



NEWS

# Euroconference

Edizione di martedì 24 Settembre 2024

## CASI OPERATIVI

**Sismabonus e tardiva presentazione dell'asseverazione**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**Determinazione della plusvalenza per immobile superbonus**  
di Laura Mazzola

## IVA

**Territorialità Iva delle prestazioni degli influencer “agenti”**  
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## IVA

**Triangolare nazionale extraUe: prassi ade vs cassazione**  
di Francesco Zuech

## ISTITUTI DEFLATTIVI

**Il ravvedimento operoso con doppio binario**  
di Stefano Rossetti

## IN DIRETTA

**Euroconference In Diretta puntata del 24 settembre 2024**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## PROFESSIONISTI



**"Aggiorna-Mente": una nuova voce per l'eccellenza professionale**  
di Ferruccio Bongiorni



## CASI OPERATIVI

### ***Sismabonus e tardiva presentazione dell'asseverazione***

di Euroconference Centro Studi Tributari



The advertisement features the FiscoPratico logo (a stylized 'eC') and the text 'FiscoPratico'. It highlights 'La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista' (The integrated editorial platform with AI for the Commercial Lawyer's Studio) and a button to 'scopri di più >' (Discover more).

Con riferimento alla detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013 elevata al 110% per quanto disposto dall'articolo 119, D.L. 34/2020, rivolta agli acquirenti di case antismistiche che acquistano dal costruttore entro 18 mesi dalla fine lavori, sia nel caso di c.d. sismabonus ordinario (75/85%) che in quello del c.d. supersismabonus (110%), si pone il seguente quesito: Alfa Srl proprietaria di un area edificabile con sovrastante edificio residenziale esistente, in data 1° luglio 2021 presenta un istanza di permesso di costruire al Comune per la realizzazione di un intervento di demolizione e ricostruzione, quest'ultimo inteso come nuova costruzione ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera e), D.P.R. 380/2001.

Contestualmente alla presentazione dell'istanza di permesso di costruire, la suddetta società non deposita l'asseverazione di rischio sismico pre-demolizione e post-demolizione richiesta per la detrazione.

Ritirato il permesso di costruire, senza che ancora sia stato comunicato l'inizio dei lavori e dunque a lavori non ancora avviati, la Alfa Srl vende l'area con sovrastante fabbricato esistente a Beta Srl la quale realizzerà l'intervento immobiliare di cui sopra e che dunque, una volta diventata proprietaria della suddetta area con atto notarile, volturerà il permesso di costruire a suo nome e prima della comunicazione di inizio lavori, depositerà in Comune l'asseverazione richiesta per la detrazione in oggetto.

Secondo Beta Srl, gli acquirenti che entro 18 mesi acquisteranno casa nell'ambito della suddetta iniziativa immobiliare, fermo restando chiaramente la validità del benefit fiscale per intervenuta proroga dei termini di scadenza temporale, potranno usufruire della detrazione in oggetto per effetto del D.M. 24/2020 che ha modificato l'articolo 3, D.M. 58/2017 relativamente all'asseverazione di rischio sismico pre-demolizione e post-demolizione, asserendo che la stessa deve essere depositata "tempestivamente e comunque prima dell'inizio lavori", quindi non più contestualmente alla presentazione/richiesta del titolo edilizio per istanze avviate dopo il 16 gennaio 2020.

Si chiede se l'interpretazione suddetta è corretta e se, dunque, in questo caso, la presentazione "tardiva" dell'asseverazione, depositata comunque prima dell'inizio lavori comunicato in



seguito dall'impresa costruttrice che eseguirà l'intervento (Beta Srl), non influisce sulla possibilità per i futuri acquirenti di usufruire sulla detrazione in oggetto.

[\*\*LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...\*\*](#)



**FiscoPratico**



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

### **Determinazione della plusvalenza per immobile superbonus**

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

#### **Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche**

[Scopri di più](#)

La Legge di bilancio per il 2024, all'articolo 1, comma 64, lett. b), ha modificato l'[articolo 68, comma 1, Tuir](#), prevedendo che la **plusvalenza da cessione di immobile oggetto di interventi agevolati** sia determinata dalla **differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo di imposta e il prezzo d'acquisto, o il costo di costruzione, del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inherente al bene medesimo**.

In particolare, la disposizione afferma: “*Le plusvalenze di cui alle lettere a), b) e b-bis) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inherente al bene medesimo. Per gli immobili di cui alle lettere b) e b-bis) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o di costruzione quello sostenuto dal donante*”.

Il legislatore prevede, tuttavia, che, **ai fini della determinazione dei costi inherenti al bene**, nel caso in cui gli **interventi agevolati dal cosiddetto superbonus si siano conclusi da non più di 5 anni all'atto della cessione**, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora siano state esercitate le **opzioni di cessione del credito o sconto in fattura** praticato dal fornitore, di cui all'[articolo 121, comma 1, lett. a\) e b\), D.L. 34/2020](#).

Nell'ipotesi in cui, invece, gli **interventi agevolati si siano conclusi da più di 5 anni all'atto della cessione**, nella determinazione dei costi inherenti al bene **si tiene conto del 50% di tali spese**, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state **esercitate le opzioni di cessione del credito** o di sconto in fattura praticato dal fornitore, di cui all'[articolo 121, comma 1 lett. a\) e b\), D.L. 34/2020](#).

Ne discende che, ai fini della determinazione dei **costi inherenti al bene** sul quale sono stati effettuati interventi con il *superbonus* è stabilito che:

- **se gli interventi si sono conclusi da non più di 5 anni dall'atto di cessione dell'immobile, non deve tenersi conto delle spese relative a tali interventi**, qualora si sia fruito dell'incentivo, nella **misura del 110%**, e siano state esercitate le opzioni di



cessione del credito o di sconto in fattura;

- **se gli interventi si sono conclusi da più di 5 anni**, ma entro i 10 anni dall'atto di cessione, **occorre considerare il 50% delle spese**, se si è fruito dell'agevolazione nella misura del 110% e se sono state **esercitate le opzioni di cessione del credito**, ovvero di **sconto in fattura**.

