/1986**, ovvero che **quest'ultimo dichiari**, nell'atto di acquisto (e a pena di decadenza dell'agevolazione in commento):

- di **non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune** in cui è situato l'immobile da acquistare;
- di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale **su tutto il territorio nazionale** dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni prima casa.

La prima condizione che deve essere verificata per poter accedere al beneficio prima casa è che l'acquirente dell'immobile **non sia titolare di diritti di proprietà, uso, usufrutto, abitazione, su altra casa di abitazione sita nel territorio del Comune** in cui si trova l'immobile che si intende acquistare con l'agevolazione prima casa.

In tal caso è indifferente che l'acquirente sia titolare del **diritto di nuda proprietà**, non acquisito usufruendo delle agevolazioni prima casa, su altra casa di abitazione situata nello stesso comune, come stabilito dalla [circolare 38/E/2005](#).

La giurisprudenza di legittimità ha precisato che **non osta all'applicazione dell'agevolazione prima casa**, in presenza delle altre condizioni richieste dalla norma agevolativa, **la titolarità** (nel medesimo Comune in cui si intende procedere all'acquisto agevolato) **di un altro immobile abitativo di ridotte dimensioni** (nel caso di specie, si trattava di un immobile di 22,69 metri quadrati), **se esso risulta del tutto insufficiente a garantire idonea sistemazione abitativa al nucleo familiare dell'acquirente**.

Infatti, secondo quanto sostenuto dalla Corte nell'ordinanza in esame, la **nota II-bis all'articolo 1, Tariffa, Parte I**, allegata al **D.P.R. 131/1986**, nella parte in cui richiede, per l'applicazione dell'agevolazione prima casa (tra le altre condizioni) che l'acquirente non possieda "***altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare***", si riferisce ad una disponibilità non meramente oggettiva, bensì **soggettiva**, nel senso che **è possibile applicare il beneficio nel caso di disponibilità di un alloggio che non sia concretamente idoneo**, per dimensioni e caratteristiche complessive, **a sopperire ai bisogni abitativi del contribuente e della sua famiglia (Cassazione, n. 100/2010).**

Gli **orientamenti giurisprudenziali** così si esprimono su alcuni aspetti peculiari del possesso dei requisiti:

- le agevolazioni spettano **anche a chi possiede nello stesso comune un altro fabbricato, qualora questo non sia idoneo a fungere da abitazione**. Naturalmente, la situazione personale dell'inidoneità deve essere dedotta e provata dall'interessato, non potendo all'uopo bastare una mera dichiarazione di inadeguatezza, senza l'allegazione di elementi atti a evidenziarla (**Cassazione, n. 6476/1996**);
- non è determinante il fatto che un appartamento faccia parte di un immobile costituito da più unità immobiliari adibite ad abitazione, oppure sia funzionalmente collegato ad un opificio. Tale ultima situazione, infatti, **non è sufficiente a sostenere la presunzione che l'appartamento sia un "alloggio di servizio"**, non valutabile in modo autonomo ai fini della spettanza dei benefici (**C.T.C., n. 1545/1996**);
- **il possesso**, da parte dell'acquirente, di un altro alloggio o porzione di alloggio non può essere di ostacolo per usufruire delle agevolazioni, qualora quest'ultimo **non risulti in concreto tale da soddisfare le esigenze abitative**, perché **inabitabile e senza servizi (C.T.C., n. 405/1998)**;
- la proprietà di una **quota** di un appartamento **non è motivo di decadenza dalle agevolazioni**. Infatti, **la possibilità di usare il bene comune** non consente al singolo proprietario di destinare "*idoneamente*" la casa posseduta in comunione quale propria abitazione (**Cassazione, n. 9647/1999**).

Ora, con la **recente sentenza n. 19989/2018** la Cassazione conferma che **l'inidoneità della casa preposseduta può essere anche di carattere giuridico**, nel senso che il **possesso da parte di terzi di un diritto di godimento (locazione)** impedisce di fatto a tale immobile di **fungere da abitazione** del soggetto che può quindi procedere all'**acquisto di altro immobile abitativo nello stesso Comune**.

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



CONTROLLO

Quando è possibile revocare il revisore legale

di **Francesco Rizzi**

L'**assemblea** della società assoggettata a revisione legale può **revocare** dall'incarico il **revisore** legale (o il **sindaco-revisore** o la **società** di revisione legale) **solamente** ove sussista una "**giusta causa**".

