

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 stanziate 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

attuate 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 stanziate.

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 stanziate | 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** scaturiente 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

l 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 indeductibile 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 **mancanza del 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, similari 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 >](#)