Per i medesimi immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati dal “superbonus”, acquistati o costruiti, alla data della cessione, da **oltre 5 anni**, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi dei periodi precedenti, è **rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati**.

**Si ipotizzi un immobile**, oggetto dei lavori agevolati da “superbonus” al 110%, acquistato nell’anno 2018 a un **prezzo di 200.000 euro**.

Il proprietario dell’immobile ha fruito, **nell’anno 2022**, del “superbonus” nella forma dello **sconto in fattura praticato dall’impresa edile esecutrice dei lavori**.

L’importo dello **sconto in fattura ammonta a 110.000 euro**.

Nel mese di gennaio 2024 l’immobile è ceduto ad un **prezzo di 400.000 euro**.

In tale ipotesi, dal termine dei lavori agevolati, avvenuto nel mese di gennaio dell’anno 2022, all’atto della cessione dell’immobile, avvenuta nel mese di gennaio 2024, sono **decorsi meno di 5 anni**.

Ne discende che le **spese sostenute nella forma di sconto in fattura non possono essere considerate in diminuzione della base imponibile** e, pertanto, il cedente realizza **una plusvalenza pari a 200.000 euro**, ossia quale differenza tra il **corrispettivo dell’immobile ceduto e il prezzo di acquisto iniziale**.



## IVA

# Territorialità Iva delle prestazioni degli influencer “agenti”

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

## Il consulente degli operatori social

Profili giuridici, tributari e previdenziali di influencer, content creator, youtuber, e-gamer

Scopri di più



L'inquadramento della **figura dell'influencer**, nell'ambito del **contratto di agenzia**, comporta, ai fini Iva, che le **“provvigioni” maturate** dagli stessi rientrano tra i **servizi generici, con conseguente territorialità nel Paese del committente soggetto business**. La conclusione trova il suo punto di partenza nel contenuto della **sentenza n. 2615/2024** del Tribunale di Roma riguardante un'azienda, operante nel commercio on line di integratori alimentari, che ha **utilizzato dei testimonial e degli influencer, allo scopo di sollecitare l'acquisto dei propri prodotti** da parte dei consumatori finali.

In particolare, mentre i **testimonial** (tipicamente atleti sportivi) **hanno prestato la propria immagine esibendo nelle gare** e nelle manifestazioni pubbliche **indumenti sponsorizzati**, gli **influencer** hanno utilizzato le **proprie pagine social ed il sito internet per promuovere i prodotti dell'azienda**, ricevendo in cambio **un corrispettivo pari al 10% del prezzo di vendita**. Tramite le pagine social degli *influencer*, il consumatore può ottenere anche un **codice sconto per l'acquisto dei prodotti dell'azienda**, ragion per cui, secondo i giudici romani, l'**attività di tale soggetto si qualifica come agente di commercio**, soggetta alla disciplina civilistica, di cui all'[articolo 1742 e s.s. cod. civ.](#)

Prescindendo dalle valutazioni sul merito della sentenza, le cui conclusioni non possono applicarsi a tutti gli *influencer*, ma solamente ad alcune situazioni, la **qualifica di agente di commercio porta con sé alcuni riflessi in ambito Iva**, per quanto riguarda la **territorialità Iva delle provvigioni maturate da tali soggetti**. Nei rapporti **“business to business”** (come quelli esistenti tra un *influencer* con partita Iva e la società che si avvale dell'attività svolta dal *talent*), la **territorialità Iva è disciplinata dall'[articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972](#)**, secondo cui il **luogo di rilevanza ai fini Iva è il Paese in cui è stabilito ai fini Iva il committente**.

Pertanto, in presenza di un **influencer soggetto passivo Iva stabilito in Italia**, le provvigioni maturate dallo stesso sono **escluse dal campo di applicazione dell'Iva**, se rese ad un **soggetto passivo stabilito in altro Stato** (Ue o extra-Ue). In ogni caso, a norma dell'[articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972](#), sussiste l'obbligo di **emissione della fattura e l'importo concorre alla formazione del volume d'affari Iva** (pur essendo irrilevante, ai fini della formazione dello status di esportatore abituale, in quanto operazione fuori campo Iva).



In presenza di un *committente soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*, il **luogo di rilevanza territoriale è l'Italia** (Paese del committente). Tuttavia, la **provvigione fatturata dall'influencer è imponibile ad Iva**, se **l'operazione intermediata** (cessione del bene a favore del consumatore finale) è effettuata in Italia (cessione interna) o **il bene è trasferito in altro Stato Ue** (a prescindere dalla qualifica del cessionario comunitario).

Diversamente, qualora l'operazione sottostante effettuata dal committente soggetto passivo nazionale **costituisca un'esportazione di beni** (con partenza dall'Italia verso un Paese extraUe), il corrispettivo per l'intermediazione è **non imponibile, ai sensi dell'[articolo 9, comma 1, n. 7, D.P.R. 633/1972](#)**. Secondo tale norma, infatti, i **servizi di intermediazione**, per i quali è verificata la territorialità Iva in Italia, **sono non imponibili**, quando sono **relativi a beni in importazione, in esportazione o transito**. In tal caso, qualora **l'attività di intermediazione costituisca l'oggetto principale dell'attività del soggetto Iva**, i corrispettivi non imponibili, ai sensi dell'[articolo 9, D.P.R. 633/1972](#), concorrono alla **determinazione dello status di esportatore abituale**, con conseguente maturazione del plafond, **se l'ammontare fatturato nell'anno solare supera il 10% del volume d'affari complessivo**.



