

Edizione di giovedì 9 Gennaio 2020

IVA

Iva: appalti con reverse charge

di **Sandro Cerato**

IVA

Scambi intracomunitari alla prova della prassi interna

di **Luca Caramaschi**

ADEMPIMENTI

Il Registro unico degli operatori del gioco pubblico

di **Gennaro Napolitano**

ACCERTAMENTO

Abuso del diritto: nuova interpretazione della Cassazione

di **Luigi Ferrajoli**

IVA

La corretta gestione delle autofatture elettroniche (e non)

di **Luca Mambrin**

IVA

Iva: appalti con reverse charge

di **Sandro Cerato**

L'inversione contabile ai fini Iva è estesa alle prestazioni di servizi effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporto negoziali comunque denominati, caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma.

È quanto previsto dalla nuova lettera **a-quinquies** dell'[articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972](#), inserito dall'[articolo 4, comma 3, D.L. 124/2019](#), evidenziando tuttavia, sin da subito, che **l'efficacia di tale nuova ipotesi di reverse charge Iva è subordinata al rilascio di un'autorizzazione** da parte del Consiglio Ue (come previsto dal successivo **comma 4** dello stesso articolo 4).

Si ritiene interessante sottolineare che l'introduzione di questa nuova fattispecie di inversione contabile è contenuta nello stesso [articolo 4 D.L. 124/2019](#), con cui sono state previste le **nuove procedure di gestione delle ritenute relative ai lavoratori dipendenti impiegati nei contratti di appalto** (commi 1 e 2) aventi le medesime caratteristiche previste per l'inversione contabile ai fini Iva.

Tuttavia, ad una più attenta lettura, si possono osservare **alcune differenze di non poco conto nell'ambito applicativo delle due disposizioni**.

In primo luogo, la disciplina relativa alle **ritenute sui lavoratori dipendenti** richiede che l'importo complessivo delle opere o dei servizi affidati all'impresa appaltatrice sia **superiore ad euro 200.000** nell'arco di un anno, mentre, **ai fini Iva, tale soglia non è prevista**, con la conseguenza che **l'inversione contabile potrà scattare anche in presenza di importi contrattuali minimi o comunque inferiori alla predetta soglia**.

L'aspetto più interessante che differenzia le due ipotesi riguarda però **l'ambito oggettivo**, poiché, nel **comma 1**, ci si riferisce ad imprese che affidano il **compimento di opere e servizi tramite contratti di appalto, subappalto e affidamento**, mentre, nel **comma 3** è previsto (in linea con le altre fattispecie di inversione contabile contenute nell'[articolo 17 D.P.R. 633/1972](#)) che si debba trattare di **prestazioni di servizi** effettuate tramite i predetti contratti.

Ora, pur essendo previsto, in entrambi i casi, che si debba rientrare nei **contratti di appalto, subappalto ed affidamento** per il compimento di opere o servizi, ai fini Iva sono da escludersi tutti quei contratti rientranti nella fattispecie di **cessioni di beni con posa in opera**, poiché, in

tali casi, l'operazione è riconducibile alle **cessioni di beni** ([articolo 2 D.P.R. 633/1972](#)) e **non alle prestazioni di servizi** ([articolo 3 D.P.R. 633/1972](#)).

Tale differenza è stata confermata più volte dalla prassi dell'Agenzia delle entrate, anche con riferimento alle altre fattispecie di inversione contabile previste nel **comma 6** dell'[articolo 17 D.P.R. 633/1972](#).

La precisazione in questione non è contenuta nel **comma 1** dello stesso **articolo 4**, ragion per cui, pur in presenza delle medesime fattispecie contrattuali, vi è da chiedersi se possano rientrare nei **nuovi obblighi di controllo da parte del committente** (in relazione agli obblighi di versamento delle ritenute) anche quei contratti che, ai fini Iva, non possano ricondursi alle prestazioni di servizi.

Sul punto, in attesa di opportuni chiarimenti da parte dell'Agenzia, si ritiene che, facendosi riferimento a contratti di appalto, subappalto, affidamento o **"rapporti comunque denominati"**, in tale ambito possano rientrare contratti **non necessariamente ricadenti nelle prestazioni di servizi**, ferma restando la presenza anche degli altri **requisiti** (prevalente **utilizzo di manodopera presso le sedi del committente** ed **utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo**).

