

Edizione di martedì 12 febbraio 2019

IVA

Acquisto di biglietti aerei: trattamento Iva ed esterometro

di Clara Pollet, Simone Dimitri

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La verifica fiscale finalizzata a determinare la residenza fiscale

di Marco Bargagli

AGEVOLAZIONI

Contributi pubblici nella Legge di Bilancio 2019: una norma non chiara

di Luca Ghelli, Luca Lavazza

IVA

Aliquota Iva ridotta limitata alla fase di costruzione dell'opera di urbanizzazione

di Marco Peirolo

AGEVOLAZIONI

La detrazione per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico

di Luca Mambrin

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico

di Andrea Valiotto

IVA

Acquisto di biglietti aerei: trattamento Iva ed esterometro

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Capita sempre più spesso che il personale si debba spostare per lavoro, sia in ambito italiano che internazionale: tali operazioni richiedono un'attenzione particolare alla gestione amministrativa delle fatture relative al viaggio. In particolare, il committente italiano deve seguire un **distinto trattamento ai fini Iva** a seconda della **tratta del volo** e della **controparte che rende il servizio di trasporto**.

Partiamo dall'ipotesi di un volo prenotato con una **compagnia aerea straniera**.

In tal caso la relativa **fattura**, emessa dal prestatore estero nei confronti del committente nazionale senza applicazione dell'imposta, richiede la necessità di porre attenzione alla **territorialità Iva** dell'operazione.

Ai sensi dell'[articolo 9, comma 1, n. 1, D.P.R. 633/1972](#), si considera "**servizio internazionale non imponibile Iva**" il trasporto di persone eseguito in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di un **unico contratto**. In altri termini è considerato **volo internazionale** il volo che parte dall'Italia con destinazione estera – Ue o extraUe – o viceversa, mentre il **volo estero** non si svolge neanche in minima parte sul territorio nazionale.

Le prestazioni di trasporto di persone **si considerano effettuate in Italia** "*in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato*": così, ad esempio, il servizio di noleggio con conducente per un viaggio in auto, in parte in territorio italiano ed in parte in territorio estero, dovrà essere ripartito in base ai **chilometri percorsi**.

La [risoluzione 89/1997](#) ha previsto che per i voli internazionali vengano applicate determinate **percentuali forfetarie di percorrenza nel territorio nazionale**, vista l'impossibilità di distinguere con certezza la tratta interna dalla tratta fuori confini nazionali. Per questo motivo, il **38% dell'intero tragitto** del singolo volo internazionale è considerata "tratta italiana" **non imponibile ai sensi dell'articolo 9 D.P.R. 633/1972** mentre **la restante parte** (il 62%), ossia la parte fuori dal territorio dello Stato, è considerata **fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7-quater (circolare AdE 37/E/2011, paragrafo 3.1.3)**.

Esemplificando, una fattura emessa da una **compagnia aerea comunitaria** riferita ad una tratta internazionale (Torino-Londra) deve essere registrata dal committente nazionale con **l'integrazione della fattura del prestatore** distinguendo:

- la **parte nazionale**, pari al **38% del corrispettivo**, come **non imponibile Iva** [articolo 9](#),

[comma 1, n. 1\) D.P.R. 633/1972,](#)

- la **parte estera**, pari al **62% del corrispettivo**, come **fuori campo Iva** [articolo 7-quater, comma 1, lett. b\), D.P.R. 633/1972.](#)

L'applicazione del **reverse charge** comporta, come noto, la **doppia annotazione** nel registro Iva acquisti e nel registro Iva vendite. Inoltre, dal 1° gennaio 2019 tale procedura **continua ad essere gestita in forma analogica** in quanto la controparte dell'operazione è un **soggetto non stabilito in Italia**, ossia non tenuto alla fatturazione elettronica.

L'operazione dovrà esser invece **riepilogata nell'esterometro**, nuovo adempimento a cadenza mensile di prossima scadenza (**1° invio fissato al 28 febbraio**) per il quale, ad oggi, non è stato ancora pubblicato né un *software* di compilazione, né un modello ministeriale o istruzioni.

Su quest'ultimo punto si ricorda che anche l'ultima versione dello **spesometro** "in formato xml" non ha mai trovato un modello o istruzioni, ma solo le specifiche tecniche di compilazione del file.

Pertanto, ragionando per analogia, ipotizziamo la **compilazione dei principali campi del tracciato xml dell'esterometro** (specifiche tecniche versione 1.3 del 21 dicembre 2018, allegate al **provvedimento n. 89757 del 30.04.2018**) con riferimento all'esempio sopra esposto.