## IVA

# Triangolare nazionale extraUE: prassi ade vs cassazione

di Francesco Zuech

Master di specializzazione

## IVA nei rapporti con l'estero

Scopri di più

“Il triangolo no”, per l’Agenzia delle entrate non si può, ma per la Cassazione “la geometria non è un reato”. Si perdoni la parafrasi di una nota canzone, con cui sintetizziamo il riaccendersi dell’eterna questione sui limiti all’applicazione del **regime di non imponibilità** – esteso al rapporto fra IT1 e IT2 – nel contesto di una **triangolare nazionale verso l'estero**.

Sul tema è recentemente intervenuta:

- da una parte, **l’Agenzia delle entrate**, con la [risposta d’interpello n. 283/2023](#) (pubblicata in data 4.4.2023), fornendo **chiusure interpretative** che, come diremo, non solo **non propongono alcun aggiornamento interpretativo**, rispetto agli insegnamenti della Cassazione, ma sono **addirittura contraddittorie**, laddove vanno a riesumare passaggi (ci riferiamo alla [risoluzione n. 51/E/1995](#)) che, per espressa precisazione, si ritenevano (e non si può che continuare a ritenere) **rettificati**;
- dall’altra, la **Corte di Cassazione** che, in almeno 3 sentenze, pubblicate dopo la citata [risposta ad interpello n. 283/2023](#), mantiene, invece, fede (e rafforza con un principio di diritto) un filone interpretativo che da oltre 10 anni “*può dirsi ormai consolidato*” (riporto le espresse parole del § 1.5 della Cassazione n. 14405/2014) nell’interpretare, con una visione più ampia, purché documentalmente rappresentata, l’espressione “**a cura del cedente**”, contenuta nell’[articolo 8, comma 1/a, D.P.R. 633/1972](#), e nell’[articolo 58, D.L. 331/1993](#); si tratta delle seguenti sentenze: Cassazione **14853/2023**; Cassazione n. **10559/2024**; Cassazione n. **23521/2024**.

L’argomento si sa è, da sempre, delicato e spesso viaggia “*borderline*”, coinvolgendo **pratiche commerciali comunque diffuse**. Proviamo, quindi, pur in sintesi, a tratteggiare **lo stato dell’arte prima di formulare**, in calce, **alcune considerazioni** e ricordando, fin da subito, che:

- il rapporto **IT1-IT2 è sempre escluso dal regime di non imponibilità della triangolazione nazionale** (a prescindere dalla prova dell’uscita), se **la merce viene a ritirarla in Italia il cliente estero** o, comunque, un **trasportatore per suo conto** (Circolare n. 13/E/1994);
- nel citato primo rapporto (IT1-IT2) non ci può mai essere il beneficio se nel secondo



(IT2-Cliente estero) **non viene posta in essere una cessione** con effetto traslativo del diritto, al cessionario estero, di **disporre del bene come proprietario** (Cassazione n. 22172/2013; [risoluzione n. 17/E/2009](#)).

### Il caso della [risposta ad interpello n. 283/2023](#) e la risposta dell'AdE (zavorrata alle posizioni del 2010)

Il caso, ovvero i casi, oggetto dell'interpello sono **casi complessi** che, su altri aspetti, abbiamo già analizzato sulle colonne del quotidiano Ec News dello scorso 21.9.2023 (cfr [Operazioni complesse: progettazione, fornitura e costruzione impianti extra UE](#)). Nel contesto di dette forniture finalizzate alla costruzione di un impianti in Stati extra UE, per gli aspetti che qui interessano, **uno dei quesiti formulato da ALFA** (società italiana che si occupa dell'*engineering (E)*, del *procurement (P)* e, in alcuni casi, della *construction (C)*) è volto a sapere se **per l'acquisto delle forniture** (beni/componenti) effettuate **presso i produttori specializzati Italiani** (IT1) possa trovare configurazione la **disciplina delle cessioni triangolari**, di cui all'[articolo 8, comma 1/a, D.P.R. 633/1972](#); trattasi di **beni rivenduti da ALFA** (IT2) ai **clienti extra UE nel contesto dei contratti di fornitura** (fra IT1 e IT2) che prevedono resa in partenza (EXW stabilimento IT1 o FCA vettore) con trasporto all'estero **a mezzo vettori che** (per risparmiare costi ed efficientare la logistica) **sono incaricati** (e pagati) **direttamente da ALFA**, senza che i beni ritirati siano né conservati né stoccati in Italia da Alfa (che non dispone di magazzini) e con la precisazione (si legge) che sebbene il passaggio di rischi e la proprietà dei beni a favore di ALFA avvenga nel territorio dello Stato (con le citate rese FCA o EXW) i **beni sono vincolati fin dall'origine agli impegni assunti dalla stessa ALFA con il cliente estero**.

### La risposta dell'AdE è negativa.

Nel richiamare vuoi la norma comunitaria (articolo 146 § 1/a della Direttiva), vuoi l'[articolo 8, comma 1/a, D.P.R. 633/1972](#), secondo cui (ricordiamo) *"le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. (...)"*, l'Agenzia precisa di ritenere che, in virtù di tale disposizione, è necessario che **si verifichino le seguenti 3 condizioni:**

1. **trasferimento proprietà** (o altro diritto reale) beni;
2. effettiva **uscita territorio doganale** comunitario;
3. **esecuzione trasporto/spedizione «a cura o a nome del cedente».**

Ancorché (si legge nella risposta) *"dalla contrattualistica risulti evidente che la destinazione dei predetti beni sia la rivendita al cliente estero"*, nel caso in analisi, dice l'AdE, **non risulterebbe, però, rispettata, la condizione di cui al n. 3**, in quanto **non risulterebbe integrato** *"il citato requisito del «trasporto a cura e nome del cedente» nell'accezione individuata dalla norma come interpretata dalla prassi di riferimento"* (l'AdE punta, quindi, sulla **propria prassi di riferimento**



senza considerare, evidentemente, la **consolidata Cassazione di riferimento**, nda).