In tali casi, ai fini Iva, **non si rende applicabile l'inversione contabile** bensì sarà necessario applicare l'Iva con l'**ordinario sistema della rivalsa**.



Seminario di specializzazione

REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Scambi intracomunitari alla prova della prassi interna

di **Luca Caramaschi**

Con un [precedente contributo](#) abbiamo osservato, con riferimento alle nuove disposizioni introdotte dal **Regolamento 2018/1912/UE** del 4.12.2019 nel nuovo [articolo 45-bis Regolamento di esecuzione n. 282/2011](#), che, laddove le stesse non possano trovare applicazione (in quanto il fornitore non riesca ad acquisire la **documentazione** espressamente elencata in esse), **resta comunque possibile “ricorrere”** alle indicazioni già fornite in passato sul tema dall'**Amministrazione finanziaria** nazionale.

Accanto alla descritta ipotesi ve n'è però un'altra non meno importante.

Infatti, abbiamo in precedenza osservato (il riferimento è sempre al [precedente contributo](#) con il quale abbiamo descritto le novità **decorrenti dal 1° gennaio 2020**) come la documentazione sufficiente a fornire una **presunzione “relativa”** di trasferimento dei beni da uno Stato membro all'altro, nelle ipotesi descritte dal richiamato articolo 45-bis, debba essere **rilasciata da parti diverse dal venditore o dall'acquirente**.

Tale situazione, ovviamente, sussiste nella misura in cui il trasporto o la spedizione vengano affidati a soggetti terzi per conto dei predetti soggetti, ma non anche nel caso in cui il trasporto o la spedizione avvengano **direttamente** con mezzi propri del cedente piuttosto che del cessionario (caso, quest'ultimo, assai delicato ai fini della individuazione della “prova” dello **scambio intracomunitario**).

Di questa situazione sembra esserne pienamente cosciente la Commissione europea la quale, in occasione delle **note esplicative** alle descritte novità riguardanti gli **scambi intracomunitari** (le cosiddette “*explanary notes*”), ha proprio chiarito che, se il cedente o il cessionario effettuano il trasporto dei beni utilizzando un **proprio mezzo di locomozione, la cessione intracomunitaria non può essere provata** in base al richiamato **articolo 45-bis** di recente introduzione ed **efficace dal 1° gennaio 2020**.

Spetterà in questo caso al **soggetto cedente** dimostrare, secondo modalità ritenute idonee dalle autorità nazionali, che le condizioni per il riconoscimento dell'operazione quale **scambio intracomunitario** risultino pienamente soddisfatte.

Come osservato da **Assonime nella circolare n. 29 del 19 dicembre scorso** questa impostazione, già adottata da Paesi membri dell'Unione come Austria e Germania, dovrebbe essere confermata anche dall'Italia attraverso, appunto, le **Linee Guida che il Dipartimento fiscale delle finanze dovrebbe emanare** in adesione ai contenuti delle citate “*explanary notes*”.

Vediamo, pertanto, quali sono le principali indicazioni fornite dalla **prassi nazionale** e ritenute – anche dopo l'avvento delle “**presunzioni**” contenute nel nuovo [articolo 45-bis Regolamento 282/2011](#) – sufficienti a dimostrare l'avvenuta esecuzione di uno **scambio intracomunitario**.

Un primo documento di prassi nel quale l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni in merito alla prova delle cessioni intracomunitarie è la [risoluzione 345/E del 28.11.2007](#).

In essa si afferma, confermando la soluzione proposta dal contribuente istante, che, al fine di **dimostrare l'avvenuta spedizione di merci** in altro Paese comunitario occorre **conservare**, entro i limiti temporali dell'attività di accertamento previsti in materia di Iva dall'[articolo 57 D.P.R. 633/1972](#):

- la **fattura di vendita all'acquirente comunitario** emessa ai sensi dell'[articolo 41 D.L. 331/1993](#);
- gli **elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate**;
- un **documento di trasporto “CMR”** firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta;
- la **rimessa bancaria** dell'acquirente relativa al pagamento della merce.