L'acquisto del volo aereo documentato da fattura, appositamente integrata dal committente nazionale, dovrà essere segnalato ai fini della comunicazione mensile delle **operazioni transfrontaliere** – cosiddetto **esterometro** – esclusivamente tra le **operazioni passive DTR** indicando la **natura dell'operazione**:

- **N2 per la parte fuori campo Iva** [articolo 7-quater D.P.R. 633/1972](#) (se tale quota è stata registrata sul registro Iva acquisti);
- **N3 per la parte non imponibile** [articolo 9, comma 1, n. 1, D.P.R. 633/1972.](#)

Inoltre, nel campo "**TipoDocumento**" dovrà essere riportato il codice "**TD11**" riferito acquisti intracomunitari di servizi.

Nel caso in cui il **documento** di viaggio **sia intestato direttamente al dipendente**, l'operazione viene registrata soltanto in contabilità generale con la relativa **nota spese per il rimborso**.

Si traggono analoghe conclusioni nel caso in cui il **vettore sia un soggetto extracomunitario**, a parità di tratta del viaggio: il committente italiano emette un'**autofattura** e distingue la tratta interna dalla tratta estera come descritto in precedenza. Ai fini dell'esterometro valgono le medesime indicazioni con riguardo al campo "Natura operazione", mentre il "TipoDocumento" dovrà essere valorizzato con il codice "**TD01**".

È appena il caso di sottolineare che, la fattura estera relativa ad un volo con **tratta**

completamente in territorio estero, può non essere registrata nel registro Iva acquisti e, conseguentemente, non dovrà essere inserita nell'esterometro (**operazione integralmente fuori campo Iva ex [articolo 7 quater D.P.R. 633/1972](#)**).

Ultima ipotesi riguarda il volo aereo emesso da una compagnia extra-ue **per un volo interno**, ad esempio Torino-Roma. In tal caso, il committente nazionale deve emettere **un'autofattura con Iva al 10%**, con doppia registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite, **con Iva indetraibile** ai sensi dell'[articolo 19-bis1, comma 1, lett. e\), D.P.R. 633/1972](#).

Ai fini dell'esterometro la compilazione del file xml richiederà l'esposizione, sempre solo tra le operazioni passive DTR, del campo **"Aliquota"** e **"Imposta"** in luogo della natura operazione e il **"TipoDocumento" TD01**.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La verifica fiscale finalizzata a determinare la residenza fiscale

di **Marco Bargagli**

Ai fini delle imposte sui redditi si **considerano residenti** le persone che per la **maggior parte del periodo d'imposta** sono iscritte nelle **anagrafi della popolazione residente** o hanno nel territorio dello Stato il **domicilio** o la **residenza ai sensi del codice civile**.

Di conseguenza, ai sensi dell'[articolo 2, comma 2, Tuir](#) qualora il contribuente, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (generalmente **183** giorni), è **iscritto** presso l'**anagrafe dei cittadini residenti (requisito formale)**, ossia ha stabilito il **proprio domicilio** o la **propria residenza** sul territorio nazionale (**requisiti sostanziali**), sarà considerato **residente in Italia**.

In **tema di residenza fiscale** della **persona fisica**, come espressamente affermato dal **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** (cfr. volume III – parte V – capitolo 11 *“Il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale”*, pag. 346 e ss.), assume **particolare rilevanza localizzare il domicilio** il quale, nella declinazione fornita dall'[articolo 43, comma 1, cod. civ.](#), può essere definito come il luogo in cui la medesima persona fisica ha **stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi**.

In buona sostanza, sulla base delle **indicazioni fornite dalla prassi operativa**, per l'**individuazione del domicilio** del contribuente, **nel corso ad esempio di un controllo fiscale**, i verificatori dovranno **valutare congiuntamente**:

- la **situazione di fatto** dello **stabilimento in un determinato luogo del centro degli affari e degli interessi (elemento oggettivo)**;
- la **volontà della persona** di stabilire in quel luogo il **proprio centro delle relazioni di natura sociale e familiare (c.d. elemento soggettivo)**.

In merito, per la corretta definizione della locuzione **“affari e interessi”**, occorre fare riferimento **all'elaborazione giurisprudenziale** espressa in *subiecta materia*, in base alla quale gli **interessi rilevanti ai fini del domicilio** di una persona sono sia **quelli di natura economica**, che quelli di natura **morale o personale** (es. di tipo **affettivo, sociali e familiari**).

Nello specifico, il **domicilio** consiste in una situazione giuridica che, in aggiunta alla considerazione del luogo di **effettiva presenza** fisica del soggetto, è **caratterizzata da elementi soggettivi**, ossia dalla volontà di **stabilire e conservare**, in un **determinato luogo**, la **sede principale dei propri affari ed interessi**.

Sulla base delle argomentazioni espresse nel tempo **da parte del giudice di legittimità, la sede principale degli affari degli interessi** del contribuente può essere ricondotta in Italia anche sulla base di **elementi di natura extracontabile**.