La prassi di riferimento richiamata nella [risposta ad interpello n. 283/E/2023](#) è la nota e (per i tempi) innovativa [risoluzione n. 35/E/2010](#) (ripresa, ricordiamo, anche nella [circolare n. 43/E/2010](#) § 5) in cui – sia pur con riferimento alla distinta fattispecie di cui all'[articolo 58, D.L. 331/1993](#) – **l'AdE ha preso atto che** “*la ratio della norma sulle triangolazioni è quella di evitare che una cessione interna tra due operatori nazionali possa beneficiare del regime di non imponibilità, evenienza che si realizzerebbe qualora i beni transitassero materialmente dal primo cedente al cessionario nazionale in quanto quest'ultimo ne acquisterebbe la disponibilità nel territorio dello Stato italiano*”.

Viene ricordato che, in quella interpretazione fornita alla luce dell'interpretazione giurisprudenziale (che l'AdE definisce “evolutiva”), fu precisato che **l'operazione di cessione triangolare può godere del regime di non imponibilità**, anche nel caso in cui il cessionario (cioè IT2) **stipuli il contatto di trasporto** (attenzione) “*su mandato e in nome del cedente*”; è su questo passaggio che – nonostante siano trascorsi oltre 13 anni – s'è zavorrata la direzione centrale dell'AdE che, con la risposta in analisi, **testimonia di non aver recepito alcun “upgrade” interpretativo** rispetto agli – anche successivi e costanti – insegnamenti della Cassazione.

In altri termini per l'AdE **IT2 può anche organizzare e pagare il tutto**, ma lo deve fare **in nome di IT1 su cui il trasportatore/spedizioniere emette fattura** (“quietanzata” se pagata da IT2), riportando la sostanza all'ipotesi basica in cui **IT1 fattura merce e anche trasporto a IT2** (ma con la “perversione” che incassa solo il corrispettivo della merce se il pagamento del trasporto viene effettuato da IT2, in nome e per conto di IT1).

Ben più semplice, come ricorderemo, è, invece, l'impostazione della Cassazione che paradossalmente (anche se con riferimento alle sentenze più datate come la Cassazione n. 4098/2000) **viene ricordata dall'Agenzia stessa**.

## Le dimenticanze dell'AdE

Che la posizione conosciuta dell'AdE **fosse più restrittiva rispetto alla più ampia visuale** della Cassazione era abbastanza noto (Cfr. su EcNews del 18.10.2022 “[Cessioni a catena B2B: il punto sull'attualità dell'articolo 58](#)”), anche se obiettivamente **l'aspettativa che fossero maturi i tempi** per un passo in avanti poteva essere più che lecito ma, dopo la [risposta ad interpello n. 283/2023](#), tale approccio, evidentemente, **non può essere affrontato in modo così pacifico**.

C'è almeno un altro aspetto, in ogni caso, che, a giudizio di chi scrive, **lascia decisamente perplessi sulla “chiusura” manifestata nella risposta n. 283/2023**; la chiusura è stata giustificata tirando in ballo, oltre alla già citata [risoluzione n. 35/E/2010](#), anche la [risoluzione n. 51/E/1995](#) interpretativa (si perdoni il gioco di parole) dell'interpretazione autentica dell'[articolo 13, L. 413/1991](#), secondo cui a nulla rileverebbe, ai fini dell'articolo 8 comma 1/a,



che la **fattura sia emessa dallo spedizioniere o trasportatore** “*nei confronti dei cedenti o altri soggetti*” (nel nostro caso IT1 o IT2).

Secondo la [risoluzione n. 51/E/1995](#) (che per inciso s’era occupata – sempre in termini restrittivi – di casi analoghi a quelli della richiamata [risposta n. 283/E/2023](#)), spogliando sulla distinzione fra “fatturazione” del trasporto e “affidamento” del trasporto, fu sostenuto che, qualora nella fase di trasporto o spedizione all'estero **“si inserisca il cessionario residente** (es. *stipula diretta del contratto o affidamento del servizio*), sia pure per motivazioni di carattere economico quali quelle esposte dalla società istante **non può ritenersi realizzata l'operazione triangolare**”.

E’ sul “ripescaggio” di quest’ultimo passaggio che (al di là delle opinioni) le motivazioni della [risposta ad interpello n. 283/2023](#), comunque **non convincono**; l’Agenzia delle entrate sembra, infatti, dimenticare che **il contenuto della risoluzione n. 51/E/1995 è da ritenersi rettificato** per espressa ammissione della [risoluzione n. 35/E/2010](#) (idem, per i rapporti di commissione, la [risoluzione n. 115/E/2001](#) superata anche per ammissione della successiva [risposta n. 101/E/2022](#)); diversamente, senza il superamento del suddetto passaggio, non reggerebbe nemmeno la **percorribilità della già citata impostazione**, secondo cui **il cessionario (IT2) può stipulare il contratto su mandato e in nome del cedente (IT1)**, agendo, dice l’AdE, “*quale mero intermediario del cedente senza mai avere la disponibilità del bene, nel pieno rispetto della ratio delle disposizioni in materia*”.

