

Edizione di mercoledì 4 Dicembre 2019

AGEVOLAZIONI

Pubblicati i bandi Brevetti+, Marchi+, Disegni+

di **Debora Reverberi**

ADEMPIMENTI

Le sanzioni applicabili al lotto di fatture elettroniche scartato dallo Sdl

di **Angelo Ginex**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Regime pex: commercialità per almeno 3 periodi d'imposta

di **Alessandro Bonuzzi**

IMPOSTE INDIRETTE

La semplice consegna del documento non integra il "caso d'uso"

di **Fabio Landuzzi**

IVA

Il valore delle cessioni gratuite di beni

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

AGEVOLAZIONI

Pubblicati i bandi Brevetti+, Marchi+, Disegni+

di **Debora Reverberi**

Nella giornata di ieri, 03.12.2019, il Mise ha pubblicato **cinque bandi per la valorizzazione dei titoli di proprietà industriale e per il trasferimento tecnologico delle attività di R&S dal mondo della ricerca al mondo imprenditoriale**, per cui sono stanziati risorse finanziarie per complessivi euro 50 milioni.

Il pacchetto di misure si rivolge:

- **alle Pmi**, con la finalità di facilitare e promuovere la tutela della proprietà intellettuale del *know how* aziendale sottoforma di **invenzioni industriali, marchi e disegni**;
- **alle Università e agli enti pubblici di ricerca**, con la finalità di **agevolare il trasferimento dei risultati delle attività di R&S in ambito industriale**.

Più precisamente si tratta dei seguenti **incentivi rivolti alle Pmi**:

- **Bando Brevetti+**, finalizzato alla **valorizzazione dei brevetti**, con risorse destinate pari a 21,8 milioni di euro, cui potranno aggiungersi le risorse del PON Imprese e Competitività a favore delle iniziative localizzate nelle regioni meno sviluppate, **gestito da Invitalia**;
- **Bando Marchi+3**, finalizzato alla **valorizzazione dei brevetti**, con risorse destinate pari a 3,5 milioni di euro, **gestito da Unioncamere**;
- **Bando Disegni+4**, finalizzato alla **valorizzazione dei disegni e modelli industriali**, con risorse destinate pari a 13 milioni di euro, **gestito da Unioncamere**.

Le misure rivolte alle **Università e agli enti pubblici di ricerca** sono le seguenti:

- **Bando Utt, progetti di potenziamento degli Uffici di trasferimento tecnologico**, a cui sono destinate risorse per 7 milioni di euro oltre a 555 mila euro cofinanziati dal Ministero della salute, gestiti direttamente dalla Direzione Generale dell'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi del Mise;
- **Bando Poc**, Progetti *Proof of Concept* (PoC) **destinati alla valorizzazione dei brevetti**, a cui sono destinate risorse per 5,3 milioni di euro, gestiti da Invitalia.

Le misure Brevetti+, Marchi+3 e Disegni+4, rispondono ad un preciso intento del legislatore, manifestato nell'[articolo 32, comma 11, D.L. 34/2019](#) (c.d. Decreto Crescita), di stabilizzare il sostegno alle piccole e medie imprese per la valorizzazione dei titoli di proprietà industriale attraverso il rifinanziamento annuale dei bandi relativi alle omonime misure, già operanti ed

attuare tramite soggetti gestori.

La misura Brevetti+ mira a sostenere la capacità innovativa e competitiva delle Pmi attraverso la **valorizzazione e lo sfruttamento economico dei brevetti sui mercati nazionale e internazionale**.

I beneficiari possono essere **micro, piccole e medie imprese, comprese le start up innovative**; per queste ultime è prevista una riserva del 15% delle risorse stanziare.

Le agevolazioni sono finalizzate **all'acquisto di servizi specialistici** relativi a:

- **industrializzazione e ingegnerizzazione;**
- **organizzazione e sviluppo;**
- **trasferimento tecnologico.**

Le **domande di concessione** devono essere presentate **a Invitalia a partire dalle ore 12.00 del 30.01.2020** e fino ad esaurimento delle risorse.

La misura Marchi+3 mira a **favorire e incentivare la registrazione di marchi dell'Unione europea ed internazionali**.

I beneficiari potenziali sono **imprese di micro, piccola e media dimensione**.

L'incentivo viene riconosciuto per **l'acquisto di servizi specialistici finalizzati alla registrazione di marchi europei e marchi internazionali**.

Le **domande di concessione** devono essere presentate **ad Unioncamere dalle ore 9.00 del 30.03.2020** e fino a esaurimento delle risorse.

