

Edizione di mercoledì 21 Novembre 2018

ADEMPIMENTI

Fattura elettronica: condizioni di pagamento e fattura differita

di Clara Pollet, Simone Dimitri

IVA

Trasporto di energia con reverse charge

di Marco Peirolo

IMPOSTE SUL REDDITO

Cedolare secca allargata agli immobili commerciali

di Alessandro Bonuzzi

LAVORO E PREVIDENZA

Il secondo acconto per l'anno 2018 dei contributi alla gestione IVS

di Luca Mambrin

IVA

Cessioni Ue: il requisito della fuoriuscita dei beni dall'Italia

di EVOLUTION

ADEMPIMENTI

Fattura elettronica: condizioni di pagamento e fattura differita

di Clara Pollet, Simone Dimitri

La data di emissione della fattura è argomento di discussione soprattutto con riferimento all'emissione delle fatture differite. Non si tratta di un argomento nuovo ma l'obbligo di fatturazione elettronica rende evidente il comportamento normalmente adottato dagli operatori non in conformità alle disposizioni normative.

Le regole Iva (di cui all'[articolo 21, comma 4, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#)) prevedono la possibilità di **emettere una sola fattura differita** entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione, recante il dettaglio delle operazioni svolte in un mese solare nei confronti del medesimo soggetto, a condizione che:

- la consegna o spedizione dei **beni ceduti** risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione oppure
- le **prestazioni di servizi** siano individuabili attraverso idonea documentazione.

Le fatture differite devono poi essere registrate nel registro Iva delle vendite con riferimento al mese di **effettuazione delle operazioni** che corrisponde:

- alla data di **consegna o spedizione** per le cessioni di beni mobili (ovvero alla data della fattura o del pagamento se precedente alla consegna);
- alla data del **pagamento del corrispettivo** per le prestazioni di servizi verso clienti nazionali (ovvero alla data dell'emissione della fattura se precedente al pagamento).

A norma dell'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#), la fattura, cartacea o elettronica, si ha per **emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione** del cessionario o committente.

La data di emissione della fattura elettronica è la data riportata nel **campo "Data"** della sezione "DatiGenerali" del file della fattura elettronica, e rappresenta una delle **informazioni obbligatorie**. La fattura elettronica scartata dal SdI a seguito dei controlli si considera non emessa.

In occasione di un incontro con la stampa specializzata, l'Agenzia delle Entrate ha precisato la possibilità di continuare ad utilizzare la fattura differita anche nell'ambito della fatturazione elettronica utilizzando la **data di emissione del documento**.

"L'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica non ha modificato le disposizioni di cui

all'articolo 21, comma 4, del Dpr 633/72 e quindi è possibile l'emissione di una fattura elettronica differita. Secondo la norma si può emettere una fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o prestazioni di servizi. A titolo d'esempio, quindi, per operazioni di cessione di beni effettuate il 20 gennaio 2019, l'operatore Iva residente o stabilito potrà emettere una fattura elettronica differita il 10 febbraio 2019 avendo cura di:

- *al momento della cessione (20 gennaio), emettere un Ddt o altro documento equipollente (con le caratteristiche determinate dal Dpr 472/1996) che accompagni la merce;*
- ***datare la fattura elettronica con la data del 10 febbraio 2019*** indicandovi i riferimenti del documento o dei documenti di trasporto (numero e data);
- *far concorrere l'Iva alla liquidazione del mese di gennaio.”*

Definito il riferimento normativo, veniamo al nocciolo della questione. È prassi nelle aziende emettere la fattura differita nei primi giorni del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, retrodatando la fattura con data fine mese precedente; esemplificando, in caso di fattura riepilogativa di N **consegne di beni avvenute nel mese di ottobre 2018**, il fornitore emette ed invia la fattura di vendita al cliente **nei primi giorni di novembre 2018 ma con data 31 ottobre 2018**. Tale comportamento viene adottato per **anticipare i termini di pagamento delle fatture**; abitualmente le condizioni contrattuali (scritte o implicite tra le parti) prevedono che **il pagamento sia legato alla data fattura** (ad es. 30/60/90 giorni data fattura).