## Le contraddizioni

Disponibilità dei beni nel territorio dello Stato che, a giudizio di chi scrive, **è da ritenersi più materiale/fisica** (in tal senso anche Cassazione n. 34957/2021 e il passaggio della stessa [risoluzione n. 35/E/2010](#), in cui si richiamano i rischi che si verificherebbe qualora i beni transitassero **materialmente dal cedente al cessionario**) che giuridica/contrattuale anche se nella [risposta ad interpello n. 283/2023](#) (riprendendo precedenti di prassi) viene precisato che **detta disponibilità non si realizza nei seguenti casi** (si tratta di precisazioni apparentemente contraddittorie se non declinati in modo coerente, nda):

- nell’ipotesi in cui ([risoluzione n. 72/E/2000](#)) i **beni, prima della loro spedizione all'estero, siano sottoposti**, da parte del cessionario nazionale, a **test o collaudi**; tale circostanza non rappresenta, si dice, consegna in Italia, ma **rappresenta meri fatti tecnici diretti esclusivamente a garantire la qualità e il funzionamento dei beni forniti** (a giudizio di chi scrive questa precisazione è apprezzabile, ma il caso rischia di cadere in contraddizione, con quanto predetto, se i test avvengono presso IT2, e il trasporto non prosegue a cura di IT1; in altri termini sarebbe come se la vendita di IT1 avvenisse con partenza dai magazzini di IT2);
- nel caso in cui ([risposta ad interpello n. 580/2020](#)) il primo cedente (IT1) invii i beni a IT2 che, prima di acquistarli FOB (con trasporto a cura di IT1 dalla sede di IT2



all'aeroporto), li riceve per assemblarli e certificarli ai fini della rivendita al cliente finale extracomunitario.

## La Cassazione e la teoria della volontà

Come citato in premessa per la Cassazione (prendiamo la sentenza n. 14405/2014 § 1.5, ma ce ne sono anche antecedenti) “può dirsi ormai consolidato” l’orientamento in base al quale, perché **un’operazione triangolare possa qualificarsi come cessione non imponibile**, l’espressione letterale “**a cura**” del cedente, contenuta nella norma domestica, così come quella corrispondente “**per suo conto**”, contenuta nella direttiva “vanno interpretate in **relazione allo scopo della norma**, che è quello di evitare operazioni fraudolente, quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente (al di fuori, cioè, di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente) decidere di esportare i beni in un altro Stato” e pertanto, viene spiegato (a differenza di quanto sostiene l’AdE nella [risoluzione n. 35/E/2010](#)) che “**non è necessario che la spedizione o il trasporto avvengano in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest’ultimo**, essendo essenziale solo che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l’operazione, **fin dalla sua origine** e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo **la comune volontà degli originali contraenti**, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all’estero”.

In tal senso, è annoverabile una **lista decisamente nutrita di Cassazioni** sia antecedenti (sentenza n. [23735/2013](#), sentenza n. [23331/2013](#) e sentenza n. [14186/2013](#)) che, soprattutto, successive (ex plurimis: Sentenza n. [16328/2014](#), sentenza n. [11253/2015](#), sentenza n. [2460/2017](#), sentenza n. [606/2018](#), sentenza n. [4408/2018](#), sentenza n. [22332/2018](#), sentenza n. [1826/2019](#) e sentenza n. [23828/2022](#)).

Tale indirizzo, ricorda la Cassazione (sentenza n. [14405/2014](#)), trae spunto dalla sentenza n. [4098/2000](#) (che, come abbiamo già detto, è stata anche paradossalmente ripresa dall’AdE nella risposta ad interpello n. 283/2023) in materia di triangolare con destinazione UE (ex [articolo 58, D.L. 331/1993](#)) ed è stato **recepito anche in materia di esportazioni extracomunitarie** (ex [articolo 8, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#)) ed alla sua **interpretazione autentica**, di cui all’[articolo 13, comma 1, L. 413/1991](#) (cfr. Cassazione n. [13951/2011](#); Cassazione n. [2590/2010](#), Cassazione n. [21956/2010](#) e Cassazione n. [24964/2010](#); Cassazione n. [6114/2009](#); cfr. anche Cassazione n. [5065/1998](#) che, proprio partendo dalla citata norma di interpretazione autentica, ha ritenuto che gli spedizionieri o i trasportatori possano **emettere la fattura nei confronti del cedente** o di altri soggetti e quindi anche dello stesso cessionario).

## Il principio di diritto della Cassazione n. 14853/2023 ed il vincolo di consegna

In sostanziale continuità con quanto sopra, merita segnalare il **principio di diritto enunciato** (con parole diverse, ma con la medesima sostanza) dalla medesima Corte di Cassazione



(sentenza n. 14853/2023) secondo cui: “*In caso di operazioni triangolari interne al territorio dell’Unione, ove vi siano due cessioni successive con tre operatori, di cui almeno uno sito al di fuori del territorio nazionale e oggetto di un solo trasporto, non è imponibile la prima cessione di beni, ove si accerti che la merce oggetto della suddetta cessione venga trasportata dal primo acquirente nel territorio dello Stato del cessionario, senza che il primo acquirente possa disporre della merce come proprietario ma risulti meramente interposto al fine di assolvere a un vincolo di consegna della merce al terzo soggetto passivo che la immetta in consumo*”.

Come osserva la Corte (punto 10), pur intervenendo **3 distinti operatori economici**, l’operazione di trasporto “va considerata come unitaria, ove la merce viene trasportata dall’acquirente nel territorio dello Stato del cessionario ma non è da questi utilizzata, bensì vincolata alla consegna a un terzo soggetto passivo che la immette in consumo” nel qual caso (punto 11) **l’acquisto del promotore** (ovvero il trasferimento IT1-IT2) **non rileva come cessione imponibile** effettuata nel territorio dello Stato da IT1, ma come fase “neutra”, ovvero “come fase preliminare dell’operazione intracomunitaria che si perfeziona con il trasferimento del bene in altro Stato membro ove risiede il soggetto passivo indicato già all’origine come destinatario finale ...» giacché, nella sostanza (punto 12), **il promotore** (soggetto realmente interposto), “**assume un vincolo di destinazione** in ordine alla merce da trasportare e non acquisisce una vera e propria signoria dominicale sui beni acquistate, stante l’interposizione negoziale pattuita dalle parti, tale da impedirgli di esercitare un potere di disposizione del ben trasportato come se ne fosse il proprietario”.