La misura Disegni+4 mira a sostenere la capacità innovativa e competitiva delle Pmi attraverso la **valorizzazione e lo sfruttamento economico dei disegni/modelli industriali sui mercati nazionale e internazionale**.

I beneficiari potenziali sono **imprese di micro, piccola e media dimensione**.

Le agevolazioni sono finalizzate **all'acquisto di servizi specialistici esterni** per favorire:

- **la messa in produzione di nuovi prodotti correlati ad un disegno/modello registrato;**
- **la commercializzazione di un disegno/modello registrato.**

I **disegni e modelli** oggetto di valorizzazione sono quelli **registrati a decorrere dal 01.01.2018**.

Le **domande di concessione** devono essere presentate **ad Unioncamere dalle ore 9.00 del 27.02.2020** e fino a esaurimento delle risorse.

Il Bando Utt finanzia i progetti per il potenziamento degli uffici di trasferimento tecnologico al fine di **intensificare i flussi di trasferimento tecnologico dalle Università e centri di ricerca verso il sistema delle imprese.**

I beneficiari possono essere **Università, enti pubblici di ricerca ed istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS).**

Le domande di concessione devono essere presentate alla Direzione Generale dell'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi del Mise **a partire dal 16.12.2019 fino al 14.02.2020.**

Il Bando Poc finanzia programmi di valorizzazione di brevetti, attraverso progetti *Proof of Concept* (PoC), al fine di **innalzare il livello di maturità tecnologica delle invenzioni brevettate da soggetti appartenenti al mondo della ricerca.**

I beneficiari possono essere **Università, enti pubblici di ricerca ed istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS).**

Le domande di concessione devono essere presentate ad Invitalia dal **13.01.2020 al 27.02.2020.**

Di seguito si offre una **panoramica delle cinque misure agevolative:**

	Soggetto gestore	Risorse stanziare	Data di apertura/chiusura del bando
Brevetti+	Invitalia	21,8 milioni di euro	Dalle ore 12.00 del 30.01.2020
Marchi+3	Unioncamere	3,5 milioni di euro	Dalle ore 9.00 del 30.03.2020
Disegni+4	Unioncamere	13 milioni di euro	Dalle ore 9.00 del 27.02.2020
Bando Utt	DGTPI-UIBM	7,555 milioni di euro	Dal 16.12.2019 fino al 14.02.2020
Bando Poc	Invitalia	5,3 milioni di euro	Dal 13.01.2020 al 27.02.2020

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI
SCISSIONE E FUSIONE SOCIETARIA**

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Le sanzioni applicabili al lotto di fatture elettroniche scartato dallo Sdl

di Angelo Ginex

Ai sensi dell'[articolo 21, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), la **fattura**, cartacea o elettronica, si considera **emessa** *«all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente»*.

Ciò comporta che, anche nella ipotesi in cui questa sia stata in effetti **predisposta, ma non inviata** alla controparte contrattuale, è ravvisabile l'ipotesi di **mancata emissione** del documento.

Con specifico riferimento alle fatture elettroniche, poi, secondo quanto precisato nel [provvedimento AdE prot. n. 89757 del 30.04.2018](#) – attuativo dell'[articolo 1 D.Lgs. 127/2015](#) – da ultimo aggiornato con il successivo [provvedimento AdE prot. n. 164664 del 30.05.2019](#), **«La fattura elettronica o le fatture del lotto di cui al file scartato dal Sdl si considerano non emesse»** (Cfr., paragrafo 2.4).

A tal proposito, con [C.M. 23/1999](#) (Cfr., capitolo 2, paragrafo 2.1) era stato già precisato che la **mancata fatturazione** di operazioni imponibili viene **integrata** anche *«con il mancato rispetto dei termini previsti per la fatturazione e/o registrazione, termini che devono ritenersi essenziali»*.

Sulla base di quanto evidenziato, ne consegue che nell'ipotesi in cui un lotto di **fatture elettroniche** venga **scartato** dal Sistema di Interscambio (c.d. Sdl), sotto il profilo sanzionatorio, trova innanzitutto applicazione l'[articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#), rubricato **“Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto”**.

Come noto, detta norma disciplina le sanzioni irrogabili alle c.d. **violazioni “prodromiche”**, ovvero a tutte quelle omissioni o irregolarità che possono essere compiute in una fase antecedente rispetto alla presentazione della dichiarazione.