Ai fini della **corretta individuazione della residenza fiscale** possono inoltre rivelarsi utili una serie di **elementi fattuali** di seguito indicati:

- **monitoraggio dei voli aerei, delle prenotazioni alberghiere, degli abbonamenti telefonici;**
- **disponibilità in Italia di immobili, utenze e conti correnti;**
- **individuazione del luogo ove il contribuente svolge la sua attività economica e professionale;**
- **località ove soggiorna il soggetto passivo, oltre che i suoi familiari;**
- **eventuali dichiarazioni rese dai terzi.**

Tali elementi sono rinvenibili, a **titolo esemplificativo**, nelle recenti sentenze emesse dalla **Corte di cassazione** in tema di **residenza fiscale della persona fisica, di seguito evidenziate**.

Estremi	Sintesi provvedimento
Corte di cassazione, sentenza n. 6501/2015	La giurisprudenza ha esaminato il caso di un cittadino italiano che ha trasferito la propria residenza in un altro Paese, confermando la rilevanza del luogo in cui la gestione degli interessi vitali della persona fisica viene esercitata abitualmente.
Corte di cassazione, sentenza n. 12311/2016	Ai fini della determinazione del luogo della residenza devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato , sia la loro durata. Qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l' articolo 7, n. 1, comma 2, Direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali . Molta importanza rivestono i seguenti elementi: presenza della persona fisica in un determinato territorio nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali .
Corte di cassazione, ordinanza n. 16634/2018	I giudici hanno chiarito che le persone iscritte presso le anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall' articolo 2 Tuir , in ogni caso residenti e soggetti passivi d'imposta in Italia.
Corte di cassazione, sentenza n. 13114/2018	La mera iscrizione all'AIRE non è condizione sufficiente ad escludere , in linea di principio, la residenza fiscale del soggetto passivo sul territorio dello Stato .
Corte di cassazione, sentenza n. 19410/2018	Gli Ermellini hanno ritenuto che il contribuente avesse fornito la prova contraria necessaria a vincere la presunzione legale relativa posta dalla norma , tenuto conto che la persona fisica aveva dimostrato di risiedere all'estero ove aveva intrattenuto rapporti personali e professionali .
Corte di cassazione, ordinanza n. 32992/2018	Il giudice ha confermato la prevalenza degli interessi economici del soggetto passivo, intesi come centro principale degli affari e interessi , rispetto ai legami affettivi e familiari (elementi di natura morale o personale)

In definitiva, **nel corso di una verifica fiscale a carattere internazionale** dovranno essere valutate, **congiuntamente**, le **disposizioni domestiche e le previsioni dettate dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni** che hanno il **precipuo scopo di dirimere casi di doppia imposizione economica**.

A tal proposito, si ricorda che l'**articolo 4, paragrafo 2, del modello Ocse di Convenzione internazionale**, prevede che **qualora una persona fisica venga considerata residente di entrambi gli Stati contraenti**, la sua residenza può essere **determinata sulla base dei seguenti**

criteri:

- detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale **ha un'abitazione permanente**. Quando essa dispone di **un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti**, è considerata **residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette** (concetto sovrapponibile alla **definizione di domicilio** del soggetto passivo);
- se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il **centro dei suoi interessi vitali**, o se la medesima **non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti**, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui **soggiorna abitualmente**;
- se detta persona **soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti**, ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, la medesima persona è **considerata residente** dello Stato contraente del quale ha la **nazionalità**;
- se detta persona ha la **nazionalità di entrambi gli Stati contraenti**, o non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti **risolvono la questione di comune accordo**.

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



AGEVOLAZIONI

Contributi pubblici nella Legge di Bilancio 2019: una norma non chiara

di Luca Ghelli, Luca Lavazza

La **L. 145/2018** (i.e. **Legge di Bilancio 2019**) contiene alcune **disposizioni in materia di erogazione di contributi da parte dello Stato** a società dal medesimo **partecipate** o ad organismi di diritto pubblico finanziati dallo Stato in misura maggioritaria.

Tali disposizioni, di cui ai [commi dal 91 al 94 dell'articolo unico](#), **non erano previste nella versione originariamente approvata dalla Camera dei Deputati** ma sono frutto del **successivo maxi-emendamento governativo n. 1.9000** presentato durante il dibattito al Senato, approvato con voto di fiducia al termine di un complesso iter parlamentare.

A livello interpretativo sono disponibili il **Dossier A.C. 1334-B** – edizione provvisoria del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati e il **Dossier A.C. 1334-B** – edizione definitiva del Senato della Repubblica (nel seguito, genericamente citati come Dossier), nonché la **relazione tecnica**, invero non particolarmente dettagliata.