Il medesimo documento di prassi precisa, inoltre, che ai fini della **dimostrazione dell'invio dei beni in altro Stato membro** da parte del cedente, “*può costituire idonea prova l'esibizione del documento di trasporto, da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Paese comunitario*”.

Successivamente, con la [risoluzione 477/E/2008](#) l'Agenzia, a dimostrazione di una certa apertura circa la produzione dei mezzi di prova degli **scambi intracomunitari**, ha precisato (con riferimento soprattutto al caso delle **cessioni “franco fabbrica”**, nelle quali il cedente nazionale che si limita a consegnare i prodotti al vettore incaricato dal proprio cliente **difficilmente riesce ad ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto controfirmata** dal destinatario per ricevuta) che la prova dello scambio intracomunitario può essere fornita con **qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro**.

Non necessariamente, quindi, con il cosiddetto **CRM** e cioè la **lettera di vettura internazionale**, che rappresenta **solo uno degli strumenti (certamente il principale)** idonei a **dimostrare l'avvenuto trasferimento della merce** da uno Stato membro all'altro.

Tra gli altri documenti ritenuti idonei a provare lo **scambio intracomunitario**, come osservato da **Assonime nella circolare n. 41 del 2008**, dovrebbero rientrarvi anche tutti i documenti riconosciuti dall'Agenzia delle Dogane (si veda la [circolare n. 75/D dell'11.2.2002](#)) come utili a dimostrare l'avvenuta esportazione di un bene.

Ciò in quanto gli stessi – ancorché finalizzati alla **prova dell'esportazione** di cui all'**articolo 8 D.P.R. 633/1972** – sono comunque in grado di **dimostrare la spedizione e l'arrivo a destino dei**

beni.

Si tratta delle **lettere di credito**, dei certificati di assicurazione, dei certificati di controllo, della certificazione sanitaria.

Sempre con riferimento alla prova dell'avvenuta **cessione intracomunitaria** di cui all'[articolo 41 D.L. 331/1993](#), con particolare riguardo alla clausola "franco fabbrica", si è pronunciata l'Agenzia con la [risoluzione 19/E/2013](#).

In tale documento si analizza la fattispecie del cosiddetto "**CMR elettronico**", firmato dal cedente, dal vettore e dal destinatario, e messo a disposizione in formato pdf, tramite piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore.

Documento che, tuttavia, non presenta le **caratteristiche dei documenti elettronici di cui al D.Lgs. 52/2004**, poiché **privo di riferimento temporale e sottoscrizione elettronica**.

Nel richiamato documento di prassi, pertanto, l'Agenzia conferma che il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, costituisce un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale, così come costituisce un **mezzo di prova, equivalente al CMR cartaceo**, un insieme di documenti dal quale si possono ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario).

Tra questi, precisa la [risoluzione 19/E/2013](#), risulta ammissibile anche l'utilizzo delle **informazioni tratte dal sistema informatico del vettore**, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro.

In relazione alle caratteristiche del **CMR elettronico** l'Agenzia precisa che, **in quanto documento analogico**, e quindi carente dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine come un documento informatico, lo stesso dovrà essere **materializzato su un supporto fisico** per essere considerato giuridicamente rilevante ai fini delle disposizioni tributarie e andrà conservato per essere esibito a richiesta degli organi accertatori.

Da ultimo, con la [risposta all'istanza di interpello n. 100 dell'8 aprile 2019](#), l'Agenzia delle entrate ha esaminato il caso di una società che effettua cessioni intracomunitarie sia "**franco destino**" (trasporto a cura del cedente o da terzi per suo conto) che "**franco fabbrica**" (trasporto a cura del cessionario o da terzi per suo conto).

In particolare, tra la documentazione citata nella risposta all'interpello figura, oltre a identificativo del committente, riferimento a fattura di vendita, riferimento a fattura logistica, data fattura, data DDT, destinazione delle merci, paese di destinazione e anno di ricezione delle merci stese, anche la **dichiarazione da parte del cessionario comunitario** per cui *"le merci relative alle fatture indicate sono regolarmente pervenute presso il nostro terzista, il nostro deposito oppure presso i nostri negozi del Paese membro nel mese di ..."*.

