

Edizione di mercoledì 20 Maggio 2020

EDITORIALI

Master Breve 365: Classic, Paperless o Digital?

di Sergio Pellegrino

ENTI NON COMMERCIALI

Come cambiano le scadenze di versamento dopo il Cura Italia?

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria: la notifica dell'avviso di accertamento

di Marco Bargagli

IVA

Distacchi di personale: disciplina Iva – I° parte

di Roberto Curcu

IVA

Regime Iva dell'importazione di mascherine con svincolo diretto

di Clara Pollet, Simone Dimitri

EDITORIALI

Master Breve 365: Classic, Paperless o Digital?

di Sergio Pellegrino



DIGITAL Seminario di specializzazione
EMERGENZA COVID-19 E INTERVENTI A SOSTEGNO DELLA LIQUIDITÀ
Scopri di più >

Ciascun partecipante di [**Master Breve 365**](#) può scegliere la **formula più adatta alle proprie esigenze: Classic, Paperless o Digital.**

La **quota di partecipazione non cambia**, è la stessa per tutte e tre le versioni, mentre **variano i servizi offerti**.

Analizziamo le **caratteristiche di ciascuna formula** ed evidenziamo le **differenze esistenti fra di esse**.



Master Breve 365 Classic

se ti piace l'aula e non puoi proprio fare a meno delle dispense rilegata

La **formula Classic** prevede la **partecipazione in aula** (14 sessioni in 7 giornate) ed è l'unica con le dispense in formato cartaceo, ma **non beneficia dei servizi aggiuntivi** previsti per le versioni *Paperless* e *Digital*.

In particolare, in caso di **assenza in aula** non è possibile fruire della giornata in modalità Digital con l'attribuzione dei crediti formativi.

CHI LA SCEGLIE: chi proprio non se la sente di fare a meno della dispensa "rilegata" (perché potrebbe comunque stampare il pdf), a costo di rinunciare a tutta una serie di servizi aggiuntivi



Master Breve 365 Paperless

se vuoi poter scegliere, di volta in volta, tra aula e diretta web

La **formula Paperless** consente di fatto di **scegliere, giornata per giornata, tra la presenza in aula e la diretta web** con la partecipazione alle **corrispondenti sessioni di Master Breve Digital**.

È bene evidenziare però che, in caso di impossibilità di partecipare sia in aula che alla diretta web di *Master Breve Digital* nelle date previste, **non è possibile fruire della giornata in differita con l'attribuzione dei crediti formativi**.

Rispetto alla formula *Classic* presenta i seguenti **servizi aggiuntivi**:

- possibilità di **partecipazione alla diretta di Master Breve Digital**, con l'attribuzione dei relativi crediti formativi, in alternativa alla partecipazione in aula;
- fruizione della **Banca Dati Master Breve** dal momento dell'iscrizione sino al termine del percorso formativo;
- partecipazione ad uno **Digital Special Event** dedicato alla **privacy** con attribuzione di **3 crediti formativi nelle materie obbligatorie**.

CHI LA SCEGLIE: chi vuole poter decidere tra aula e web giornata per giornata, rimanendo però legato al calendario predefinito degli eventi



Master Breve 365 Digital

se la diretta web è quello che fa per te, ma, se serve, vuoi poter avere la differita con i crediti formativi

La **formula Digital** prevede **14 sessioni pomeridiane (due al mese) in diretta web**.

Oltre ai servizi aggiuntivi previsti per la versione Paperless, è l'unica formula che consente, in alternativa alla partecipazione alla diretta, della **possibilità di fruire delle sessioni in differita con l'attribuzione dei relativi crediti formativi**.

CHI LA SCEGLIE: chi vuole poter organizzare anche la tempistica della propria formazione, potendo fruire delle sessioni di *Master Breve* sia in diretta che in differita e acquisire comunque i crediti formativi, e nel contempo vuole avere dei servizi aggiuntivi.