Se fino ad oggi tale comportamento operativo è passato “sottotraccia” (vista anche l'irrilevanza dello stesso ai fini del regolare versamento dell'Iva) in ottica di fatturazione elettronica tale disallineamento tra data invio e data fattura verrà evidenziato **con la trasmissione del file xml al Sdl**. Tornando al nostro esempio, se il fornitore crea il file xml il 14 novembre, riferito alle consegne effettuate nell'arco del mese di ottobre, e lo trasmette contestualmente al Sdl, la data riportata nel campo “DataFattura” **deve coincidere con la data di trasmissione del file al Sdl** (14 novembre).

Per ovviare al problema dei termini di pagamento legati alla data fattura sarebbe opportuno **rivedere le condizioni contrattuali**, ad esempio ancorando il pagamento alla data di effettuazione dell'operazione, in vista anche dell'obbligo di esporre tale informazione in fattura dal 1° luglio 2019 ([articolo 11 D.L. 119/2018](#)). Tale soluzione, seppur ragionevole, è però difficilmente percorribile per obiettive difficoltà nel rideterminare condizioni contrattuali vigenti da anni e molte volte imposte dai clienti di maggior dimensione.

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

Seminario di specializzazione

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E L'ORGANIZZAZIONE DI STUDIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Trasporto di energia con reverse charge

di Marco Peirolo

Il servizio di trasporto di energia reso ai rivenditori da una società che opera nel settore energetico come grossista, *trader* e fornitore su tutto il territorio nazionale si considera **accessorio alle cessioni di gas e/o energia elettrica** e, quindi, è soggetto a *reverse charge*.

è la **risposta all'interpello n. 59**, pubblicata il 2 novembre 2018, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il trattamento Iva applicabile ad una società operante nell'ambito del **commercio di energia**, nonché del dispacciamento e del trasporto dell'energia elettrica e del gas naturale nel sistema di trasmissione e distribuzione italiano, agendo in qualità di grossista, *trader* e fornitore su tutto il territorio nazionale.

Nell'ambito della propria attività, la società istante intende stipulare un contratto di fornitura di energia elettrica e/o gas a rivenditori, soggetti passivi Iva (cd. "reseller") che, a loro volta, venderanno l'energia elettrica e/o gas ai clienti finali.

Dal momento che i *reseller* non effettuano il trasporto di energia elettrica e/o gas naturale sulle reti di trasmissione e distribuzione dell'energia, ma conferiscono l'incarico per lo svolgimento del servizio in favore dei clienti finali ad altri soggetti, può accadere che i *reseller* si rivolgano alla società istante proprio per ottenere tale **servizio di trasporto**.

Al fine di fornire il **servizio di trasporto in esame**, la società istante stipula un contratto con una prima società per il passaggio dell'energia elettrica sulle reti ad altissima ed alta tensione, con seconda società per il passaggio del gas sull'infrastruttura nazionale di trasporto del gas, nonché contratti con molteplici soggetti proprietari delle reti di distribuzione finale dell'energia a livello locale, che distribuiranno l'energia sul territorio nazionale. Tali contratti sono sottoscritti dalla società istante per i punti di prelievo dei clienti finali dei *reseller* in base ad un mandato senza rappresentanza conferito dai *reseller*.

Il dubbio oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate è se al **servizio di trasporto** reso dalla società istante ai *reseller*, ai quali la società stessa fornisce energia elettrica e/o gas, debba applicarsi il **meccanismo del reverse charge** di cui all'[articolo 17, comma 6, lett. d-quater](#), [D.P.R. 633/1972](#), nella specie qualora, ai sensi dell'[articolo 12 dello stesso D.P.R. 633/1972](#), tale servizio di trasporto possa considerarsi **accessorio alla fornitura di energia elettrica e/o gas** effettuata dalla medesima società ai *reseller*.

Il citato [articolo 17, comma 6, lett. d-quater](#)) prevede l'applicazione dell'Iva con il sistema dell'**inversione contabile** alle "cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-

rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a)", per tale intendendosi, ai sensi dell'[articolo 7-bis\), comma 3, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di tali prodotti e il cui consumo personale dei medesimi è trascurabile.