Nella specie, la **mancata emissione** della fattura **nei termini legislativamente previsti** – cui va equiparata anche la **tardività** di tale adempimento (Cfr., [C.M. 23 del 25 gennaio 1999](#), punto 2.1) – comporta per **ciascuna violazione** l'irrogazione di una **sanzione** amministrativa:

- compresa **fra il 90 e il 180 %** dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente

documentato con un minimo di 500 euro (Cfr., [articolo 6, comma 1, primo periodo, D.Lgs. 471/1997](#), nonché il successivo **comma 4 del medesimo articolo**);

- **da euro 250 ad euro 2.000** quando la violazione **non** ha **inciso** sulla corretta **liquidazione** del tributo (ipotesi specificamente introdotta dal **Lgs. 158/2015** con decorrenza dal 1° gennaio 2016).

Inoltre, così come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con il [principio di diritto n. 23 dell'11.11.2019](#), trovano applicazione **in via alternativa** e non cumulativa gli istituti del:

- **concorso di violazioni e continuazione** di cui all'[articolo 12 D.Lgs. 472/1997](#);
- **ravvedimento operoso** di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#).

Ciò significa che il contribuente potrà **scegliere** se beneficiare o del **concorso** o del **ravvedimento operoso**, non essendo possibile ricorrere ad entrambi i suddetti istituti.

Quindi, nella ipotesi in cui un **lotto di fatture elettroniche** sia **respinto**, potrà trovare applicazione il c.d. **cumulo giuridico**, in quanto si è in presenza di un concorso di violazioni, con conseguente determinazione della «*sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio*» ex [articolo 12, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#).

Soltanto **in via alternativa** il soggetto passivo potrà applicare l'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#).

Da ultimo, nel citato documento di prassi l'Agenzia delle Entrate ha rammentato che l'[articolo 10, comma 1, D.L. 119/2018](#) ha introdotto una **moratoria**, e cioè che solo per il **primo semestre del 2019** le sanzioni previste dall'[articolo 6 D.Lgs. 471/1997](#):

- **non** trovano **applicazione** qualora la fattura elettronica sia regolarmente **emessa entro** il termine di effettuazione della **liquidazione periodica dell'Iva** relativa all'operazione documentata;
- sono **ridotte dell'80%**, se la fattura elettronica è **emessa entro** il termine di effettuazione della **liquidazione Iva del periodo successivo**, riduzione che si applica **sino al 30 settembre 2019** per i soli contribuenti che effettuano la liquidazione periodica dell'imposta con cadenza mensile (Cfr., [Circolare AdE 14/E/2019](#)).

Seminario di mezza giornata

I CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NEI CONFRONTI DELLE PMI

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Regime pex: commercialità per almeno 3 periodi d'imposta

di **Alessandro Bonuzzi**

La disciplina relativa alle **partecipazioni esenti** di cui all'[articolo 87 Tuir](#) (c.d. *participation exemption* o più brevemente *pex*) rappresenta uno **strumento tecnico** che persegue la finalità di **incentivare** i trasferimenti di **complessi aziendali** per mezzo della cessione del “**contenitore societario**” rispetto alla cessione diretta del bene azienda, costituendo al contempo il **naturale completamento** dell'esclusione (parziale) da **imposizione** dei **dividendi** e dell'**indeducibilità** delle **svalutazioni** delle **partecipazioni**.

Il **beneficio** dettato dalla norma consiste nel considerare **parzialmente esente** l'eventuale **plusvalenza** emergente dal realizzo della partecipazione. La **misura dell'esenzione è differenziata** a seconda che il cedente sia un **soggetto Ires** ovvero un **soggetto Irpef**: rispettivamente, il **95%** e il **41,86%**. Di contro, se dalla cessione scaturisce una **minusvalenza**, essa è **indeducibile integralmente**, se il cedente è un soggetto Ires, oppure al **41,86%**, allorché il cedente sia un'impresa Irpef.

L'applicazione dell'istituto in esame dipende dal verificarsi di **precise condizioni**; la più discussa è senz'altro quella prevista dalla [lettera d\)](#) dell'**articolo 87 Tuir**, che impone la sussistenza del requisito della **commercialità** in capo alla **partecipata oggetto di trasferimento**.

L'esercizio di **impresa commerciale**, a cui è appunto subordinato il regime di esenzione, è individuato sulla base dei criteri di cui all'[articolo 55 Tuir](#), con la conseguenza che le disposizioni recate dall'[articolo 87](#) devono intendersi riferite alle attività che danno luogo a **reddito di impresa**. Il requisito della commercialità va definito sulla base di un **criterio sostanziale**, secondo il quale **non tutti i redditi prodotti nell'esercizio d'impresa sono riferibili ad un'attività commerciale**.