#### **Cassazione n. 10559/2024 e Cassazione n. 23521/2024 e il (bizzarro) richiamo della risposta n. 283/2023**

Un ultimo cenno meritano le **2 recenti sentenze in oggetto** (Cassazione n. 10559/2024 e Cassazione n. 23521/2024) che hanno coinvolto, con riferimento a 2 annualità diverse (il 2010 e il 2009) il **medesimo contribuente** (la sede italiana di una nota casa motociclistica nipponica) in cui l’epilogo è favorevole al contribuente (IT1) a cui era stata contestata dall’AdE, non tanto **la prova dell’effettiva esportazione** (che rimane ovviamente sempre imprescindibile, nda), quanto **la sussistenza del requisito per la non imponibilità della triangolazione verso IT2**. L’AdE ricorrente in Cassazione (con il secondo motivo del ricorso) si doleva del disposto della CTR che, a suo dire, ma non della Cassazione, non avrebbe tenuto conto delle **circostanze indicate nel p.v.c. emesso a carico del cessionario IT2**, decisive in merito alla **non configurabilità di una unicità di trasporto**, e di altre circostanza di fatto desumibili dal p.v.c. elevato a carico di IT1, indicative **dell’insussistenza di un’originaria rappresentazione** della prima cessione quale operazione finalizzata alla successiva esportazione di IT2. La Cassazione, anche in questi 2 casi, richiama, per le conclusioni decisive, la “**teoria della volontà**” e del “**vincolo di destinazione**” e cita, in particolare, anche **il principio di diritto della sopra citata Cassazione n. 14853/2023**. Va anche osservato che la Cassazione appare così convinta delle argomentazioni di tale orientamento che – curiosità singolare – dice essere stato “*peraltro, di recente, recepito anche nel documento di prassi Risposta a interpello n.*



283 del 2023"; francamente, però, **non si vede dove questi insegnamenti siano stati recepiti dall'AdE** che, come retro evidenziato, in detta risposta ha, invece, chiaramente espresso una **posizione diametralmente opposta**.

## Conclusioni

Tutto ciò premesso non resta che capire (al netto di quello che la riforma fiscale – di cui però per la parte Iva si sono perse le tracce – dovesse eventualmente innovare sulla questione) se quello della risposta ad interpello n. 283/2023 è un **“incidente di percorso”, piuttosto che la convinta intenzione dell'AdE di tenere il freno tirato sulle proprie interpretazioni**. Una cosa sembra, tuttavia, abbastanza pacifica, **ovvero che chi** (tolto il caso ovviamente di operazioni fraudolente operate da intermediari meramente fittizi) **si muove nei contorni delineati dalla Cassazione dovrebbe poter aver ragione delle proprie impostazioni**; è una magra consolazione, però, perché il punto è valutare se si è disposti a investire in possibili contenziosi lunghi e costosi. Delle 4 note possibili impostazioni (di seguito sintetizzate) non possiamo quindi dire che l'AdE, a differenza della Cassazione, abbia “sdoganato” anche la quarta soluzione.

- |  |   |
|--|---|
| <b>Soluzione 1</b><br>(tradizionale e fedele al lessico normativo domestico) | <ul style="list-style-type: none"><li>· IT2 (promotore) incarica IT1 (primo cedente) a <b>curare il trasporto/spedizione</b> a destino (o quantomeno il trasporto principale fuori confine)</li><li>· IT1 paga il trasporto (ricevendone fattura) e ricarica il costo (come spesa accessoria) nel corrispettivo della propria cessione</li></ul>  |
| <b>Soluzione 2</b><br>(impostazione della vecchia C.M 13/E/1994 § 16.1)      | <ul style="list-style-type: none"><li>· IT2 incarica IT1 – con <b>formale incarico e procura alla spendita del nome</b> – a organizzare il trasporto/spedizione a destino (o quantomeno il trasporto principale fuori confine) e lo autorizza a concludere un contratto in nome e per suo conto (cioè di IT2)</li><li>· IT2 <b>riceve fattura dal trasportatore/spedizioniere</b> e da IT1 solo per il valore della merce</li></ul> <p>N.B. Spesso IT1 (che sa produrre ma è meno pratico nella gestione dei documenti all'esportazione e non gode delle condizioni contrattuali migliori) potrebbe essere <b>non sufficientemente competente a gestire</b> (e documentare) in tal senso il <b>conseguente incarico</b> (per conto di IT2) al <b>trasportatore/spedizioniere</b>; la gestione, oltre che mal gestita, potrebbe risultare antieconomica per IT2.</p> |
| <b>Soluzione 3</b><br>(Risoluzione AdE 35/E/2010)                            | <ul style="list-style-type: none"><li>· <b>IT2 organizza il tutto ma</b>, di comune intesa, lo fa in <b>nome e per conto di IT1</b></li><li>· IT1 riceverà <b>fattura dal trasportatore/spedizioniere</b> (quietanzata se paga IT2 in nome e per conto) e ricarica il costo del trasporto (spesa accessoria) sul corrispettivo della merce (incassando solo il corrispettivo di quest'ultima se il trasporto viene pagato da IT2).</li></ul>  |
| <b>Soluzione 4</b><br>(posizione Cassazione)                                 | <ul style="list-style-type: none"><li>· A differenza del caso 3, <b>IT2 può anche farsi intestare direttamente la fattura del trasporto</b>.</li><li>· È importante, in ogni caso, che <b>la comune volontà</b> (IT1-IT2) – risultante dalla rappresentazione documentale – <b>sia voluta nel senso che la cessione dei beni in partenza da IT1 siano destinati</b>, attraverso la vendita del promotore IT2, al</li></ul>  |



**consumo all'estero senza che IT2** (che a tal fine vincola l'acquisto) entri però (materialmente) **nella disponibilità dei beni**

Considerate le dovereose premesse, proviamo, quindi, a suggerire un **facsimile delle precisazioni da inserire direttamente nel contratto/ordine o**, in subordine, ma prima della spedizione, da gestire a mezzo “addenda” contrattuale nel caso in cui le parti – **nella consapevolezza della delicatezza della casistica** – vogliano comunque gestire l'operazione secondo la soluzione n. 4. Formuliamo detto facsimile sulla falsariga di quanto già proposto su EcNews del 14/11/2023 (vedi [La triangolare nazionale verso altro Stato membro: le cautele per IT1 e per IT2](#)) tarando la formulazione sull'ipotesi della destinazione all'esportazione extra UE.