SERVIZI INCLUSI	MASTER BREVE 365 CLASSIC	MASTER BREVE 365 PAPERLESS	MASTER BREVE 365 DIGITAL
 7 incontri in aula di 6 ore	✓	✓	✗
 14 incontri formativi in diretta web di 3 ore	✗	✗	✓
 Appuntamenti settimanali Euroconference In Diretta	✓	✓	✓
 Banca dati Master Breve	✗	✓	✓
 Special Event Digital dedicato alla <i>privacy</i> (3 crediti formativi materie obbligatorie)	✗	✓	✓
 Materiale didattico	✓ Formato cartaceo	✓ Formato pdf	✓ Formato pdf
 Crediti formativi CNDCEC	42	45	45
 Crediti materie gruppo A Revisione Legale	3 (+ 7 con acquisto Special Event aprile Revisone Legale)	3 (+ 7 con acquisto Special Event aprile Revisone Legale)	3 (+ 7 con acquisto Special Event aprile Revisone Legale)

ENTI NON COMMERCIALI

Come cambiano le scadenze di versamento dopo il Cura Italia?

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

The graphic features a blue header with the word 'DIGITAL' and a sub-header 'Seminario di specializzazione'. Below this, the main title 'EMERGENZA COVID-19 E INTERVENTI A SOSTEGNO DELLA LIQUIDITÀ' is displayed in large, bold, blue capital letters. At the bottom right of the title area is a blue button with the text 'Scopri di più >'. The background of the banner has abstract blue and white geometric shapes.

Il **Decreto “Cura Italia” (D.L. 18/2020)** ha riscritto i termini per l’approvazione dei bilanci 2019 per società ed enti.

A seguito della **proroga** disposta dalla legge, è verosimile ritenere che siano **differiti anche i termini per il versamento delle imposte che risultano dalla dichiarazione dei redditi**. Vediamo perché.

Il [comma 3](#) dell'**articolo 35 D.L. 18/2020** ha stabilito che, **per l’anno 2020**, le Onlus, le odv e le aps iscritte negli appositi registri “*per le quali la scadenza del termine di approvazione dei bilanci ricade all’interno del periodo emergenziale, come stabilito dalla delibera del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020, possono approvare i propri bilanci entro [il] 31 ottobre 2020*”. E ciò, continua la norma, “*anche in deroga alle previsioni di legge, regolamento o statuto*”.

Come visto, il differimento è limitato alle **tre specifiche categorie di soggetti**.

In sede di **conversione in legge** del decreto è stato inoltre introdotto, nello stesso **articolo 35, il comma 3-ter**, secondo il quale “*la disposizione di cui al comma 3 si applica anche agli enti disciplinati dai capi II e III del titolo II del libro primo del codice civile, nonché agli enti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera c)*” del Tuir.

Questa modifica ci dice, in primo luogo, come per il legislatore nazionale sia ancora **difficile definire in maniera unitaria le organizzazioni senza scopo di lucro**.

Nonostante la **riforma del Terzo settore**, operata dal **D.Lgs. 117/2017** (Codice del Terzo Settore), i riferimenti sono ancora molti e diversi tra loro.

Oltre alle **categorie specifiche**, individuate peraltro anche dal **CTS**, e, cioè, **Onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale**, vengono infatti ora espressamente richiamati gli enti del libro primo del Codice civile (secondo la **definizione del**

diritto privato, quindi, indipendentemente dalla qualifica fiscale) ma anche gli **enti non commerciali**, secondo la definizione, fiscale, che ne dà il Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Insomma, **associazioni, fondazioni, riconosciute o meno, comitati**, a prescindere che svolgano in via prevalente attività commerciale o meno, tutti quest'anno avranno **più tempo per approvare il bilancio**.

Nel caso in cui, però, questi soggetti debbano **pagare l'Ires o l'Irap** quale sarà la scadenza?

Secondo quanto prevede il **comma 1 dell'[articolo 17 D.P.R. 435/2001](#)** “*il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive è effettuato entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta*”. Il termine “ordinario”, per chi ha il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, è quindi il **30 giugno p.v..**

Tuttavia, prevede ancora l'[articolo 17 D.P.R. 435/2001](#), “*i soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi* dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive **entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio**”.