Confermando le conclusioni cui è pervenuta l'Amministrazione finanziaria con la precedente prassi sinora commentata, il documento in esame riconosce che la descritta documentazione può costituire idonea prova dell'avvenuta **cessione intracomunitaria** a condizione che:

- **siano individuabili** i soggetti coinvolti e tutti i dati dell'operazione;
- **si provveda a conservare** le relative fatture di vendita, la documentazione bancaria, quella contrattuale e gli elenchi Intrastat.

Ma l'aspetto più interessante è che l'**Agenzia**, con detto documento di prassi, **conferma** proprio come il suo **indirizzo interpretativo sia conforme a** quanto previsto dal recente **Regolamento 2018/1912/UE** del 4.12.2018, intervenuto nel *corpus* del **Regolamento UE 282/2011** al fine di inserire un **nuovo [articolo 45-bis](#)**, che risulta **applicabile dal 1° gennaio 2020**.

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

Seminario di specializzazione

LE RECENTI NOVITÀ IN MATERIA DI IVA ESTERO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ADEMPIMENTI

Il Registro unico degli operatori del gioco pubblico

di **Gennaro Napolitano**

L'[articolo 27 D.L. 124/2019](#) (c.d. “Decreto fiscale”, convertito, con modificazioni, con la **L. 157/2019**) prevede l’istituzione, a partire dal **2020**, del **Registro unico degli operatori del gioco pubblico** presso l’**Agenzia delle dogane e dei monopoli**.

L’**obiettivo** perseguito dal legislatore è, da un lato, il **contrasto** alle **infiltrazioni** della **criminalità organizzata** nel **settore dei giochi** e alla diffusione del **gioco illegale** e, dall’altro, il perseguimento di un **razionale assetto** sul territorio nazionale dell’**offerta di gioco pubblico** (**comma 1**).

L’**iscrizione** al **Registro** costituisce **titolo abilitativo** per i **soggetti** che svolgono **attività** in materia di **gioco pubblico** ed è **obbligatoria** anche per i **soggetti** che, alla data di entrata in vigore della disposizione in esame, **già esercitavano** tali attività (**comma 2**).

In base a quanto previsto dal **comma 3**, l’**iscrizione** è **obbligatoria** per le seguenti categorie di **operatori**:

- **produttori, proprietari e possessori** (o **detentori** a qualsiasi titolo) di **apparecchi da divertimento e intrattenimento** idonei per il **gioco lecito** (**AWP** o **new slot** e **videolottery, VLT**);
- **concessionari** per la **gestione della rete telematica** degli **apparecchi e terminali da intrattenimento** che siano **altresì proprietari** degli apparecchi e terminali **AWP** e **VLT**;
- **produttori e proprietari** degli apparecchi di cui all’[articolo 110, comma 7, lettere a\), c\), c-bis\) e c-ter\), TULPS](#) (**Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza – D. 773/1931**), nonché **possessori o detentori** a qualsiasi titolo dei predetti apparecchi con **esclusivo riferimento** a quelli che possono distribuire **tagliandi** direttamente e immediatamente dopo la **conclusione della partita**;
- **concessionari del gioco del Bingo**;
- **concessionari di scommesse** su **eventi ippici, sportivi e non sportivi** e su eventi **simulati**;
- **titolari di punti vendita** dove si accettano **scommesse** su **eventi ippici, sportivi e non sportivi**, su eventi **simulati** e **concorsi pronostici sportivi**, nonché **titolari dei punti** per la **raccolta scommesse** regolarizzati da specifici atti normativi e **titolari dei punti di raccolta** ad essi **collegati**;
- **concessionari dei giochi numerici a quota fissa e a totalizzatore**;
- **titolari dei punti di vendita delle lotterie istantanee** e dei **giochi numerici a quota fissa e a totalizzatore**;

- **concessionari del gioco a distanza;**
- **titolari dei punti di ricarica dei conti di gioco a distanza;**
- **produttori delle piattaforme dei giochi a distanza e di piattaforme per eventi simulati;**
- **società di corse che gestiscono gli ippodromi;**
- **allibratori;**
- **ogni altro soggetto non ricompreso fra quelli sopra elencati che svolge qualsiasi altra attività funzionale o collegata alla raccolta del gioco.**

L'iscrizione al **Registro** è disposta dall'**Agenzia delle dogane e dei monopoli (comma 4)** e va rinnovata ogni anno (**comma 5**).