-- *Facsimile* --

#### **Carta intestata promotore (IT2)**

Oggetto: *triangolare nazionale con spedizione a destino .....* (indicare paese extra UE)

*Lascrivente.....(indicare dati IT2 compresa eventuali identificazione/rappresentanza fiscale se NR), di seguito promotore, con riferimento all'ordine/contratto xxxxx del ..... e per tutti i trasporti o spedizioni ad esso relativi precisa quanto segue:*

- *che la cessione fra il fornitore ..... (indicare dati IT1) e il promotore è stabilita con resa ..... (indicare resa e luogo partenza fornitore);*
- *che la cessione fra il promotore e il proprio cliente estero (diseguito cliente finale)..... è stabilita con resa ..... (indicare resa e luogo destino che deve essere fuori confine)*
- *che le parti (promotore e fornitore), da accordi intcorsi, hanno convenuto che i beni (salvo eventuali mere soste tecniche legate alla spedizione) verranno spediti a consegna diretta presso il cliente finale in partenza dai magazzini del fornitore ..... senza che il promotore, che effettua l'acquisto in oggetto e vincola il medesimo alla vendita al proprio cliente estero, entri mai nella materiale disponibilità degli stessi. La spedizione sarà eseguita (fino a destino) con spese a carico del promotore a mezzo trasportatore/spedizioniere ..... (indicare dati trasportatore/spedizioniere).*

*La scrivente (promotore):*

- **precisa altresì che nei confronti del proprio cliente finale sta realizzando una cessione all'esportazione con effetto traslativo immediato a fronte della quale presenterà dichiarazione doganale per l'esportazione;**
- **si impegna a far avere (direttamente o attraverso lo spedizioniere dalla stessa incaricato) al fornitore idonea documentazione doganale che dimostri, anche con riferimento alla fattura del fornitore, l'avvenuta esportazione dal territorio doganale comunitario oltre alla copia della fattura del trasporto/spedizione che dimostri che la spedizione/trasporto fuori**



- territorio comunitario** è avvenuta a cura e oneri a carico del promotore;
- **assume** inderogabilmente a proprio carico la responsabilità per imposta ed eventuali sanzioni laddove la documentazione esibita non dovesse risultare adeguata a seguito di eventuali verifiche fiscali presso il fornitore.

Infine, il promotore o, per suo conto lo spedizioniere sopra indicato, almeno un giorno prima della data prevista per il ritiro, **comunicherà al fornitore la targa del mezzo e del vettore** (aggiungere preferibilmente anche identificativi dell'autista) che si presenterà a ritirare i beni di cui alla spedizione in oggetto. Il fornitore è fin d'ora diffidato dal consegnare i beni a soggetti e/o mezzi diversi da quelli indicati.

Per quanto non indicato in questa comunicazione (che prevale in caso di eventuali divergenze) rimane valido quanto indicato nel contratto/ordine retro citato.

*Data, timbro e firma del promotore*

.....

*Data, timbro e firma del fornitore per conferma accordo*

.....

\_\_\_\_\_



## ISTITUTI DEFLATTIVI

### ***Il ravvedimento operoso con doppio binario***

di Stefano Rossetti

Convegno di aggiornamento

### **Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma**

[Scopri di più](#)

La **riforma delle sanzioni fiscali** ha efficacia dallo **scorso 1.9.2024** e, per espressa previsione normativa, non **sarà possibile avvalersi** del principio del **favor rei**. Ciò significa che solo le violazioni commesse da tale data in avanti sconteranno le più **miti misure previste dalla novella legislativa**.

Ciò crea un **doppio binario** che i contribuenti dovranno gestire quando andranno a rimuovere le violazioni mediante l'istituto del **ravvedimento operoso** ([articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#)), il quale è stato, anch'esso, notevolmente modificato dalla riforma (D.Lgs. 87/2024).

Le principali novità che riguardano il **ravvedimento operoso** sono le seguenti:

- le **sanzioni relative a violazioni commesse oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno nel corso del quale la violazione è avvenuta** (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore) scontano ora **una riduzione ad 1/7** del minimo edittale (viene eliminata la riduzione ad 1/6). Ciò rende più appetibile la rimozione dell'errore in relazione a violazioni **più risalenti nel tempo**;
- la previsione di riduzioni sanzionatorie in caso di ravvedimento effettuato nelle more **dell'attività di accertamento da parte degli organi verificatori**. Tale novità è da coordinare con quanto previsto dal D.Lgs. 13/2023 e dal D.Lgs. 219/2023 in **materia di accertamento**.
- la sanzione base a cui applicare la riduzione da ravvedimento può essere determinata secondo le disposizioni [dell'articolo 12, D.Lgs. 472/1997](#).

Per quanto riguarda le riduzioni da applicare nelle **more di un controllo fiscale**, la norma prevede la riduzione ad **1/6** della **sanzione base** in caso di ravvedimento effettuato:

- **dopo** la notifica dello schema d'atto *ex articolo 6-bis, 212/2000, non preceduto dal verbale di constatazione*;
- **in assenza** di inoltro all'Agenzia delle entrate dell'istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'[articolo 6, comma 2-bis, Lgs. 218/1997](#).