Nel caso più **comune** della revisione delle società **diverse** dagli enti di interesse pubblico (**EIP**), secondo quanto stabilito dalla **normativa** di riferimento ([articolo 13 D.Lgs. n. 39/2010](#)) e dal connesso **regolamento** attuativo del Ministero dell'economia e delle finanze (**articoli 3, 4, 10 e 11 Decreto MEF n. 261 del 28/12/2012**) costituiscono "**giusta causa**" di revoca le seguenti **circostanze**:

- la sussistenza di **fatti**, da motivare **adeguatamente**, di rilevanza tale da far risultare **impossibile** la **prosecuzione** del contratto di revisione, anche in considerazione delle **finalità** della revisione legale;
- il **cambio** del soggetto che ai sensi del codice civile (*cfr. articolo 2359 cod. civ.*) esercita il **controllo** della società assoggettata a revisione, salvo quando il **trasferimento** del controllo sia avvenuto all'interno dello **stesso gruppo** societario;
- il **cambio** del revisore legale del **gruppo** cui appartiene la società assoggettata a revisione, qualora la **continuazione** dell'incarico possa costituire un **impedimento**, per il medesimo revisore del gruppo, all'**acquisizione** degli elementi probativi necessari alla formazione del **giudizio** sul bilancio consolidato;
- i **cambiamenti** all'interno del **gruppo** cui appartiene la società assoggettata a revisione, tali da poter **impedire** al revisore del gruppo di acquisire gli elementi **probativi** necessari ai fini della formazione del **giudizio** sul bilancio consolidato;
- la sopravvenuta **inidoneità** del revisore legale (o del sindaco-revisore o della società di revisione legale) ad assolvere l'incarico a causa dell'**insufficienza** di **mezzi** o di **risorse**;
- la presenza di **gravi inadempimenti** del revisore legale (o del sindaco-revisore o della società di revisione legale) che incidono sulla **corretta** prosecuzione del rapporto;
- l'acquisizione della **qualifica** di ente di interesse pubblico (**EIP**);
- il **sopraggiungere** di una circostanza idonea a **compromettere** l'**indipendenza** del revisore legale (o del sindaco-revisore o della società di revisione legale);
- la **sopravvenuta** insussistenza dell'**obbligo** di revisione legale per l'intervenuta **carenza** dei **requisiti** di legge.

La predetta **normativa** di riferimento specifica altresì che:

- le **divergenze** di opinioni su un **trattamento contabile** o su una **procedura** di revisione

non costituiscono “giusta causa” di revoca;

- eventuali **accordi, clausole o patti** che **escludono** o **limitano** la possibilità di revocare l'incarico per “giusta causa” sono **nulli**.

Per quanto riguarda la **procedura** da seguire, e sempre in riferimento al caso più **comune** della revisione delle società **diverse** dagli **EIP**, al verificarsi di una delle **fattispecie** sopra esposte, è previsto che l'**organo amministrativo** comunichi per **iscritto** al revisore legale (o al sindaco-revisore o alla società di revisione legale) la propria **proposta** di revoca per “giusta causa” per l'assemblea, esponendone i **motivi**.

Dopodiché l'**assemblea**, acquisite le **osservazioni** formulate dal **revisore** legale di cui si propone la revoca e sentito l'**organo di controllo** (anche in merito alle suddette osservazioni), accertata la **sussistenza** di una “giusta causa”, **revoca** l'incarico e provvede **contestualmente** alla **nomina** di un **altro** revisore legale.

Di fatti, analogamente a quanto avviene per le **dimissioni** o per la **risoluzione consensuale**, in virtù della speciale funzione di **tutela** e **garanzia** svolta dal revisore, la **normativa** prevede che qualora il rapporto con quest'ultimo cessi **anticipatamente**, l'assemblea si adoperi **tempestivamente** per garantire la **continuazione** dell'attività di revisione legale.

Secondo il combinato disposto dell'[articolo 13, comma 7, D.Lgs. 39/2010](#) e dell'**articolo 10 Decreto MEF n. 261 del 28/12/2012**, sono inoltre stabiliti dei precisi **obblighi di comunicazione**.