Ci si chiede se quest'ultima previsione si renda applicabile per gli enti ai quali quest'anno è stata data la facoltà di approvare il bilancio entro il **31 ottobre 2020**, e, cioè, oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.

In caso affermativo, qualora l'assemblea di approvazione del bilancio avvenisse, ad esempio, il **30 ottobre**, il **versamento delle imposte che risultano dalla dichiarazione andrebbe effettuato entro il 30 novembre 2020**, senza la possibilità di fruire della **rateizzazione**.

Questa scadenza, tra l'altro, **coinciderebbe con il termine per il versamento anche del secondo acconto**.

In pratica, nello stesso termine verrebbero racchiusi il **saldo 2019** e il **primo ed il secondo acconto 2020**.

Se così non fosse, tuttavia, e se quindi la scadenza rimanesse quella **originaria** fissata dall'[articolo 17 D.P.R. 435/2001](#), e, cioè il **30 giugno 2020** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, si potrebbe verificare la circostanza che le **imposte vengano pagate prima che il bilancio risulti approvato in via definitiva**, con il rischio di dover procedere ad **integrazioni** nel caso in cui l'assemblea dei soci decidesse di modificare qualche elemento significativo per la determinazione delle imposte (ad esempio, decidesse, per prudenza, di **non applicare la riduzione al 50% dell'Ires** disposta dall'[articolo 6 D.P.R. 601/1973](#)).

La questione, come visto, **non è di poco conto** ed è quindi più che mai necessario che l'Agenzia

delle Entrate si **esprima in tempi rapidi, confermando o meno che il differimento del termine per l'approvazione del bilancio 2019 disposto dall'[articolo 35 D.L. 18/2020](#) rappresenta quella “disposizione di legge” cui fa riferimento l'[articolo 17 D.P.R. 435/2001](#) che consente il differimento del termine per il versamento delle imposte che risultano dalla dichiarazione.**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria: la notifica dell'avviso di accertamento

di Marco Bargagli

DIGITAL Seminario di specializzazione
LA FISCALITÀ DELLE PERSONE FISICHE NEI RAPPORTI CON L'ESTERO
Scopri di più >

Come noto, nella **letteratura internazionale-tributaria**, la sede di direzione effettiva della **persona giuridica** sul territorio dello Stato italiano **determina la residenza fiscale della società in base al worldwide principle**, con conseguente tassazione dei redditi ovunque prodotti nel mondo.

A tal fine, il legislatore ha introdotto **precise disposizioni** che consentono di **contrastare insidiosi fenomeni di pianificazione fiscale internazionale**, posti in essere mediante la **fittizia localizzazione all'estero** della sede di una **società o di un ente**.

Nello specifico, **a livello domestico, la normativa sostanziale di riferimento** prevede che:

- le **società, gli enti e i trust** sono considerati **residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni)**, hanno **in alternativa la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato** ([articolo 73, comma 3, Tuir](#));
- **salvo prova contraria**, si considera **esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione** di società ed enti che **detengono partecipazioni di controllo**, ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, cod civ.](#), in altre società ed enti se, **in alternativa**:
 1. **sono controllati, anche indirettamente**, ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, cod. civ.](#), **da soggetti residenti nel territorio dello Stato**;
 2. **sono amministrate da un consiglio di amministrazione**, o altro organo equivalente di gestione, **composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato**.

Ciò posto, a titolo **meramente esemplificativo**, nel corso di una **verifica fiscale effettuata nei confronti di una holding capogruppo italiana** potrebbe essere constatata la c.d. "esterovestizione societaria" di una controllata non residente, con la conseguenza che **i redditi dichiarati nello Stato estero sarebbero soggetti a tassazione in Italia**.