La riduzione è pari ad **1/5** della sanzione base, **in caso di ravvedimento effettuato**:

- **dopo la consegna del verbale di constatazione;**
- **in assenza** della comunicazione di adesione al **verbale di constatazione ex articolo 5 -quater del D.Lgs. 218/1997;**
- **prima** della notifica dello schema d'atto *ex articolo 6-bis, 212/2000*.

La riduzione è pari ad **1/4** della sanzione base **in caso di ravvedimento effettuato**:

- **dopo la notifica dello schema d'atto ex articolo 6-bis, 212/2000**, preceduto dal verbale di constatazione;
- **in assenza** di inoltro all'Agenzia delle entrate **dell'istanza di accertamento con adesione**, ai sensi dell'*articolo 6, comma 2-bis,Lgs. 218/1997*.

Un'altra novità che riguarda il **ravvedimento operoso attiene**, come detto, al calcolo della **sanzione base**.

In passato, l'applicazione del **cumulo giuridico e della continuazione (articolo 12, commi 1 e 2, D.Lgs. 472/1997)** erano **prerogative dell'Amministrazione finanziaria**; con la riforma del sistema sanzionatorio, invece, **anche il contribuente può applicarle in sede di ravvedimento operoso**.

L'*articolo 13, comma 2-bis, D.Lgs. 472/1997*, infatti, dispone che “*se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate*”.

Inoltre, l'*articolo 12, comma 8, D.Lgs. 472/1997*, dispone che “*nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di ravvedimento, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo*”.

In base al combinato disposto delle disposizioni sopra riportate:

- il contribuente che calcola la sanzione base mediante l'**istituto del cumulo giuridico e della continuazione** deve **applicare la riduzione da ravvedimento operoso**, in riferimento alla **prima violazione** oggetto di regolarizzazione;
- il calcolo della sanzione base mediante l'istituto del cumulo giuridico e della continuazione può avvenire mediante **applicativi che verranno messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria**;
- la sanzione base mediante cumulo giuridico deve essere determinata **per ciascun periodo d'imposta e per ciascun tributo**, analogamente a quanto avviene in **caso di**



**accertamento con adesione o conciliazione giudiziale.**

Tutto ciò considerato, quindi, i contribuenti dovranno, per qualche anno, considerare un doppio binario, in virtù del quale:

- le violazioni commesse **anteriormente al 1.9.2024** dovranno essere **ravvedute applicando le vecchie misure sanzionatorie e riduzioni**. Ogni violazione dovrà essere **ravveduta in maniera a sé stante**;
- le violazioni commesse **successivamente al 1.9.2024** dovranno essere ravvedute **applicando le nuove misure sanzionatorie** (più miti), le **nuove riduzioni** (più favorevoli) e, seppur per ciascuna imposta e periodo d'imposta, il **cumulo giuridico**, ex [articolo 12, D.Lgs. 472/1997](#).



**IN DIRETTA**

---

## ***Euroconference In Diretta puntata del 24 settembre 2024***

di Euroconference Centro Studi Tributari

FiscoPratico

La piattaforma editoriale integrata con l'AI  
per lo Studio del Commercialista

scopri di più >

L'appuntamento quindicinale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una "prima" interpretazione delle "firme" di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una "bussola" fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.



## PROFESSIONISTI

---

### **"Aggiorna-Mente": una nuova voce per l'eccellenza professionale**

di Ferruccio Bongiorni

Siamo lieti di annunciare una nuova e stimolante collaborazione tra EC News di Euroconference e lo Studio Bongiorni, che segna l'inizio di un viaggio editoriale volto a supportare gli imprenditori e i professionisti nel loro percorso verso il successo e l'innovazione. La nostra nuova rubrica, "Aggiorna-Mente", nasce con l'intento di essere un faro di aggiornamento costante sulle tematiche di maggiore rilevanza nel panorama fiscale, societario, economico e finanziario.

In un contesto economico in continua evoluzione, dove le sfide e le opportunità si presentano con una rapidità senza precedenti, la capacità di essere sempre aggiornati rappresenta un fattore chiave per la competitività. "Aggiorna-Mente" si pone l'obiettivo di offrire un servizio di informazione puntuale e di qualità, pensato specificamente per chi, ogni giorno, si trova alla guida di organizzazioni che ambiscono a crescere e a innovare.

Il nostro impegno è quello di fornire contenuti che rispondano alle esigenze strategiche e di sviluppo degli imprenditori, offrendo loro gli strumenti necessari per comprendere e sfruttare al meglio le dinamiche del mercato. Grazie alla collaborazione con lo Studio Bongiorni, siamo certi di poter garantire un livello di analisi e approfondimento che farà la differenza nel modo in cui i nostri lettori affronteranno le sfide del presente e del futuro.

Il primo contributo della rubrica, "Transizione 5.0" e la convivenza con "Industria 4.0", sarà curato dal dottor Ferruccio Bongiorni, il quale esplorerà le dinamiche di integrazione tra le nuove tecnologie emergenti e il tessuto produttivo attuale. Seguirà un intervento altrettanto rilevante dal titolo "La cultura della sostenibilità", firmato dalla dottoressa Martina Giordano Buono, che offrirà una panoramica sulle pratiche sostenibili e il loro impatto sulla crescita aziendale.

Siamo entusiasti di intraprendere questa avventura con voi e di accompagnarvi in un percorso di conoscenza che, siamo certi, contribuirà a rendere ancora più solide le fondamenta delle vostre imprese. Con "Aggiorna-Mente", il nostro obiettivo è quello di essere un partner affidabile e competente, capace di guidarvi attraverso le complessità del mondo contemporaneo, aiutandovi a trasformare ogni sfida in un'opportunità di crescita.

Benvenuti in "Aggiorna-Mente", la vostra nuova bussola per navigare nel mare dell'innovazione e del progresso.

[SCARICA LE SLIDE IN PDF >>](#)