Secondo la soluzione interpretativa prospettata dalla società istante, in base allo **schema del mandato**, siccome le **prestazioni di trasporto energia** rese dai distributori alla società sono **soggette a Iva in regime ordinario**, lo stesso regime deve applicarsi nei rapporti tra la società, che opera in veste di mandatario senza rappresentanza, e il *reseller*, che agisce in qualità di mandante.

Tale conclusione, ad avviso della società istante, non muta quand'anche il servizio di trasporto di energia sia reso ad un *reseller* al quale la società fornisca energia elettrica e/o gas, in quanto tale servizio non può in ogni caso essere considerato accessorio ai sensi dell'[articolo 12 D.P.R. 633/1972](#), essendo regolato da un **autonomo contratto che prevede un distinto corrispettivo**.

Tenuto conto che il dubbio della società istante si riferisce all'applicabilità, nel caso di specie, del **principio di accessorietà**, occorre ricordare che l'Amministrazione finanziaria – sulla scorta delle indicazioni della giurisprudenza della Corte di giustizia UE – ha chiarito che, **affinché un'operazione possa considerarsi accessoria ad una operazione principale è necessario (risoluzione AdE 367/E/2008)**:

- dal **punto di vista soggettivo**, che l'operazione accessoria sia effettuata;
- nei confronti dello stesso destinatario dell'operazione principale;
- direttamente dal cedente/prestatore dell'operazione principale, ovvero per suo conto e a sue spese;
- dal **punto di vista oggettivo**, che:
- l'**operazione accessoria e quella principale** siano rivolte al raggiungimento dello **stesso obiettivo**;
- esista un **nesso di dipendenza funzionale** dell'operazione accessoria rispetto a quella principale, ossia che la prestazione accessoria sia effettuata in ragione della prestazione principale, in combinazione con la quale è diretta al raggiungimento di un determinato risultato;
- l'operazione accessoria acceda a quella principale al fine di **integrarla, completarla o renderla possibile**.

Dalla nozione del nesso di accessorietà sopra esposta si evince, secondo l'Agenzia delle Entrate, che il servizio di trasporto di energia elettrica e/o gas in esame non si limita ad avere una generica utilità rispetto alla prestazione principale, ma **permette l'effettuazione e la migliore fruizione della stessa cessione di energia** effettuata dalla società in favore dei *reseller*.

In presenza del nesso di dipendenza funzionale fra il servizio di trasporto e la fornitura di energia elettrica e/o gas, il predetto servizio di trasporto ha, nel caso di specie, la **funzione di integrare, completare e rendere possibile la prestazione principale** di fornitura di energia

elettrica e/o gas.

Pertanto, conclude l'Agenzia, il servizio di trasporto di energia reso dalla società istante ai soggetti passivi-rivenditori costituisce, ai sensi dell'[articolo 12 D.P.R. 633/1972](#), una **prestazione accessoria alla fornitura di gas e/o energia elettrica** effettuata dalla stessa società. Di conseguenza, nel caso di specie, il servizio di trasporto di cui trattasi, essendo accessorio alla cessione di gas e/o energia elettrica, deve essere **assoggettato a Iva mediante il sistema di reverse charge** previsto per l'operazione principale, ai sensi del citato [articolo 17, comma 6, lett. d-quater\), D.P.R. 633/1972](#).

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

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Cedolare secca allargata agli immobili commerciali

di Alessandro Bonuzzi

Tra le novità presenti nella **bozza** della **Legge di Bilancio 2019** – versione A.C. 1334 del 31 ottobre 2018 – di particolare rilevanza è quella che estende il **regime della cedolare secca** ai canoni di locazione relativi ai contratti aventi ad oggetto **unità immobiliari** destinate all'**attività commerciale** e **relative pertinenze** locate congiuntamente.

La modifica riguarderà i **contratti stipulati nell'anno 2019**, sempreché al 15 ottobre 2018 non risultino **già in essere un contratto non scaduto**, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile.

Si ricorda che in base alla disciplina attuale possono accedere al regime della cedolare secca le **persone fisiche** per la tassazione dei **redditi fondiari** derivanti dalla locazione di **fabbricati abitativi** destinati dal locatario a essere utilizzati come **abitazione** ([circolare AdE 26/E/2011](#)).