Si è in presenza di un'impresa commerciale ai fini pex nell'ipotesi in cui la società partecipata risulti dotata di una **struttura operativa** idonea alla **produzione** e/o alla **commercializzazione** di **beni o servizi potenzialmente produttivi di ricavi**.

Tantoché, il requisito della commercialità sussiste nel caso in cui “*l'impresa disponga della capacità anche solo potenziale di soddisfare la domanda del mercato nei tempi tecnici ragionevolmente previsti in relazione alle specificità dei settori economici di appartenenza*” ([circolare 7/E/2013](#)).

Il [comma 2](#) dell'**articolo 87 Tuir** dispone una **condizione temporale aggiuntiva**, nel senso che il **requisito** della **commercialità** sussiste se la partecipata ha svolto **attività d'impresa** – **senza**

soluzione di continuità – almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta antecedente la cessione. Sono, quindi, **necessari almeno 3 periodi d'imposta** ai fini del riconoscimento della commercialità e così dell'**esenzione** dell'eventuale plusvalenza realizzata.

Tuttavia, nel caso particolare in cui la società partecipata sia **costituita da meno di 3 anni**, il **possesso ininterrotto** del requisito della commercialità va riferito al **minor periodo** intercorso tra l'atto costitutivo e il **realizzo della partecipazione**.

Può accadere che la partecipata, che ha svolto un'attività commerciale, la **interrompa antecedentemente** alla cessione della partecipazione.

In tale ipotesi, se il periodo di interruzione dell'impresa commerciale risulta solo **momentaneo**, in quanto l'impresa continua a essere dotata di una **struttura operativa** che le consenta di riprendere il processo produttivo in tempi ragionevoli in relazione all'oggetto dell'attività d'impresa, il **periodo di inattività non è rilevante** ai fini della verifica della commercialità.

Va da sé che non può considerarsi interruzione temporanea dell'attività commerciale l'**affitto dell'unica azienda** detenuta dalla società partecipata ([risoluzione 163/E/2005](#)).

Ancora, se l'interruzione dell'attività deriva da un **depotenziamento** dell'azienda (a seguito di cessione di *asset* rilevanti, licenziamento di personale, eccetera), va valutato se nel caso specifico ciò non configuri un'ipotesi di "**liquidazione di fatto**"; nel qual caso il requisito temporale di cui al **comma 2 dell'articolo 87** "*deve essere verificato non con riferimento al momento del realizzo della partecipazione, ma con riferimento all'inizio della fase di liquidazione della società partecipata*" ([circolare 10/E/2005](#)).

Si noti che l'**assenza** di un'attività commerciale nel triennio che precede il realizzo, con conseguente **impossibilità di accesso al regime pex**, comporta l'**integrale deducibilità** della eventuale **minusvalenza** scaturente dalla cessione. In questa ipotesi l'esclusione dalla *participation exemption* è da accogliere **positivamente**.

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI
SCISSIONE E FUSIONE SOCIETARIA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE INDIRETTE

La semplice consegna del documento non integra il “caso d’uso”

di **Fabio Landuzzi**

Nella pratica professionale accade non così di rado di imbattersi in **avvisi di liquidazione** emessi dall'Amministrazione Finanziaria a fronte della **registrazione ex [articolo 6 D.P.R. 131/1986](#)**, contenenti la richiesta di pagamento della relativa **imposta di registro** proporzionale, di atti formati dalle parti a mezzo **scambio di corrispondenza** e oggetto di consegna in occasione di **verifiche fiscali** o di **risposte a questionari**.

Può essere il caso di **atti transattivi** o di **contratti di finanziamento**, e perciò di atti a contenuto patrimoniale per i quali l'Amministrazione arriva ad assimilare la loro semplice **esibizione** in originale, ed allegazione in copia, nel corso di un'attività di verifica, al fenomeno del loro **“deposito”** che innescherebbe, appunto, la condizione prevista dal citato **[articolo 6 D.P.R. 131/1986](#)**, ovvero il realizzarsi del c.d. **“caso d’uso”**.

Questo approccio, come peraltro evidenziato da **dottrina** e **giurisprudenza** (v. **CTP Reggio Emilia, sent. n. 54-2014**; **CTP Brescia, sent. n. 511-2015**), presenta **diverse perplessità**.