Ai fini dell'iscrizione, l'Agenzia **verifica preventivamente** che i **richiedenti** siano **in possesso** delle necessarie **licenze, autorizzazioni e concessioni** previste dal **TULPS** e della **certificazione antimafia** e che abbiano **versato la somma annuale** prevista dal **comma 4**, il cui **importo** varia a seconda della **categoria di appartenenza** (si va **da un minimo di 200 a un massimo di 10.000 euro**).

I **soggetti** che operano **in più ambiti di gioco** sono tenuti al **versamento di una sola somma d'iscrizione**, mentre quelli che svolgono **più ruoli** nell'ambito della **filiera** del gioco sono tenuti al **versamento della somma più alta** fra quelle previste per le categorie in cui operano (**comma 4-bis**).

Il **mancato versamento** della **somma d'iscrizione** può essere **regolarizzato**, prima che la violazione sia accertata, con il **pagamento** di un **importo** pari alla **somma dovuta, maggiorata del 2% per ogni mese o frazione di mese di ritardo (comma 6)**.

Il **comma 8** dell'[articolo 27](#) espressamente prevede che l'**esercizio di qualsiasi attività funzionale alla raccolta di gioco in assenza di iscrizione** al Registro comporta l'applicazione di una **sanzione amministrativa di 10.000 euro** e l'**impossibilità di iscriversi al Registro per i successivi cinque anni**.

È previsto, inoltre, il **divieto** per i **concessionari di gioco pubblico** di intrattenere **rapporti contrattuali** funzionali all'esercizio delle attività di gioco **con soggetti diversi da quelli iscritti nel Registro**. Nell'ipotesi di **violazione** di tale **divieto** si applica una **sanzione amministrativa di 10.000 euro** e la **risoluzione di diritto** del rapporto contrattuale. Qualora la stessa **violazione** venga **reiterata per tre volte** nel corso di un **biennio** è stabilita la **revoca della concessione (comma 9)**.

A un successivo **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze è affidato il compito di **definire** tutte le **disposizioni applicative** della nuova disciplina, eventualmente anche di **natura transitoria**, con riferimento alla **tenuta del Registro**, all'**iscrizione** ovvero alla **cancellazione** dallo stesso, nonché ai **tempi** e alle **modalità** di effettuazione del **versamento della somma d'iscrizione (comma 7)**.

Infine, viene disposta l'**abrogazione**, a partire dall'effettiva entrata in vigore del **Registro unico degli operatori del gioco pubblico**, dell'**elenco** al quale sono iscritti gli operatori del settore degli apparecchi da gioco con **vincita in denaro (comma 10)**.

Seminario di mezza giornata

LA NUOVA DISCIPLINA DEI REATI TRIBUTARI, LA FRODE FISCALE, IL RICICLAGGIO/AUTORICICLAGGIO E LA RESPONSABILITÀ 231/2001

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Abuso del diritto: nuova interpretazione della Cassazione

di **Luigi Ferrajoli**

L'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) individua i connotati della fattispecie dell'abuso del diritto, specificando che *“configurano abuso del diritto una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente **vantaggi fiscali indebiti**”*.

Gli **elementi costitutivi** della fattispecie consistono:

1. nell'**assenza di sostanza economica** ossia in *“fatti, atti e contratti, anche fra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”*;
2. nella realizzazione di **vantaggi fiscali indebiti** ossia *“benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”*.

La legge individua una **fattispecie esimente** costituita dalle *“**valide ragioni extrafiscali, non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di ordine organizzativo o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”*, la cui presenza **esclude la natura abusiva** dell'operazione posta in essere.