Peraltra, a seguito dell'entrata in vigore del cosiddetto **regime delle locazioni brevi** ([articolo 4 D.L. 50/2017](#)), il regime opzionale riguarda altresì i **redditi diversi** derivanti dai contratti brevi di **sublocazione** e dai contratti brevi stipulati dal **comodatario** per la concessione a terzi del godimento dell'unità abitativa ([circolare AdE 24/E/2017](#)).

Se la disposizione contenuta nel **disegno della Legge di Bilancio 2019** verrà **confermata** nel testo definitivo, si **allargherà** ulteriormente l'ambito operativo del regime opzionale della cedolare secca sugli affitti di immobili destinati all'uso abitativo, con applicazione dell'**imposta sostitutiva del 21%**, anche:

- ai canoni di locazione derivanti dai **nuovi contratti** che saranno stipulati nell'**anno 2019**,
- dalle **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni,
- aventi ad oggetto **immobili destinati all'uso commerciale** di vendita di prodotti e prestazioni di servizi classificati nella **categoria catastale C/1** (negozi e botteghe) e
- **relative pertinenze**, che sono quelle classificate nelle **categorie catastali C/2** (magazzini e locali di deposito), **C/6** (stalle scuderie e rimesse) e **C/7** (tettoie chiuse e aperte), se **congiuntamente locate**.

Inoltre, per usufruire del regime opzionale in questione, l'unità immobiliare commerciale oggetto della locazione deve avere una **superficie complessiva**, al netto delle pertinenze, **non superiore a 600 metri quadri**.

Sotto il profilo temporale, al fine di evitare che i soggetti con contratti già in corso stipulino un **nuovo contratto** per avvalersi del regime opzionale, si prevede che la cedolare secca non si applica ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora al **15 ottobre 2018** risultino già in essere un contratto stipulato tra i **medesimi soggetti** e avente ad oggetto lo **stesso immobile**.

Infine, è appena il caso di precisare che la cedolare secca, oltre a rappresentare una **modalità alternativa** di tassazione rispetto al regime ordinario dell'Irpef, più **gravoso** soprattutto per chi dichiara **redditi elevati**, consente di evitare il pagamento delle **imposte indirette** a cui sono soggetti i contratti di locazione, ossia l'**imposta di registro** e l'**imposta di bollo**. D'altro canto optando per l'imposta sostitutiva il contribuente **rinuncia all'aggiornamento** Istat del canone annuo di locazione.

Seminario di specializzazione

FORFETTARI E SEMPLIFICATI: LE REGOLE IN VIGORE NEL 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

LAVORO E PREVIDENZA

Il secondo acconto per l'anno 2018 dei contributi alla gestione IVS

di Luca Mambrin

Entro il prossimo **30 novembre** i contribuenti iscritti alla **gestione IVS artigiani e commercianti** dovranno effettuare **il versamento della seconda rata dell'aconto per l'anno 2018** dei contributi previdenziali.

Per la determinazione degli importi dovuti dai soggetti iscritti alla Gestione IVS, ovvero:

- **titolari** di imprese individuali **artigiane**;
- **titolari** di imprese individuali **commerciali**;
- **soci di società artigiane e commerciali** tenuti al versamento di contributi previdenziali,

sia per sé stessi, in quanto titolari di una propria posizione assicurativa, sia per le persone che prestano la propria attività lavorativa nell'impresa, quali familiari collaboratori e coadiuvanti, si dovrà far riferimento alle indicazioni fornite dalla **circolare INPS n. 27/2018**.

La circolare ha infatti stabilito che, per l'anno 2018:

- il **reddito minimo annuo** da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo IVS dovuto dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali è pari a **15.710 euro**;
- il **massimale di reddito annuo** entro il quale sono dovuti i contributi IVS è pari a **77.717 euro**;
- il massimale di 77.717 euro riguarda esclusivamente i soggetti iscritti alla Gestione **con decorrenza anteriore al primo gennaio 1996** o che possono far valere anzianità contributiva a tale data; per i lavoratori privi di anzianità contributiva al 31 dicembre 1995, iscritti con decorrenza gennaio 1996 o successiva, il **massimale annuo** è pari, **per il 2018, a 101.427 euro**;
- i **contributi per la quota eccedente il reddito minima**le di 15.710 euro annui sono dovuti sulla base delle aliquote previste fino al limite della prima fascia di retribuzione annua pensionabile pari, per l'anno 2018 a **46.630 euro**; per i redditi superiori a 46.630 euro annui resta confermato l'aumento **dell'aliquota di un punto percentuale**, come disposto dall'[articolo 3-ter D.L. 384/1992](#), convertito in legge, con modifiche, dalla **438/1992**.