Sulla base di tali documenti, **le disposizioni in commento avrebbero carattere interpretativo**.

L'applicazione delle stesse è subordinata alla preventiva autorizzazione da parte della **Commissione Europea** ai sensi dell'[articolo 395 Direttiva 2006/112/CE](#) (cfr. [articolo 1, comma 94, L. 145/2018](#)). Secondo la procedura ivi stabilita, di durata massima di **8 mesi**, gli Stati Membri possono essere autorizzati a introdurre **misure speciali di deroga** ai fini di una **semplificazione nella riscossione dell'imposta**, purché sia garantita l'invarianza del gettito allo stadio del consumo finale.

Ciò premesso, la norma dispone che **i contributi di importo fino a 50 milioni di euro concessi dallo Stato a proprie società partecipate** o ad organismi di diritto pubblico, finanziati dallo Stato in misura maggioritaria (anche se costituiti in forma di società di capitali), **la cui finalità sia quella di effettuare investimenti di pubblico interesse**, sono erogati (cfr. [commi 91 e 92](#)):

- **a titolo definitivo**, contestualmente alla realizzazione dell'intervento in forma globale, ovvero quota imponibile più Iva, progressivamente alla realizzazione del detto intervento, **se il provvedimento di concessione del contributo reca la dicitura "comprensivo di Iva"**; o
- **con finalità di anticipazione relativamente alla quota "liquidata a titolo di Iva"**, con obbligo di rimborso allo Stato da parte del beneficiario, a conclusione della

realizzazione dell'intervento finanziato, **laddove il provvedimento di concessione non rechi la dicitura "comprensivo di Iva"**.

Il **comma 93** precisa che le disposizioni si **applicano** anche ai contributi per i quali

- **l'attività di rendicontazione da parte dei beneficiari non si sia ancora conclusa** (senza però specificare la data cui si debba fare riferimento); e
- non sia intervenuta la liquidazione del saldo finale.

La disposizione non ci sembra consentire agevolmente l'individuazione della fattispecie astratta che il legislatore vuole disciplinare. Nel seguito, con l'aiuto dei predetti documenti, proveremo a individuare **l'interpretazione** che, in assenza di chiarimenti, sembra più plausibile, delineando, allo stesso tempo, gli elementi dubbi.

Come risulta dai Dossier e dalla relazione tecnica, **la norma non avrebbe rilevanza ai fini dell'applicazione dell'Iva** bensì sarebbe tesa a definire quando il contributo erogato sia volto a **rimborsare al beneficiario anche l'Iva dovuta ai fornitori** in conseguenza dell'esercizio della rivalsa o, al contrario, sia **destinato alla copertura della sola base imponibile**. In altre parole, la norma non sarebbe volta a disciplinare ai fini Iva il rapporto tra ente pubblico erogante e beneficiario ma tratterebbe delle **modalità di finanziamento delle spese sostenute** dal percettore a seguito dell'ingaggio di fornitori terzi.

Ne conseguirebbe che la norma **non dovrebbe riguardare le ipotesi in cui si instaura un rapporto a prestazioni corrispettive tra lo Stato e l'ente percettore**, bensì quelle in cui vi è un'**erogazione di denaro fuori campo Iva** dallo Stato alle proprie **partecipate**, esclusivamente volta a finanziare opere pubbliche eseguite da terzi. Infatti, tra le altre cose, l'applicazione di una siffatta previsione al caso di contributo imponibile ai fini Iva provocherebbe enormi difficoltà nella determinazione della base imponibile del contributo stesso, essendo la parte di contributo destinata a finanziare il debito Iva nei confronti dei fornitori del beneficiario concessa solo temporaneamente.

Tuttavia, anche tale interpretazione non ci pare priva di incertezze.

Nei casi dei contributi "comprensivi di Iva", infatti, **la quota di finanziamento destinata a coprire la quota Iva a titolo definitivo** rappresenterebbe, per il beneficiario, un'**acquisizione a titolo definitivo**. Tale casistica potrebbe essere quindi **correlata**, in base allo specifico provvedimento di concessione, alle sole situazioni nelle quali il **beneficiario non gode del diritto di detrazione dell'Iva** (presumibilmente, nei casi di beneficiario "**organismo di diritto pubblico**" che quindi sostiene il costo dell'Iva).

Inoltre, considerando che la maggioranza dei percettori è soggetta allo **split payment**, sarebbe stato opportuno che la norma o la relazione avessero chiarito **la portata applicativa della disposizione** in caso di applicazione della scissione dei pagamenti. In tal caso, infatti, non viene corrisposta l'Iva al fornitore ma questa, generalmente, viene contemporaneamente

detratta e computata a debito dal cessionario (quando costui svolge attività commerciale e ha pieno diritto alla detrazione), senza che vi sia alcun impatto finanziario. Non si comprende, quindi, **come la disposizione in commento possa coordinarsi con tale istituto**.