In particolare è previsto che la **società** sottoposta a revisione legale, **entro** il termine di **15 giorni** dalla data della **deliberazione** assembleare relativa alla **cessazione anticipata** dall'incarico, **nonché**, qualora **non** adottata contestualmente, dalla data della **deliberazione** assembleare di nomina del **nuovo** revisore, **deve trasmettere** al **Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (RGS)**, incardinato nel **MEF**, l'**originale** o la **copia** dichiarata **conforme** dal presidente dell'organo di controllo, della seguente **documentazione**:

- la **deliberazione** dell'assemblea relativa alla **cessazione anticipata** dell'incarico o al **conferimento** del **nuovo** incarico ad un **altro** revisore legale o società di revisione legale;
- il **parere** dell'**organo di controllo**;
- la **relazione** dell'**organo amministrativo**, adeguatamente **motivata**, sulle **ragioni** che hanno determinato la cessazione **anticipata** dell'incarico.

All'**organo di controllo** viene inoltre attribuito il compito di **vigilare** sull'osservanza di tali obblighi di **comunicazione** e, in caso di **omessa** trasmissione delle comunicazioni di legge, l'onere di provvedere **in via sostitutiva**, trasmettendo **direttamente** alla **RGS** la prescritta documentazione.

Per quel che concerne le **modalità** di **trasmissione** delle anzidette **comunicazioni**, deve farsi

riferimento alle disposizioni recate dalla **Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 02/04/2013** e meglio specificate da indicazioni di **prassi** pubblicate nelle pagine tematiche dedicate alla revisione legale sul sito del MEF.

Si specifica, infine, che la **cessazione** dall'ufficio di **sindaco** rimane **sempre** disciplinata dagli [articoli 2400 e 2401 cod. civ.](#), anche nel caso in cui la revisione legale sia esercitata dal **collegio sindacale**.

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



Special Event
**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**
Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Prova cessioni Ue

di **EVOLUTION**



L'invio dei beni in altro Stato comunitario costituisce elemento strutturale della cessione intracomunitaria in assenza del quale non può considerarsi legittima l'emissione della fattura senza applicazione dell'imposta.

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 analizza il ruolo della dichiarazione di arrivo e l'insieme documentale anche alla luce di una recente pronuncia della Cassazione.

I casi affrontati dalla prassi in merito alla documentazione attestante la fuoriuscita dei beni dall'Italia nell'ambito di operazioni intracomunitarie fanno emergere il ruolo topico della **dichiarazione di arrivo da chiedere al cessionario**, ancorché debba essere evidenziato che, in alcuni casi, l'Agenzia potrebbe spingersi a "pretendere" ulteriore documentazione.

L'**efficacia probatoria** della dichiarazione del cliente attestante il ricevimento della merce, del resto, è rinvenibile anche da una lettura delle motivazioni delle sentenze n. 28, 29, 30 e 31 della CTR del Veneto, sez. VIII, del 14/4/2010 (riferite ad accertamenti su diverse annualità relative allo stesso contribuente).

Dal **dispositivo** emerge che tra i documenti utili per la prova dell'uscita, *"nel caso in cui non si riesca ad avere copia del CMR firmato dal destinatario, può provvedersi all'invio di un fax al cliente estero, richiedendo allo stesso di confermare, stesso mezzo (anche semplicemente con firma in calce al fax ricevuto), la ricezione della merce, con riferimento alla specifica fattura", ribadendo che "la materiale movimentazione delle merci dall'Italia ad altro Stato membro Ue, che legittima la non applicazione dell'Iva, può essere provata con qualsiasi mezzo che rivesta carattere di certezza ed incontrovertibilità"*.

La citata soluzione (**richiesta di conferma scritta al cliente** di avvenuta ricezione) può essere quindi **considerata una prova attendibile** dai verificatori **a condizione**, come vedremo nel

prosieguo, che **il fornitore in questione non sia in mala fede** (ad esempio perché partecipa consapevolmente ad una frode carosello) **o comunque non sia stato particolarmente negligente** mancando di porre in essere tutti gli accorgimenti nella sua possibilità al fine evitare di incorrere in situazioni fraudolente.