Per la **notifica dell'avvio della verifica fiscale** al soggetto non residente e, successivamente, dell'atto impositivo, possono essere utilizzate le **norme internazionali** recepite nel nostro ordinamento giuridico e, segnatamente:

- l'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), il quale prevede che, in alternativa a quanto stabilito dall'[articolo 142 c.p.c.](#), la notificazione ai **contribuenti non residenti** può essere **validamente effettuata** mediante spedizione di **lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero** o a quello della **sede legale estera risultante dal registro delle imprese** ([ex articolo 2188 cod. civ.](#));
- l'[articolo 60-bisP.R. 600/1973](#), in base al quale **l'Amministrazione finanziaria italiana** può chiedere **all'autorità competente di un altro Stato membro** di notificare al destinatario, secondo le norme sulla notificazione dei corrispondenti atti vigenti nello Stato membro interpellato, **tutti gli atti e le decisioni degli organi amministrativi dello Stato relativi all'applicazione della legislazione interna** sulle imposte indicate nell'[articolo 2 della Direttiva relativa alla cooperazione amministrativa in campo fiscale n. 2011/16/UE del 15.02.2011](#) del Consiglio, che ha **abrogato la Direttiva 77/799/CEE del 19.12.1977**.

In merito, anche la **prassi operativa** ha chiarito che, per quanto **concerne l'eventuale notifica di questionari o altri atti a contribuenti non residenti**, valgono le disposizioni in tema di **notifica degli avvisi di accertamento e degli altri atti tributari ai soggetti esteri** in precedenza richiamate, in base alle quali:

- è **facoltà del contribuente** che **non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio** o che **non abbia costituito un rappresentante fiscale**, comunicare alla competente Agenzia delle entrate **l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano**;
- la **notifica ai contribuenti non residenti** è **validamente effettuata** anche mediante **spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera**.

In mancanza dei predetti indirizzi, la **spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento** può essere effettuata **all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati**.

In definitiva, la **notifica al contribuente** interessato può **validamente ritenersi eseguita** presso:

- **l'indirizzo estero** eventualmente comunicato nei termini sopra indicati all'Agenzia delle entrate;
- **la residenza rilevata dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero** (cfr. "*Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*", circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, **volume II – parte III – capitolo 2, "Poteri esercitabili", pag. 40**).

Sempre in **tema di notifica degli atti** nei confronti di una **società esterovestita**, giova ricordare anche l'orientamento espresso dalla [CTR Lazio, con la sentenza n. 6474 del 20.11.2019](#) che, nella particolare ipotesi di **riqualificazione della residenza fiscale di una società con sede legale in Lussemburgo**, ha sancito la **regolarità della notifica effettuata presso la sede amministrativa in Italia della società di diritto estero** (individuata a norma dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#)).

Il giudice di merito, richiamando l'orientamento espresso in sede di legittimità (ex multis cfr. Corte di Cassazione, sentenza SS.UU. n. 14917 del 20.07.2016), ha rilevato che **la notifica di un atto è inesistente** solo quando **venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali** idonei a rendere riconoscibile un **atto qualificabile come notificazione**, ricadendo ogni altra ipotesi di **difformità dal modello legale nella categoria della nullità**.

Nel **caso esaminato dal giudice del gravame** la notifica dell'atto ha raggiunto il suo scopo, tenuto conto che il **contribuente è stato posto in condizione di controdedurre** e non ha indicato alcun **pregiudizio conseguente all'asserita irregolare notifica**.

IVA

Distacchi di personale: disciplina Iva – I° parte

di Roberto Curcu

Seminario di specializzazione

IVA COMUNITARIA: CASISTICA PARTICOLARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

La disciplina Iva relativa ai **distacchi di personale** (o prestiti di personale) è sempre più travagliata, ed una sentenza della Corte di Giustizia, che sembrava aver messo la parola fine alla diatriba interpretativa, in realtà sta generando forse ancora più **confusione**.

Prima di analizzare la normativa fiscale, è necessario un sintetico inquadramento della fattispecie dal punto di vista lavoristico: **il distacco di personale può essere posto in essere quando l'interesse è quello del distaccante** (ad esempio far apprendere al proprio dipendente delle nuove competenze), mentre non sarebbe legale porlo in essere qualora l'interesse fosse quello del **distaccatario** (avere a disposizione della manodopera senza assumerla); **solo nei gruppi di imprese questo confine tra interesse dell'uno e dell'altro sfuma**.