La nuova norma contenuta nell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) contiene, quindi, una disciplina specifica oltre che dell'**obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di motivare** in modo rigoroso l'accertamento circa la sussistenza della condotta abusiva, anche dell'**onere processuale della prova**, chiarendo che **è l'Ufficio a dovere dimostrare i presupposti della condotta abusiva** incombando sul **contribuente** – una volta che il Fisco abbia fornito la prova dell'elusione – **dimostrare la sussistenza dell'esimente** delle valide ragioni extrafiscali.

Pertanto, quando l'Amministrazione finanziaria contesta l'elusione fiscale e accerta l'inopponibilità dei vantaggi che il contribuente si è assicurato, essa deve calare la propria pretesa impositiva nella disciplina riguardante il procedimento.

Ciò significa che l'elusione deve essere argomentata in modo chiaro, **spiegando le ragioni per le quali si recupera la differenza tra l'imposta gravante sull'operazione elusa e quella elusiva** e, segnatamente, indicando l'**operazione congrua**, vale a dire **l'operazione che il contribuente non ha realizzato ma che avrebbe dovuto realizzare**.

La Corte di Cassazione ha al riguardo affermato che, ai fini dell'individuazione del comportamento abusivo, l'Amministrazione può assolvere all'onere di spiegare **perché il complesso dell'operazione economica posta in essere dal contribuente si manifesti anomalo o**

irragionevole in una normale logica economica o di mercato, profilando l'esistenza di un **adeguato strumento giuridico, alternativo** a quello scelto dal contribuente, ma comunque **funzionale al raggiungimento dell'obiettivo** economico perseguito, che tuttavia **non avrebbe assicurato il medesimo vantaggio fiscale**.

Secondo la Cassazione, l'onere di dimostrare la mancanza di sostanza economica da parte dell'Ufficio si concretizza nella necessaria prospettazione di una **modalità alternativa e praticabile di realizzazione della medesima operazione economica**, che impone il raffronto tra l'operazione così come è avvenuta e come altrimenti si sarebbe potuta compiere.

Tuttavia, precisa la Corte di Cassazione, non si tratta di sindacare o comprimere i principi costituzionali di libertà d'impresa e di iniziativa economica, imponendo al contribuente una **specifica misura di ristrutturazione**, tra quelle giuridicamente possibili, solo perché essa avrebbe comportato un maggior carico fiscale, ma, piuttosto, di evidenziare l'esistenza di possibili modalità alternative di realizzazione della medesima operazione economica, presupposto logico necessario della verifica della ragionevolezza, secondo logiche economiche e di mercato, delle forme con le quali l'operazione stessa è stata concretamente eseguita.

Con la [sentenza n. 31772/2019](#) la Suprema Corte ha recentemente specificato quali debbono essere i **contenuti della motivazione e della prova dell'atto impositivo**, chiarendo che l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di **provare il disegno elusivo** inteso come spiegazione del fenomeno elusivo oltre che dimostrazione dei fatti sui quali tale fenomeno è fondato.

Lo schema differenziale di tassazione del fenomeno elusivo (differenza fra imposta gravante su operazione elusa e quella gravante su operazione elusiva) si traduce, ai fini della prova, nell'onere dell'Ufficio di **spiegare al contribuente il fenomeno elusivo attraverso l'individuazione dell'operazione alternativa, più lineare rispetto a quella concretamente effettuata**, che il contribuente avrebbe dovuto effettuare per **evitare la contestazione del comportamento abusivo**.

Seminario di mezza giornata

I CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NEI CONFRONTI DELLE PMI

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

La corretta gestione delle autofatture elettroniche (e non)

di Luca Mambrin

Al fine di individuare la corretta modalità di gestione delle varie fattispecie e degli adempimenti operativi che il contribuente deve saper affrontare, già l'Agenzia delle entrate, nella [circolare 14/E/2019](#) ha precisato che, nel linguaggio quotidiano, vengono spesso accomunati in un unico termine, “**autofatture**”, **documenti che hanno funzione e contenuto diverso**, quali ad esempio quelli ai quali va applicato il meccanismo del **reverse charge**, fornendo poi alcuni chiarimenti di dettaglio.