Va dapprima ricordato che, ai sensi dell'**[articolo 6 D.P.R. 131/1986](#)**, il “caso d’uso” si ha quando un **atto viene depositato**:

1. per essere **acquisito agli atti** presso le **cancellerie giudiziarie** nell'esplicazione di **attività amministrative**; oppure,
2. per essere **acquisito agli atti presso le amministrazioni dello Stato** o degli enti pubblici territoriali ed i rispettivi organi di controllo.

Occorre perciò sottolineare, in primo luogo, che il **“caso d’uso” presuppone il “deposito” dell’atto**, e non la sua mera **“esibizione”**; la dottrina ha evidenziato che si integra il “caso d’uso” quando si ha **volontarietà nel comportamento** del soggetto che provvede al deposito dell’atto.

Inoltre, non può tacersi che si ha “deposito” di un atto quando il documento viene **acquisito in originale** dall'Ufficio presso cui esso è presentato, **diversamente dal caso della “esibizione”** dell’atto nell’ambito di un qualsivoglia procedimento amministrativo o giudiziario, in cui l’atto viene **sottoposto in originale** al richiedente (ad esempio, un rappresentante dell'Amministrazione in occasione di una verifica fiscale) per **poi rientrare nella disponibilità** del soggetto ed essere **allegato in copia** agli atti della verifica.

Anche la giurisprudenza della **Cassazione** (**sentenza n. 10865/2005** e **n. 24107/2014**), talora invocata dall'Amministrazione per sostenere la tesi della registrazione dell’atto formato con

scambio di corrispondenza ed esibito a seguito di richiesta, in verità consente di evidenziare che il verificarsi del **“caso d’uso”** si ha **quando ricorrono due elementi**:

1. un **elemento oggettivo**: il **“deposito”** dell’atto per iniziativa autonoma e volontaria del soggetto privato, disgiunta da qualsivoglia richiesta dell’ente o della P.A.; e
2. un **elemento teleologico**, ossia il fatto che il **“deposito”** dell’atto sia finalizzato a che l’atto stesso venga *“acquisito agli atti, presso le amministrazioni dello Stato”* (ad esempio, si ha il caso del deposito volto a **rendere opponibile all’Ente** terzo debitore la **cessione del credito** realizzata con l’atto stesso).

Vi è poi un aspetto rilevante da porre in evidenza. La produzione degli atti in questione avviene, di frequente, in conseguenza di un **preciso obbligo normativo** connesso all’esperimento delle attività di verifica fiscale da parte dell’Amministrazione.

Ai sensi degli [articolo 32 e 33 D.P.R. 600/1973](#), l’Amministrazione ha infatti il potere di richiedere di *“**esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti**”* e, ai sensi del successivo **comma 4** dell’[articolo 32](#), gli **atti ed i documenti non esibiti o non trasmessi in risposta alle richieste dell’Ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente**, ai fini dell’**accertamento in sede amministrativa e contenziosa**.

Oltre al fatto che ciò rende evidente l’assenza del suddetto elemento soggettivo (la **volontarietà** della produzione dell’atto), occorre sottolineare che lo stesso [articolo 6 D.P.R. 131/1986](#) **esclude il “caso d’uso”** quando l’atto viene **depositato in giudizio per lo svolgimento di attività giurisdizionali** in senso stretto.

La ragione di questa esclusione è quella di **evitare** che il **diritto di difesa** del soggetto privato possa trovare **ostacolo nell’imposizione fiscale** che deriverebbe dall’applicazione dell’imposta di registro.

È quindi evidente che, se l’intento del Legislatore è quello di rimuovere ostacoli fiscali al soggetto privato nella tutela del proprio diritto di difesa, tanto **che non si ha “caso d’uso” quando l’atto viene depositato in giudizio per finalità difensive**, come potrebbe allora essere compatibile la tesi per cui per il solo fatto di aver **esercitato un diritto / dovere di produrre** un documento nel corso di una verifica fiscale, e perciò in una **fase di contraddittorio**, può determinare il presupposto dell’**assoggettamento ad un onere fiscale** talora anche considerevole?

Una simile conclusione pare anche **contrastare con i principi di cui all’articolo 24 Cost.**, in quanto costituirebbe **ostacolo ingiustificato all’esercizio delle facoltà difensive** nella fase pre-contenziosa e contenziosa.

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2019: LE IMPLICAZIONI DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Il valore delle cessioni gratuite di beni

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Il trasferimento **a titolo gratuito** di beni oggetto dell'attività, ai fini Iva è considerato una **cessione di beni**, soggetta ad obbligo di fatturazione e registrazione ([articolo 2, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)).