Ciò premesso, l'[articolo, 8, comma 35, L. 67/1988](#) dispone, in particolare, che: *“Non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo”*.

In sostanza, **qualora si ponga in essere un distacco di personale, il distaccante potrà farsi risarcire dal distaccatario il costo della persona distaccata in esclusione da Iva**.

Talvolta, l'importo che il distaccante si fa rifondere non è esattamente coincidente, vuoi perché viene concesso uno **sconto**, vuoi perché il **distaccante chiede una maggiorazione**, per lo meno per la rifusione delle **spese amministrative connesse al distacco (lucrare un margine non è consentito dalle normative sul lavoro)**. In questo caso, dopo alterne vicende giurisprudenziali, la **Corte di Cassazione a Sezioni Unite 23021/2011** ha statuito che in questi casi **tutto il corrispettivo deve essere assoggettato ad Iva**.

Evidentemente, **a trarre vantaggio dalla normativa nazionale che esclude da Iva le somme addebitate dal distaccante, sono quei distaccatari che non hanno il diritto alla detrazione dell'Iva**, vuoi per requisiti soggettivi (enti pubblici, enti non commerciali, ecc...), vuoi per **motivi di pro-rata** (banche, assicurazioni, cliniche mediche, ecc...). Tali soggetti hanno sempre avuto

interesse a cercare di inquadrare correttamente il **costo della persona distaccata**, ed eseguire il **riaddebito per l'esatto importo**, al fine di non far gravare sul distaccatario il costo dell'**Iva indetraibile**.

Senza entrare nel merito della vicenda che ha portato alla decisione della Corte di Giustizia, tale organo ha statuito che la **normativa nazionale** che non assoggetta ad Iva il costo del distacco **non è compatibile con la Direttiva 112/2006**, qualora emerga che **l'esecuzione del distacco, ed il pagamento dello stesso, sono due prestazioni che si "condizionano reciprocamente, vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa".**

La Corte ricorda infatti che **devono essere assoggettate ad Iva le prestazioni di servizio a titolo oneroso, indipendentemente dal fatto che il corrispettivo pattuito sia superiore, pari o inferiore rispetto a quelli che sono i costi che il prestatore ha sostenuto per eseguire la prestazione.**

Aggiungiamo che la Corte ha in altre sentenze (ad esempio **C-653/11**) statuito che **"la nozione di «prestazioni di servizi», ai sensi della direttiva Iva, deve essere interpretata indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi"**.

Assonime è intervenuta ieri con propria **circolare** ed ha declinato il concetto di **"reciproco condizionamento"** con quello di **"sinallagma"**, ossia di prestazioni a **carattere corrispettivo**, cioè di quelle situazioni per le quali **l'interesse di una parte all'esecuzione della prestazione si bilancia con l'interesse alla percezione di un corrispettivo adeguato** e nelle quali, quindi, l'equivalenza delle due prestazioni portano ad una serie di diritti ed obblighi delle controparti (ottenere il corrispettivo, risolvere il contratto in caso di inadempimento, ecc...).

L'Associazione, tuttavia, rileva che **"la rifusione alla parte che presta il personale del solo costo che questa sostiene per continuare a mantenere la sua posizione di datrice di lavoro non può costituire una remunerazione vera e propria, nel senso, cioè, di corrispettivo per il "servizio" di prestito di personale. Piuttosto essa rappresenta la richiesta della parte che presta il personale di rimanere indenne dei costi che continua a sostenere per il personale distaccato a beneficio della controparte"**.

La conclusione, è quindi quella per la quale talvolta gli interessi che hanno portato le parti porre in essere il **distacco non sono la volontà di porre in essere una prestazione di servizio dietro remunerazione**, ma **"organizzative"**, tra le quali sono citate ad esempio la **necessità del distaccante di impiegare personale** temporaneamente esuberante, **improvvide esigenze delle imprese collegate**, ecc...