I redditi massimali e le aliquote contributive sono quindi riepilogati nella seguente tabella:

SOGGETTI	REDDITO	ALIQUOTA ARTIGIANI	ALIQUOTA COMMERCIAINTI
Titolari (qualunque età) e collaboratori di età superiore a 21 anni	Da € 15.710 fino ad € 46.630	24%	24,09%
	Da 46.630,01 fino ad € 77.717*	25%	25,09%
collaboratori di età inferiore a 21 anni	Da € 15.710 fino ad € 46.630	21%	21,09%
	Da 46.630,01 fino ad € 77.717*	22%	22,09%

* Per lavoratori privi di anzianità contributiva al 31 dicembre 1995 il reddito massimale è aumentato fino ad € 101.427.

In merito all'individuazione dell'**ammontare del reddito** da assoggettare all'imposizione, deve essere preso in considerazione **il totale dei redditi d'impresa conseguiti nel 2017**, al netto delle eventuali perdite dei periodi d'imposta precedenti. Si ricorda che, per i soci di S.r.l. iscritti alle gestioni degli artigiani o dei commercianti, la base imponibile, oltre a quanto eventualmente dichiarato come reddito d'impresa, è costituita dalla parte del reddito d'impresa della S.r.l. corrispondente alla quota di partecipazione agli utili, ovvero alla quota del reddito attribuita al socio per le società partecipate in regime di trasparenza.

Per i **titolari di impresa individuale in contabilità ordinaria** il rigo da considerare per il calcolo dell'acconto è il **rgo RF101** del modello redditi 2018, mentre gli imprenditori in **contabilità semplificata** devono far riferimento al reddito indicato al **rgo RG36**.

I **soci di società di persone, i collaboratori di imprese familiari** (i cui contributi sono versati dal titolare) e i **soci di società trasparenti** che dichiarano i redditi nel quadro RH per il calcolo dell'acconto contributivo dovuto devono fare riferimento al rigo **RH14 campo 2**, mentre per i soggetti che hanno adottato il **"regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità"** il reddito di riferimento per il calcolo dei contributi è quello dichiarato nel **quadro LM**, al **rgo LM6** (reddito lordo o perdita) a cui andrà sottratto quanto indicato nel **rgo LM9** (perdite pregresse), avendo però barrato la casella "Impresa" o "Impresa familiare". Per i contribuenti in regime forfetario il reddito di riferimento per il calcolo dei contributi è invece quello dichiarato nel quadro LM al rigo **LM34** (a cui andrà sottratto l'importo indicato al **rgo LM37**).

Per i soggetti forfetari che hanno optato per il **regime contributivo agevolato** i contributi vanno **ridotti del 35%**.

Per quanto riguarda gli **imprenditori individuali** e i **soci di società** si dovrà far riferimento, per il calcolo del contributo, all'indicazione data nella **circolare INPS n. 82 del 14/6/2018**, ovvero

alla seguente formula:

RF63 – (RF98 + RF100, col.1) + [RG31 – (RG33+RG35, col.1)] + [somma algebrica (colonne 4 da RH1 a RH4 con codice 1,3 e 6 e colonne 4 da RH5 a RH6) – RH12] + RS37 colonna 15.