Da ultimo, **non appare del tutto chiaro** il richiamo all'[articolo 395 Direttiva 2006/112/CE](#): se è vero che la disposizione in commento non ha alcuna rilevanza ai fini dell'applicazione dell'Iva ma attiene solo ad un rapporto di finanziamento tra ente erogatore ed ente percettore, **non è chiaro l'impatto** che questa potrebbe avere sulle modalità di **riscossione dell'imposta**, tali da giustificare la procedura autorizzativa.



IVA

Aliquota Iva ridotta limitata alla fase di costruzione dell'opera di urbanizzazione

di **Marco Peirola**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello n. 29 dell'8 febbraio 2019, ha esaminato i profili Iva dell'accordo in base al quale una società s'impegna a **cedere, con relativa installazione**, un centro di protonterapia e a erogare **servizi di manutenzione e supporto tecnico** per la funzionalità dello stesso.

Premesso che il centro di protonterapia è un'apparecchiatura medica per la cura delle malattie tumorali, in base agli accordi intercorsi con il cliente esso verrà installato in una nuova **costruzione di pertinenza di un ospedale**.

All'Agenzia è stato chiesto se i servizi di supporto tecnico e di manutenzione sopra citati possano considerarsi, ai fini Iva, **accessori alla cessione del centro** e, pertanto, se agli stessi sia applicabile l'**aliquota Iva del 10%** prevista per le **opere di urbanizzazione**, ai sensi del **n. 127-quinquies)** e del **n. 127-septies)** della **Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972**.

La risposta dell'Agenzia chiarisce, innanzi tutto, il trattamento impositivo della cessione, con relativa installazione, dell'apparecchiatura medica.

Il **n. 127-quinquies)** della [Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972](#) prevede l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%, fra l'altro, per le **"opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865"**.

Il successivo **n. 127-sexies)** della medesima [Tabella A, Parte III](#), stabilisce, invece, che si applica la stessa aliquota Iva del 10% ai **"beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies"**.

Gli ospedali sono riconducibili alle **"attrezzature sanitarie"**, che costituiscono opere di urbanizzazione secondaria in base all'[articolo 44 L. 865/1971](#), richiamato dal **n. 127-quinquies)**.

Nel caso di specie, il centro di protonterapia in esame verrà installato in una nuova costruzione, che deve essere considerata non come un'attrezzatura sanitaria autonoma e a sé stante, ma come una **nuova parte di un ospedale già esistente**. Secondo l'Agenzia delle Entrate, sussistono, pertanto, le condizioni per l'applicazione della previsione del n.

127-sexies), che considera soggette all'aliquota Iva del 10% i *“beni (...) forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies”*.

La **cessione dell'apparecchiatura** in esame i riferisce, infatti, ad un bene che, senza perdere la propria individualità, è destinato a divenire un elemento funzionale di un ospedale, che è qualificabile, come detto, nell'ambito delle opere di urbanizzazione secondaria.

Passando ad analizzare il trattamento Iva delle prestazioni di servizi relative al centro di protonterapia, l'Agenzia ha escluso che le stesse siano riconducibili tra le **“prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies”**, che ai sensi del n. 127-septies) sono soggette all'**aliquota ridotta**.

L'accordo stipulato dalle parti ha, infatti, per oggetto **non solo l'acquisto, da parte del cliente, dell'apparecchiatura medica, ma anche dei servizi necessari per lo sviluppo, il funzionamento e la manutenzione della medesima**, mentre l'ambito applicativo del **n. 127-septies)** attiene solo alla costruzione delle opere di urbanizzazione (nella specie, la costruzione del centro di protonterapia), risultando, quindi, limitata l'applicazione dell'aliquota agevolata alle sole prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, riconducibili nel concetto di costruzione, tra cui non rientrano i servizi sopra menzionati.

Resta, a questo punto, da chiarire se i servizi di manutenzione e di supporto tecnico possano qualificarsi come **prestazioni accessorie**, in quanto tali soggette alla stessa disciplina Iva dell'operazione principale, cioè la cessione, con installazione, dell'attrezzatura di protonterapia, ai sensi dell'[articolo 12 D.P.R. 633/1972](#).

Secondo la società istante, tali servizi appaiono inscindibilmente connessi alla realizzazione della struttura medica, atteso che gli stessi sono diretti a fornire al cliente assistenza e supporto tecnico per assicurare la **piena operatività del centro**. A parere della società, quindi, i servizi in argomento fanno riferimento ad un'unica ed unitaria obbligazione negoziale – la realizzazione del centro di protonterapia – ponendosi, rispetto ad essa, in condizione di pura accessorietà.