Considerato che **non manca giurisprudenza comunitaria** (ad esempio **C-295/17**) che ritiene che anche **ciò che veniva chiamato "indennizzo" in realtà assume la veste di corrispettivo di una prestazione di servizi**, la possibile sopravvivenza della norma alle censure della Corte non è così pacifica, tanto che la stessa **Assonime** auspica un **ulteriore intervento dei giudici comunitari** ed uno del **legislatore nazionale**.

È tuttavia chiaro che, **se il distaccatario ha il diritto alla detrazione dell'Iva**, lo stesso può evitare l'incertezza, per lo meno sui nuovi distacchi, **prevedendo dei rimborsi non esattamente coincidenti con il costo della persona distaccata** (cosa che poteva fare anche antecedentemente alla sentenza), oppure **prevedendo delle condizioni contrattuali tipiche dei negozi giuridici a prestazioni corrispettive**, quali **obblighi di pagamento, clausole risolutive espresse, penali per inadempimento ecc..**

Sull'efficacia diretta della sentenza, nelle more di una **norma nazionale di “recepimento”**, saranno proposte degli spunti interpretativi nella **seconda parte dell'articolo**.

IVA

Regime Iva dell'importazione di mascherine con svincolo diretto

di Clara Pollet, Simone Dimitri

DIGITAL

Seminario di specializzazione

IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

[Scopri di più >](#)

L'acquisto di mascherine e dispositivi medici da fornitori extracomunitari può comportare **l'importazione in franchigia da dazi ed Iva**; la successiva fattura di cessione può usufruire di una misura di favore a determinate condizioni.

La Commissione Europea infatti, con la **decisione n. 2020/491**, ha concesso **l'esenzione dai dazi doganali all'importazione e dall'Iva**, connessi all'importazione delle merci necessarie a contrastare gli effetti della pandemia di Covid-19 nel corso del 2020, per il periodo compreso **tra il 30 gennaio e il 31 luglio 2020**, salvo revisione della data finale.

All'atto dell'importazione può essere utilizzato il **regime doganale dello svincolo diretto** (secondo l'[ordinanza 6/2020](#)) per i dispositivi di protezione individuale (DPI) e beni mobili di qualsiasi genere che verranno **distribuiti gratuitamente** per fronteggiare l'emergenza Covid-19, **destinati a Regioni e Province autonome**, enti territoriali locali, pubbliche amministrazioni, strutture pubbliche ovvero private accreditate e/o inserite nella rete regionale dell'emergenza (anche unità pronto soccorso per le proprie necessità) e soggetti che esercitano **servizi pubblici essenziali di pubblica utilità e/o di interesse pubblico** individuati dal [D.P.C.M. 10.04.2020](#).

Va prodotta un'autocertificazione sottoscritta dall'effettivo destinatario della merce o da persona dotata di poteri di rappresentanza e/o delegata con modello di svincolo diretto e, se ricorrono anche i requisiti per **l'esenzione dai tributi (Iva e dazi)** richiamati dagli **articoli dal 74 all'80 del Regolamento 1186/2009** e dall'**articolo 51 a 57 della Direttiva Iva 2009/132/CE**, lo **si deve specificare** nella parte inferiore del modulo per lo svincolo diretto; anche l'importatore deve riempire e sottoscrivere apposito **modulo**.

I benefici dell'esenzione non sono legati solo alle **caratteristiche del soggetto importatore** e dei **beni importati** ma anche alla **destinazione** degli stessi beni, pertanto, l'operazione può essere effettuata anche da un soggetto diverso da quelli richiamati dalla norma, ma il materiale sanitario importato deve essere **destinato ad essere ceduto dall'importatore ai soggetti individuati** dalle disposizioni. Sono ricompresi tra i soggetti legittimati ad applicare

l'esenzione Iva coloro che effettuano le **operazioni anche “per conto”** dei soggetti indicati.

Tale circostanza è di volta in volta **desumibile dagli accordi tra le parti, anche in assenza di un mandato espressamente conferito** purché l'esistenza, anche implicita, di un mandato sia riscontrabile in base ai predetti accordi.

Ai fini Iva occorre inquadrare i passaggi tra fornitore e importatore e tra importatore e destinatario finale.