Esempio:

Un contribuente imprenditore individuale, iscritto alla gestione commercianti, ha conseguito nel 2017 un reddito pari ad **€ 40.000**. Il contribuente dovrà versare, oltre al saldo 2017, anche gli acconti per il 2018 così determinati con applicazione del metodo storico:

- **€ 40.000 – € 15.710** (reddito minimale previsto per il 2018) = **€ 24.290** (reddito imponibile eccedente il minimale da utilizzare per il calcolo degli acconti);
- **€ 24.290*24,09% = € 5.851,46** (totale dell'acconto dovuto);
- **I° acconto 2018: € 2.925,73** da versare entro il termine per il pagamento delle imposte sul reddito delle persone fisiche (2 luglio 2018, con possibilità di posticipare al 31 luglio 2018 e possibilità di rateizzazione);
- **Il acconto 2018: € 2.925,73** da versare entro il 30 novembre 2018.

Per quanto riguarda i **metodi** di determinazione degli acconti 2018 anche per i contributi previdenziali il contribuente può alternativamente (e per singola imposta) utilizzare:

- il **metodo storico**, e quindi determinare l'aconto sulla base delle risultanze del modello Redditi 2018, come sopra descritte
- ovvero **il metodo previsionale**, presumendo di conseguire un reddito nel 2018 inferiore a quanto dichiarato nel 2017 e quindi versare un acconto inferiore (o non versare alcun importo) rispetto a quanto sarebbe dovuto utilizzando il metodo storico.

Seminario di specializzazione

PRIVACY: OPERATIVITÀ DELLA NORMATIVA E MODULISTICA DI STUDIO

Scopri le sedi in programmazione >



IVA

Cessioni Ue: il requisito della fuoriuscita dei beni dall'Italia

di EVOLUTION

La disciplina delle cessioni intracomunitarie è regolata dall'articolo 41 del D.L. 331/1993, il quale prevede la non imponibilità dell'operazione a condizione che il bene venga trasportato nell'altro Paese Ue.

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 fornisce un'analisi introduttiva della disciplina, prendendo spunto dal Principio di diritto n. 10/2018 recentemente pubblicato dall'Agenzia delle entrate.

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.

Peraltro, la circostanza che i beni oggetto della cessione siano sottoposti a **lavorazione** (da parte del cedente stesso o di terzi e per conto del cessionario) prima di essere **consegnati** all'acquirente finale **non comporta alcun mutamento della natura dell'operazione** (che rimane una cessione intracomunitaria). Sul punto si è espressa l'Agenzia delle Entrate con il **Principio di diritto n. 10/2018**. Nel caso affrontato dal documento di prassi il **cessionario dell'operazione** è un **soggetto passivo greco** che chiede al **cedente nazionale** di trasferire i beni in Portogallo, per essere di lavorati in tale ultimo Stato da parte di un **soggetto Iva portoghese**; successivamente alla lavorazione i beni vengono trasferiti in Grecia a cura del lavorante portoghese. Nel principio in questione si precisa che il **soggetto greco è identificato ai fini Iva in Portogallo**, ma tale circostanza non influenza in alcun modo la natura dell'operazione, la quale rimane in ogni caso una **cessione intracomunitaria** in quanto, da un lato, i **beni hanno come destinazione finale il paese di stabilimento del committente** (e non quello dove è effettuata la lavorazione, in cui transitano solo temporaneamente) e, dall'altro lato, la proprietà dei beni è trasferita dal cedente italiano al committente nel paese di destinazione del bene.

Pertanto, deve ritenersi che le vendite di beni con destinazione in **altro Stato Ue** sono

cessioni **intracomunitarie non imponibili** Iva anche se nel Paese in cui sono sottoposte a **lavorazione** il committente comunitario è identificato ai fini Iva.

Ciò detto, diversamente da quanto previsto in materia di esportazioni dall'[articolo 8, D.P.R. 633/1972](#) (non imponibilità subordinata alla prova doganale), nel caso delle cessioni intracomunitarie, né il legislatore nazionale né quello comunitario hanno, tuttavia, previsto **disposizioni specifiche in materia di prova dell'uscita dal territorio nazionale**, né con riferimento alla tipologia di documenti né con riguardo all'incombenza dell'onere probatorio (fanno eccezione le cessioni di beni soggetti ad accisa – [articolo 41, comma 1, lett.a\), ultimo periodo D.L. 331/1993](#) – per le quali la non imponibilità è condizionata al fatto che il trasporto o spedizione dei beni avvenga in conformità alle disposizioni degli articoli 6 e 8, D.L. 331/1993).