Di diverso avviso l'Agenzia delle Entrate, secondo cui i servizi di cui sopra **non si configurano neppure come operazioni accessorie alla cessione dell'impianto**, non presentando il nesso di dipendenza funzionale con la prestazione principale che è richiesto ai fini dell'accessorietà.

In base al consolidato orientamento della prassi amministrativa, il **principio di accessorietà** presuppone che, dal punto di vista oggettivo, (i) l'operazione accessoria e quella principale siano rivolte al raggiungimento dello **stesso obiettivo**, (ii) 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 e (iii) l'operazione accessoria acceda a quella principale al fine di **integrarla, completarla o renderla possibile**.

Nel caso in esame, i servizi di gestione, manutenzione, aggiornamento dei *software* e degli *hardware* dell'apparecchiatura medica, **non costituendo la necessaria integrazione e l'essenziale completamento della cessione dell'apparecchiatura stessa**, non sono operazioni accessorie alla prestazione principale, avendo un'autonoma rilevanza economica e funzionale. **I servizi di cui sopra, pertanto, non potendo beneficiare dell'aliquota agevolata del 10%, sono soggetti a Iva con l'aliquota ordinaria (22%).**



Seminario di specializzazione

LE NUOVE REGOLE IVA SUI VOUCHER

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

La detrazione per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico

di Luca Mambrin

La **Legge di Bilancio 2018** aggiungendo all'[articolo 15, comma 1, Tuir](#) la **lett. i-decies**) ha introdotto, a decorrere dal 01.01.2018 la detrazione Irpef 19% sulle **le spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale**.

Analoga detrazione era già stata prevista dalla **Legge Finanziaria 2008** per l'anno 2008, poi prorogata anche per l'anno 2009; si ritengono validi i chiarimenti forniti nella [circolare 19/E/2008](#) e nella [circolare 21/E/2010](#).

La detrazione è riservata ai soggetti che si servono del **trasporto pubblico per la propria mobilità quotidiana**, quali **studenti, lavoratori, pensionati**, e spetta per **le spese sostenute sia per i familiari fiscalmente a carico** sia per il **contribuente stesso**, per un **importo complessivo non superiore a 250 euro**.

Nella [circolare 21/E/2010](#) l'Agenzia ha chiarito che:

- il **limite massimo di importo detraibile di 250 euro** deve intendersi riferito cumulativamente alle **spese sostenute dal contribuente per l'abbonamento proprio e dei familiari a carico**;
- l'**importo di 250 euro** costituisce, inoltre, anche il **limite massimo di spesa detraibile per ogni singolo abbonato al servizio di trasporto pubblico**; pertanto, anche se il costo dell'abbonamento è suddiviso tra più soggetti, come ad esempio nel caso dei genitori che sostengano la spesa di 400 euro per l'abbonamento del figlio a carico, **l'ammontare massimo di spesa detraibile da ripartire tra i genitori non può superare 250 euro**.

La detrazione Irpef riguarda le spese sostenute per l'acquisto **di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale**.

La [circolare 19/E/2008](#) ha chiarito che per **"abbonamento"** si deve intendere *"un titolo di trasporto che consenta al titolare autorizzato di poter effettuare un **numero illimitato di viaggi**, per più giorni, su un determinato percorso o sull'intera rete, in un **periodo di tempo specificato**".*

Sono ammesse a fruire della detrazione **solo le spese per gli abbonamenti che implicano un utilizzo non episodico del mezzo di trasporto pubblico**.

Non possono quindi beneficiare dell'agevolazione **i titoli di viaggio che abbiano una durata oraria**, anche se superiore a quella giornaliera, quali ad esempio:

- **i biglietti a tempo che durano 72 ore;**
- le **cosiddette carte di trasporto integrate** che includono anche servizi ulteriori rispetto a quelli di trasporto quali ad esempio le carte turistiche che oltre all'utilizzo dei mezzi di trasporto pubblici consentono l'ingresso a musei o spettacoli.

La **detrazione** compete per le spese sostenute **nell'anno 2018** in **applicazione del criterio di cassa**, anche se la validità delle stesse scade nel periodo d'imposta successivo (es. abbonamento con validità dal 1° marzo 2018 al 28 febbraio 2019) ed è **ammessa entro i limiti di capienza** delle imposte dovute. In caso di mancato utilizzo della detrazione per incapienza questa si **perde**, senza possibilità di **rinviarne** la fruizione all'anno successivo.

Per **fruire della detrazione** i contribuenti sono tenuti ad **acquisire e conservare il titolo di viaggio**.

Secondo le indicazioni fornite con il **D.M. 30.06.1992** le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, e per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non a richiesta dal cliente, **i biglietti di trasporto assolvono la funzione dello scontrino fiscale**.