Nelle citate sentenze *“il documento di trasporto internazionale “CMR”, firmato sia dal trasportatore per presa in carico della merce, sia dal destinatario per ricevuta (la cui copia può essere richiesta al cliente comunitario con attestazione della ricevuta della merce)”* viene esemplificato come mezzo adeguato ma, appunto, **non l'unico** che sia idoneo a provare il trasferimento dei beni.

È peraltro utile osservare che nel caso oggetto del citato contenzioso la CTR ha considerato non fornita la prova atteso che:

- la società aveva a tal fine fornito dei **CMR incompleti** (in essi vi era soltanto la sigla del trasportatore e non il nome completo, rendendone impossibile l'identificazione, non erano indicati gli estremi dell'automezzo con i quali erano avvenuti i trasporti e tali documenti non erano numerati);
- inoltre, il contribuente, a fronte di operazioni di rilevante ammontare, **non aveva mai dimostrato di aver avuto alcun rapporto con il cessionario**, attraverso corrispondenza commerciale in formato cartaceo o elettronico (fax, e-mail) od ogni altro mezzo di comunicazione generalmente utilizzato nella prassi commerciale, limitandosi, invece, ad affermare di aver **evaso gli ordini impartiti da una persona sentita soltanto telefonicamente (poi risultata inesistente)**.

Per completezza si segnala che la società contribuente ha visto sistematicamente rigettati tutti gli oltre 20 motivi di censura sostenuti in un corposo ricorso in Cassazione ([sentenza 13457 del 27/7/2012](#)).

In pratica, laddove non sia possibile documentare l'avvenuta consegna della merce tramite il CMR corroborato anche dalla firma del destinatario, la prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria può trovare, quindi, riscontro anche dall'insieme di **altra documentazione esterna** (lettere di vettura, attestazioni di avvenuta consegna della merce al vettore, dichiarazione di arrivo del cessionario), compresi **altri documenti citati nella circolare 75/D/2002** (in materia di **“prove alternative” delle esportazioni**), quali la **fattura commerciale**, il **documento bancario** attestante il pagamento, la **lettera di credito**, il **certificato di assicurazione o di controllo**, la **certificazione sanitaria**.

Infine, per completezza si segnala l'**ordinanza n. 9717/2018 della Corte di Cassazione** che ha destato **non poche perplessità** poiché cavalca una **linea dura**, addirittura **più rigida** rispetto alle linee guida fornite dall'Agenzia delle Entrate con i suoi documenti di prassi. In tale circostanza la Suprema Corte ha stabilito che, atteso che *“in tema di recupero di Iva per esportazioni al di fuori dei confini comunitari non dimostrate, la destinazione della merce all'esportazione ... deve essere provata dalla documentazione doganale. In assenza di tale documentazione, non potendosi addebitare all'esportatore la mancata esibizione di un documento di cui egli non ha la disponibilità,*

*tale prova può, peraltro, essere fornita **con ogni mezzo**, purché abbia il **requisito della certezza ed incontrovertibilità**, quale **l'attestazione di pubbliche amministrazioni** del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana", con conseguente **"inidoneità, ai predetti fini, di documenti di origine privata**, come le fatture emesse e la documentazione bancaria attestante il relativo, avvenuto pagamento", **"Tale principio ... è certo applicabile anche alle cessioni intracomunitarie"**.*

A detta della sentenza, ai fini della non imponibilità, ciò che serve è altra **documentazione agevolmente utilizzabile** dal contribuente, quale il **modello CMR** (che presenta il contenuto di una lettera di vettura contenente i dati della spedizione e le firme dei soggetti coinvolti nell'operazione, cioè cedente, cessionario e vettore) e i **contratti commerciali**.

Una delle perplessità riguarda il fatto che **anche questi documenti** (CMR e contratti commerciali) **hanno natura privata**. Inoltre, va rilevato che non si capisce quali documenti di **origine non privata** possano essere prodotti nell'ambito di operazioni intracomunitarie.



The banner features the Euroconference Evolution logo on the left, which includes a stylized 'ec' and the word 'EVOLUTION' above 'Euroconference'. The background is a light grey with a network of dots and lines. On the right, there is a close-up image of a hand typing on a laptop keyboard. The text in the center reads: '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.' At the bottom, a dark grey bar contains the text 'richiedi la prova gratuita per 15 giorni >'. On the far right, there is a small vertical text: 'Design: Evolutio / Pirella Göttsche Lowy'.

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 >