L'agenzia delle Dogane, con la **circolare 6/D/2020 del 08.05.2020, Prot. 137325/RU** ricorda che l'eventuale cessione dei dispositivi **effettuata prima dell'importazione dei beni** comporta l'emissione di una fattura in base [**all'articolo 7-bis D.P.R. 633/1972**](#) per **cessione di beni allo stato estero** (e aggiungiamo con assoggettamento ad imposta di bollo di 2 euro).

Nel caso in cui le forniture in questione **non siano territorialmente rilevanti ai fini Iva**, in base all'[**articolo 7-bis D.P.R. 633/1972**](#) (cessioni di beni perfezionate prima dell'operazione di importazione), è da considerare importatore l'Organizzazione/Ente destinatario dei beni ammesso al beneficio, anche se le formalità doganali sono svolte per suo conto da un soggetto diverso.

La produzione del **Modulo di Svincolo Diretto**, soggetto al controllo di ADM, attesta che, **prima del compimento delle operazioni doganali e della immissione in libera pratica**, le merci di cui trattasi sono state già acquistate dal destinatario finale attraverso un negozio giuridico concluso.

L'adempimento delle operazioni doganali, la consegna e la fatturazione dei beni sono conseguenti, quindi, all'esecuzione di un rapporto commerciale già posto in essere precedentemente all'importazione dei beni.

Dette vendite possono, quindi, essere considerate **vendite di merci allo Stato Estero** e pertanto non soggette ad Iva ex [**articolo 7 bis D.P.R. 633/1972**](#). Alla conseguente immissione in libera pratica sarà applicata altresì la **franchigia dai diritti doganali**, ai sensi della succitata **Decisione 491/2020**, sia nel caso risulti importatore il destinatario finale (beneficiario della franchigia), sia nel caso in cui la dichiarazione venga **presentata per conto del beneficiario**.

Nella diversa ipotesi in cui **la cessione delle merci** in questione venga effettuata nei confronti di suddetti soggetti beneficiari **successivamente all'importazione**, per la quale è stata invocata l'applicazione dell'esenzione suddetta, si configurerebbe invece una **operazione imponibile in Italia** secondo l'aliquota ordinaria o secondo la **nuova aliquota prevista dal decreto Rilancio**.

È intervenuta in questo contesto l'Agenzia delle entrate con la [**circolare 11/E/2020**](#), paragrafo 4.2, ritenendo che il **regime di esenzione Iva** possa essere applicato anche nei rapporti tra l'importatore e i soggetti espressamente richiamati dall'**articolo 1, comma 1, lettera c)**, della decisione della Commissione europea (c.d. soggetti legittimati), purché il suddetto

trasferimento abbia ad oggetto i **medesimi beni importati “per loro conto” e tali beni siano destinati dai soggetti legittimati ad uno degli utilizzi previsti dall’articolo 1, comma 1, lettera a)** della più volte citata decisione.

In ogni caso nel **Decreto Rilancio** è stata disposta **l’esenzione Iva** per la cessione di mascherine chirurgiche e mascherine Ffp2 e Ffp3 **effettuate entro il 31 dicembre 2020**, con diritto alla detrazione dell’imposta ai sensi dell’[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#); nel periodo successivo l’aliquota Iva sarà del 5%.

Le operazioni di importazione e successiva cessione saranno **riepilogate nella dichiarazione annuale Iva**.

La bolletta doganale di importazione può essere registrata utilizzando l’[articolo 68 D.P.R. 633/1972](#) “Importazioni non soggette all’imposta” da far confluire in dichiarazione annuale Iva tra gli **acquisti al rigo VF16**, campo 2 **“Acquisti esenti (articolo 10) e importazioni non soggette ad imposta”**.

La **successiva cessione** rientrerà nelle operazioni genericamente “esenti” da Iva; in dichiarazione annuale Iva potrebbe essere indicata tra le **operazioni attive al rigo VE36**, dove sono riportate le operazioni non soggette all’imposta, effettuate in applicazione di determinate norme agevolative nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati (salvo introduzione rigo *ad hoc* nella **dichiarazione annuale Iva 2021**).