Il **biglietto di trasporto** deve contenere le seguenti indicazioni:

1. ditta, denominazione o ragione sociale o **nome e cognome della persona fisica** ovvero il logo distintivo dell'impresa e **numero di partita Iva del soggetto emittente il titolo di viaggio** o che effettua la prestazione di trasporto;
2. **descrizione delle caratteristiche del trasporto;**
3. **ammontare dei corrispettivi dovuti;**
4. **numero progressivo;**
5. **data** da apporre al momento dell'emissione o della utilizzazione.

Sul **titolo di viaggio nominativo**, che il contribuente è tenuto a conservare, devono essere indicate:

- la durata dell'abbonamento;
- la spesa sostenuta.

Al fine di dimostrare che la spesa è stata sostenuta nel 2018 il contribuente dovrà altresì conservare:

- la **fattura eventualmente richiesta al gestore del servizio di trasporto;**
- **altra eventuale documentazione**, attestante la data di pagamento.

Nel caso in cui il contribuente stesso sia **nell'impossibilità di procurarsi** la suddetta documentazione **la spesa si ritiene sostenuta in coincidenza con la data di inizio della validità dell'abbonamento** (quindi, ad esempio, per un abbonamento nominativo che assuma validità dal 1° febbraio 2018, la spesa si riterrà sostenuta in tale data).

In caso di emissione o ricarica del **titolo di viaggio realizzato in formato elettronico** è necessario disporre **di documentazione certificativa che contenga le indicazioni essenziali** a qualificare il titolo di viaggio nonché ogni altra **informazione utile ad individuare il servizio reso** (indicazione soggetto utilizzatore, periodo di validità, spesa sostenuta e data di sostenimento della spesa).

Se il **titolo di viaggio acquistato non è nominativo** lo stesso deve essere **conservato e accompagnato da una autocertificazione** effettuata nei modi e nei termini previsti dalla legge (dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui al **D.P.R. 445/2000**, la cui sottoscrizione può non essere autenticata se accompagnata da **copia fotostatica** del documento di identità del sottoscrittore) **resa dal contribuente** in cui **si attesta che l'abbonamento è stato acquistato per il contribuente o per un suo familiare a carico**.

Nel **modello 730/2019** la spesa sostenuta nell'anno 2018 andrà riportata nei **righi da E8 a E10** con il codice **"40"**:

E8	ALTRE SPESE	vedi elenco Codici spesa nella Tabella delle Istruzioni	CODICE SPESA			,00
E9	ALTRE SPESE		CODICE SPESA			,00
E10	ALTRE SPESE		CODICE SPESA			,00

Con il nuovo codice **"40"** si identifica la spesa per la quale spetta la detrazione del 19% per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale

Seminario di specializzazione

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E L'ORGANIZZAZIONE DI STUDIO

Scopri le sedi in programmazione >

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico

di **Andrea Valiotto**



Le ingannevoli sirene – La sinistra tra populismi, sovranismi e partiti liquidi

Massimo L. Salvadori

Donzelli

Prezzo – 13,00

Pagine – 128

«I populistici non guidano il popolo, lo trascinano. E riescono ad alimentare il suo risentimento, scuotendo nel profondo le istituzioni e screditando le forze politiche. La sinistra italiana, se non vuole rimanere disarmata, deve risalire la china che è sotto gli occhi di tutti. Ha bisogno di un partito autonomo e strutturato: non già di un partito della propaganda; piuttosto di un partito della conoscenza, della cultura e della partecipazione. E l'attenzione va rivolta soprattutto alle giovani generazioni». In questo piccolo libro «di battaglia», Massimo L. Salvadori, uno degli storici italiani più autorevoli, traccia un efficace quadro d'insieme del percorso che ha portato, lungo il secondo Novecento e in questo primo scorcio del nuovo millennio, alla crisi sempre più violenta della democrazia dei partiti e al diffondersi, alle più diverse latitudini della politica mondiale, di una risposta modulata sulle corde dell'antipolitica. Sono proprio i partiti politici, tradizionale pilastro delle democrazie elettive, ad essere entrati violentemente e simultaneamente in crisi negli ultimi decenni. È questa crisi – di rappresentanza, di spirito militante, di prospettiva politica – ad aver aperto la strada ai populismi. Tutta una serie di errori e inefficienze che non erano inevitabili e che meritano un'adeguata riflessione critica: in particolare quelli della sinistra, il cui affanno, le cui divisioni interne, la «quasi inerzia» rappresentano un motivo di forte preoccupazione e di allarme.

Senza un ripristino, nell'idea e nella pratica, della funzione dei partiti, senza una vita nuova che sappia rianimarli, questa crisi della rappresentanza – ammonisce Salvadori – è destinata a perpetuarsi.