L’“autofattura” vera e propria, infatti, è quel documento, contenente i **medesimi elementi di una normale fattura**, che se ne **differenzia** in quanto:

1. l'emittente non è il cedente/prestatore, ma il **cessionario** del bene ovvero il **committente** del servizio che **assolve l'imposta** (ed è dunque obbligato a liquidare l'Iva) in sostituzione del primo. Rientrano, ad esempio in tale casistica:

- gli **acquisti da produttori agricoli** ex [articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#);
- i **compensi corrisposti agli intermediari** per la vendita di documenti di viaggio da parte degli esercenti l'attività di trasporto (**M. 30.07.2009**);
- la **regolarizzazione dell'omessa o irregolare fatturazione** (l’“autofattura denuncia” di cui all'[articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997](#));
- in riferimento alle operazioni effettuate **da soggetti non residenti o non stabiliti** in Italia, gli **acquisti da soggetti extra UE** ([articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)).

2. cedente/prestatore e cessionario/committente coincidono in un unico soggetto, ovvero l'operazione è a **titolo gratuito**. Rientrano in tale ipotesi, ad esempio:

- il c.d. “**autoconsumo**”, ossia la destinazione di beni o servizi al consumo personale o familiare dell'imprenditore ovvero ad altre finalità non imprenditoriali;
- le **cessioni gratuite** di beni la cui produzione o il cui commercio **rientra nell'attività propria** dell'impresa e di quelli che **non vi rientrano** se di costo unitario superiore ad euro cinquanta e per i quali sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#).

Nelle ipotesi in esame, qualora vi sia l'obbligo di emettere **autofattura**, la stessa dovrà necessariamente essere **elettronica** ed emessa via SdI, con l'unica eccezione delle **prestazioni rese da soggetti extra UE**, per le quali vale l'adempimento **dell'esterometro** di cui all'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), salvo scelta per la fatturazione elettronica via SdI.

Per quanto riguarda la corretta predisposizione delle **autofatture elettroniche** l'Agenzia ha precisato le **modalità di compilazione** del documento distinguendo le varie casistiche.

Autofattura denuncia per il mancato ricevimento della fattura o per il ricevimento di fattura irregolare

Nel caso di **autofattura** per regolarizzare l'omessa o errata fatturazione ex [articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997](#) dovrà essere predisposto il **documento in formato elettronico** indicando:

- nel campo “**Tipo Documento**” il codice “**TD20**”;
- nella sezione “**Dati del cedente/prestatore**” vanno inseriti i **dati relativi al fornitore** che avrebbe dovuto emettere la fattura;
- nella sezione “**Dati del cessionario/committente**” vanno inseriti quelli relativi al **soggetto che emette e trasmette via Sdl il documento**;
- nella sezione “**Soggetto Emittente**” va utilizzato il codice “**CC**” (cessionario/committente).

Autofattura per omaggi e autoconsumo

Nei casi di emissione di autofattura per **omaggi**, ovvero per **autoconsumo**, andrà necessariamente predisposto il documento in formato elettronico dove indicare:

- nel campo “**Tipo Documento**” il codice “**TD1**”;
- nella sezione “**Dati del cedente/prestatore**” e nella sezione “**Dati del cessionario/committente**” i **dati del cedente/prestatore**.

In questi casi la fattura, e quindi la relativa imposta, **va annotata solo nel registro Iva vendite**.

Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti

In caso di **autofattura per acquisti da soggetti non residenti o stabiliti nel territorio dello Stato** (ad esempio per acquisti di servizi extra UE), in luogo dell'esterometro e? possibile (quindi non obbligatorio) emettere **autofattura elettronica** compilando:

- il campo della sezione “**Dati del cedente/prestatore**” con l'**identificativo Paese estero** e l'**identificativo del soggetto non residente/stabilito**;
- nei “**Dati del cessionario/committente**” quelli relativi al soggetto italiano che **emette e trasmette** via Sdl il documento;
- la sezione “**Soggetto Emittente**” valorizzando il codice “**CC**” (cessionario/committente).

Master di specializzazione

ADEMPIMENTI E NOVITÀ IVA 2020

[Scopri le sedi in programmazione >](#)