L'impresa in sede di acquisto ha **detratto normalmente l'Iva** e la successiva cessione gratuita è soggetta ad imposta e agli adempimenti contabili connessi, che alternativamente possono essere ([circolare 32/E/1973](#), parte VI):

- una **fattura elettronica con addebito di sola Iva** (se non viene chiesto al cliente il pagamento dell'Iva la fattura conterrà la dicitura "Omaggio con Iva esposta senza rivalsa ai sensi dell'articolo 18 D.P.R. 633/1972") che diventerà un costo indeducibile per il cedente;
- un'**autofattura elettronica** singola per cessione o cumulativa mensile, con documento di trasporto con causale esplicita per ogni consegna.

Se il cliente è un **soggetto comunitario** non è possibile utilizzare la non imponibilità Iva dettata dall'[articolo 41 D.L. 331/1993](#), in **manca di presupposto dell'onerosità dell'operazione**. Per le cessioni gratuite trova applicazione la stessa **disciplina nazionale con applicazione dell'Iva**; non occorre inoltre presentare l'Intrastat ([circolare 13/E/1994](#), paragrafo B.15.1.a).

Se il cliente è un **soggetto extra-comunitario**, invece, la mancanza dell'onerosità non cambia la natura dell'operazione di **esportazione**, per cui occorre emettere una fattura per **operazione non imponibile ai sensi dell'[articolo 8, comma 1, lett. a\) o b\), D.P.R. 633/1972](#)** (a seconda di chi cura il trasporto).

Questa fattura (secondo la procedura doganale franco valuta) **non entra a far parte del plafond degli esportatori abituali**. In base alla [circolare 156/E/1999](#) "agli effetti dell'Iva, assume rilevanza il rapporto civilistico instaurato tra i due soggetti interessati; pertanto, perché si configuri una cessione all'esportazione è indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il **verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento** oltre naturalmente al pagamento di un corrispettivo. La mancanza di tali presupposti non soddisfa i requisiti del D.P.R. n. 633 del 1972 e, in particolare, l'assenza di un corrispettivo **non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del plafond**".

Ma **quale valore** occorre indicare nella fattura?

La **base imponibile della cessione gratuita è stabilita**, in mancanza di corrispettivo, dal **prezzo di acquisto** o, in mancanza, dal **prezzo di costo** dei beni o beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

L'[articolo 13, comma 2, lettera c\), D.P.R. 633/1972](#) in tema di base imponibile dispone che: “1. *La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita **dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti** al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.*

2. *Agli effetti del comma 1 i corrispettivi sono costituiti:*

...

*c) per le cessioni indicate ai numeri 4), 5) e 6) del secondo comma dell'articolo 2, dal **prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo** dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.”*

L'[articolo 2, comma 2, numero 4, D.P.R. 633/1972](#) citato stabilisce che costituiscono cessioni di beni le cessioni gratuite di **beni prodotti o commercializzati dall'impresa** oppure non commercializzati/non prodotti dall'impresa di valore non superiore ad 50 euro.

Si riporta di seguito la regola del valore di transazione previsto dal **Codice Doganale dell'Unione** ([articolo 70 Regolamento \(UE\) 952/2013](#)) come **metodo di determinazione del valore in dogana**: “1. *La base primaria per il valore in dogana delle merci è il **valore di transazione**, cioè il prezzo **effettivamente pagato o da pagare** per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato.* 2. *Il **prezzo effettivamente pagato o da pagare** è il pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate”.*

Il successivo [articolo 74](#) indica i criteri da seguire quando il **valore in dogana delle merci non può essere determinato** a norma dell'articolo 70 (valore di transazione di merci identiche, simili o valore basato sul prezzo unitario o sul costo maggiorato delle spese e degli utili).

Infine, si ricorda che l'[articolo 7, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#) prevede espressamente una **sanzione amministrativa** per chi nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione, indica quantità, qualità o corrispettivi **diversi da quelli reali**. La sanzione è applicata nella misura **dal 100 al 200% dell'imposta che sarebbe dovuta** se i beni presentati in dogana fossero stati ceduti nel territorio dello Stato, calcolata sulle differenze dei corrispettivi o dei valori normali dei beni. La sanzione non si applica per le **differenze quantitative non superiori al 5%**.

Seminario di specializzazione

**IVA INTERNAZIONALE 2020 NOVITÀ
NORMATIVE E CASISTICA PRATICA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)