Il grande incendio

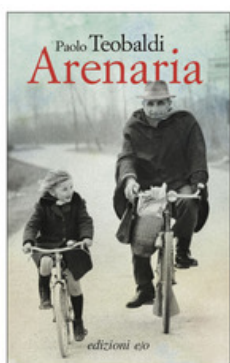
Jonathan Israel

Einaudi

Prezzo – 38,00

Pagine – 880

In che modo le idee espresse dalla Rivoluzione americana ispirarono le rivoluzioni in tutta Europa e nel mondo atlantico tra fine Settecento e Ottocento? Un saggio che ricolloca la storia intellettuale della fondazione degli Stati Uniti nel suo contesto globale: il crogiuolo da cui nacque la modernità democratica.



Arenaria

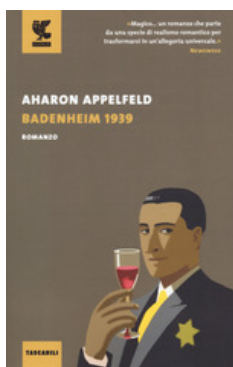
Paolo Teobaldi

Edizioni e/o

Prezzo – 16,00

Pagine – 160

Una lingua tenera e sorprendente che mai diventa virtuosismo, ma è sempre al servizio della bellezza dei luoghi e delle persone, del racconto di una Storia vista dalla parte degli ultimi. Un finissimo umorismo con venature nere ma sempre gentili. Un monte d'arenaria (che poi non è neanche un monte: 200 m slm il punto più alto): la prima altura che s'incontra scendendo dalla pianura padana, 60 km prima del monte Conero, lungo la costa adriatica. Con un versante, detto le Rive, che guarda verso nord-est, esposto ai venti di maestro, bora, greco e levante; l'altro, verso sud-ovest, benedetto dal sole e dalla storia. Un mondo piccolo, di pochi chilometri quadrati (l'Adriatico da una parte, i fondali dell'Appennino dall'altro) coltivato a mezzadria, pieno di personaggi, carico d'amore, di rabbia e d'ingiustizia. Nessuna indulgenza per come si stava bene una volta, per il pane fatto in casa: neanche per le lucciole. Storie da ridere per non piangere, da tramandare da padre in figlio: nella fattispecie un lascito da nonno a nipote, nella speranza che le parole sommerse siano ancora comprensibili.



Badenheim 1939

Aharon Appelfeld

Guanda

Prezzo – 10,00

Pagine- 144

È la primavera del 1939 e la località di Badenheim, in Austria, si affolla di villeggianti. Ma questa non sarà una vacanza come tutte le altre. Mentre gli ospiti si radunano per assistere alle attrazioni offerte dall'impresario Pappenheim, si moltiplicano le premonizioni inquietanti, che però tutti sembrano ignorare. Quando agli ebrei viene imposto di registrarsi presso un

misterioso Dipartimento sanitario, molti si risentono, alcuni protestano, ma nessuno riconosce la minaccia. Certo, un senso di catastrofe imminente assedia Badenheim, ma finché il pericolo resta senza un nome e il nemico senza un volto è ancora possibile dar retta alle parole consolatorie di Pappenheim. Alla fine la piccola comunità forzata si avvierà docilmente verso la stazione. E nessuno, neanche davanti ai treni diretti in Polonia, sembra comprendere a fondo quale abisso stia per spalancarsi.



Viaggio a Norimberga

Hermann Hesse

Adelphi

Prezzo – 12,00

Pagine – 110

Nel 1925 Hermann Hesse decide di lasciare l'eremo in cui si è ritirato in Svizzera e di accogliere l'invito a tenere una serie di pubbliche letture in Germania: proprio lui che riconosce di essere «restio ai viaggi e alle frequentazioni umane», lui che trova la prospettiva di esibirsi in pubblico «talvolta spaventosa». Ne nasce così un viaggio, «in sé insignificante e fortuito», che nell'arco di due mesi lo porterà dal Canton Ticino alla Baviera. E non sarà, come ci si potrebbe aspettare, il tradizionale itinerario illuminante e foriero di saggezza, bensì quello tortuoso e spesso accidentato, intrinsecamente comico, del più idiosincratico dei viaggiatori, tra reminiscenze infantili ma anche ansie tormentose, tra momenti di trasognata contemplazione ma anche di rabbiosa insofferenza (per i telefoni nelle stanze d'albergo, per le auto nelle strade di Norimberga, ma soprattutto per i riti della società letteraria). E da questa peculiare combinazione di elementi Hesse, con suprema autoironia, è riuscito a trarre, come nel caso della Cura, uno squarcio esilarante della vita dello scrittore quando incontra il suo pubblico.



ec Euroconference
CONSULTING

I nostri migliori Esperti, al tuo fianco,
per supportarti a 360° nella tua attività professionale

[scopri di più >](#)