Invero, la [Direttiva 2006/112/CE all'articolo 131](#) si limita a precisare che le esenzioni (fra le quali quelle per le cessioni intracomunitarie) si applicano (salvo le altre disposizioni comunitarie) *“alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime ... e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso”*.

Detto ciò, giova ricordare quanto precisato dalla **giurisprudenza comunitaria** (sentenze della **Corte di giustizia 27/9/2007, causa C-146/05, causa C-184/05 e C-409/04** e, più di recente, **sentenza 6/9/2012, causa C-273/11**) che, nel ribadire come l'esenzione divenga applicabile solo se a seguito della spedizione o trasporto in altro Stato membro il bene ha lasciato il territorio dello Stato membro di cessione, ha altresì evidenziato quanto segue:

- spetta agli Stati membri stabilire quali siano i mezzi idonei che il contribuente è tenuto a fornire per dimostrare l'effettiva cessione intracomunitaria, con il limite del rispetto dei principi di neutralità, certezza e proporzionalità delle misure (eventualmente) adottate;
- il fatto che l'acquirente abbia presentato alle autorità dello Stato membro di destinazione una dichiarazione relativa all'acquisto intracomunitario (Intrastat) può costituire una prova supplementare diretta a dimostrare che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione, ma non costituisce una prova determinante;
- l'attivazione della mutua assistenza fra Amministrazione finanziaria dei diversi Stati, non può in alcun modo configurarsi come obbligo di queste ultime, per una articolata serie di motivazioni, tutte riconducibili alla oggettiva complessità ed onerosità, in termini di risorse, necessaria per una tempestiva ed esaustiva evasione;
- **l'onere della prova** che i beni siano stati transiti in altro Stato membro **ricade sul fornitore**, con la precisazione che le Autorità fiscali degli Stati membri non sono autorizzate a disconoscere l'applicazione del regime di non imponibilità della cessione intracomunitaria quando le prove, esteriormente e formalmente valide acquisite dal fornitore, si rivelino successivamente false, senza che risulti tuttavia provata la partecipazione del fornitore medesimo alla frode fiscale, qualora egli risulti aver adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione

intracomunitaria effettuata non lo conducesse a partecipare ad una frode fiscale. In tal senso, è privilegiata la **buona fede del fornitore se costui abbia agito con la diligenza dell'operatore economico "esperto"** e, quindi, oltre la prassi ordinaria d'uso.

Si pone, pertanto, il problema, per gli operatori, di come documentare l'uscita dal territorio nazionale. In linea di principio va precisato che in mancanza di specifiche disposizioni normative che identifichino la documentazione probatoria, qualsiasi **idonea documentazione** con carattere di certezza e incontrovertibilità è da ritenersi valida.

Il problema di fondo è essere **convinti agli occhi dei verificatori** che, dalla parte opposta, devono, invece, riscontrare la presenza del requisito dell'uscita dal territorio nazionale.

Non va dimenticato che il lecito obiettivo dei verificatori è quello di ricercare e **contrastare** situazioni di **evasione e frodi carosello**.

Va osservato che, dal lato fornitore, le maggiori problematiche sono legate alle cessioni con **resa franco fabbrica (EXW)** poiché il fornitore perde il controllo della merce con la consegna della stessa presso il proprio magazzino.

Ferma restando la teorica validità anche della resa franco fabbrica (l'[articolo 41, D.L. 331/1993](#)), infatti, prevede espressamente che il trasporto può essere eseguito dal fornitore o dal cessionario oppure da un terzo per conto dell'uno o dell'altra parte) giova, infatti, osservare che quando un'impresa vende con tale resa pone fine ai problemi **"logistico-gestionali"** ma dà inizio a quelli **fiscali**.

Meno problematica, invece, la situazione di **rese che prevedono la spedizione a carico del cedente** (in particolare quando la resa è a destino in altro Paese UE, cioè fuori dal territorio nazionale) **e la stessa viene eseguita da vettori terzi**.

Tutto quello che sta in mezzo potenzialmente crea problemi documentali più o meno spinti a seconda della sensibilità del verificatore.



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.

Collegati al mondo dell'economia / Finanziaria

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >