

Iva in pratica



Iva

Condizioni di non imponibilità Iva delle esportazioni per finalità umanitarie	<i>Marco Peirolò</i>	2
L'applicazione in concreto del nuovo reato di omesso versamento dell'Iva	<i>Gianfranco Antico</i>	11
Il contratto di commissione rilevante ai fini Iva non è escluso dall'utilizzo di eBay	<i>Clinò De Ieso</i>	19
La prova della cessione intracomunitaria	<i>Marco Peirolò</i>	28

Il caso risolto

Detraibilità dell'Iva in caso di comodato	<i>Centro studi tributari</i>	37
---	-------------------------------	----

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza	<i>Centro studi tributari</i>	41
----------------------------------	-------------------------------	----

Condizioni di non imponibilità Iva delle esportazioni per finalità umanitarie

Marco Peirola - dottore commercialista e componente della Commissione Iva e altre imposte indirette presso il Cndcec

La L. 167/2017 (Legge europea 2017), con effetto dal 12 dicembre 2017, ha ripristinato l'applicazione del regime di non imponibilità dell'Iva di cui all'[articolo 8](#), D.P.R. 633/1972 per le cessioni all'esportazione di beni a cura delle P.A. e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo, in precedenza detassate ai sensi dell'[articolo 8-bis](#), D.P.R. 633/1972.

Ai fini dell'agevolazione è, però, previsto che l'uscita dei beni dall'Unione Europea debba avvenire, a cura o per conto delle P.A. e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo, entro 180 giorni dalla consegna dei beni.

Oggetto della [risposta a interpello n. 182/E/2024](#)

Le condizioni applicative del titolo di non imponibilità dell'articolo 8, comma 1, lettera b-bis), D.P.R. 633/1972 sono l'oggetto della risposta a interpello n. 182/E/2024, prospettata da una società interessata a conoscere il trattamento da riservare ai fini Iva alla cessione di beni, effettuata a titolo gratuito dalla società Gamma nei confronti della P.A., con il fine di fornire sostegno a un Paese in via di sviluppo.

In particolare, l'istante afferma che, a seguito dei danni che le infrastrutture del Paese hanno di recente subito a causa di un evento bellico, Gamma - in coerenza con i propri valori aziendali - ha deciso di mettere a disposizione la propria esperienza aderendo all'iniziativa non profit promossa dalla P.A., volta a fornire sostegno al Paese in esame.

Tale iniziativa consiste nella cessione a titolo gratuito di materiali e attrezzature necessari per il mantenimento in operatività degli impianti dei principali operatori di un determinato settore del Paese in via di sviluppo, da trasportare e consegnare, a tale scopo, alle Autorità locali.

L'istante puntualizza che, con la cessione a titolo gratuito da Gamma nei confronti della P.A., il materiale verrà consegnato, inizialmente, a cura di Gamma, presso un punto di raccolta nazionale individuato dalla P.A. per essere successivamente affidato a un *broker* designato dalla Commissione Europea, il quale provvederà al trasporto e alla messa a disposizione dei beni alle Autorità del Paese in via di sviluppo in conformità con le procedure unionali attivate per la gestione dell'emergenza, secondo quanto espressamente precisato nell'accordo sottoscritto tra le parti.

Infine, l'istante afferma che, in base agli accordi intercorsi tra le parti, è previsto l'onere in capo alla P.A. di inviare a Gamma una comunicazione scritta attestante l'avvenuta ricezione del materiale ceduto a titolo gratuito presso il punto di raccolta nazionale e un'ulteriore comunicazione scritta attestante l'avvenuta consegna dei beni ceduti alle Autorità del Paese in via di sviluppo con il dettaglio della natura, qualità e quantità dei beni definitivamente esportati.



Tanto premesso, l'istante ha chiesto all'Agenzia delle entrate:

- se, in relazione alle cessioni dei beni oggetto dell'interpello, possa o meno rendersi applicabile il regime di non imponibilità Iva previsto dall'[articolo 8](#), comma 1, lettera b-bis), D.P.R. 633/1972;
- quali siano le modalità attuative previste per l'applicazione di tale regime, tenendo conto della mancata emanazione del Decreto Mef previsto dalla citata disposizione e delle modalità con le quali, in ambito comunitario, è stata regolamentata la consegna del materiale alle Autorità del Paese in via di sviluppo. In particolare, l'istante chiede di sapere se la mancata emanazione del Decreto previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera b-bis), D.P.R. 633/1972 possa o meno essere considerata ostativa all'applicazione del regime di non imponibilità Iva e se, in luogo della documentazione doganale richiesta dall'articolo 8, comma 1, lettera b-bis), D.P.R. 633/1972, la prova dell'avvenuta esportazione dei beni possa essere validamente fornita mediante l'apposita attestazione che la P.A. provvederà a rilasciare all'istante.

Evoluzione normativa del regime di non imponibilità per le esportazioni aventi finalità umanitaria

L'[articolo 14](#), comma 4, L. 49/1987, riguardante la disciplina della cooperazione dell'Italia con i Paesi in via di sviluppo, nel testo sostituito dall'[articolo 4](#), L. 559/1993, stabiliva che:

"le operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato e di associazioni non governative riconosciute ... che provvedono, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze, al trasporto e spedizione di beni all'estero in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto. Analogo beneficio compete per le importazioni di beni destinati alle medesime finalità".

Le corrispondenti disposizioni attuative erano contenute nel Decreto 379/1988, secondo cui le forniture di beni e relative prestazioni accessorie effettuate alle Amministrazioni dello Stato e alle organizzazioni non governative riconosciute ai sensi dell'[articolo 28](#), L. 49/1987, le quali, in

attuazione delle finalità di cui all'[articolo 14](#), L. 49/1987, provvedono al trasporto dei beni medesimi, anche tramite vettori o spedizionieri da esse incaricati, non sono imponibili Iva, fermi restando gli obblighi di cui al Titolo II, D.P.R. 633/1972, a condizione che la destinazione estera dei beni forniti risulti da apposita dichiarazione del destinatario della fornitura. Le fatture emesse nei confronti di organizzazioni non governative riconosciute devono contenere anche gli estremi del provvedimento di riconoscimento.

Il fornitore è esonerato da responsabilità se la destinazione estera dei beni forniti risulti indicata sul documento accompagnatorio di cui al D.P.R. 627/1978 e sulla relativa fattura.

Le importazioni di beni non sono soggette a Iva se è presentata in dogana la dichiarazione relativa alla destinazione estera dei beni importati.

La prova dell'avvenuta esportazione dei beni acquistati o importati è data da documentazione doganale. Per le esportazioni effettuate dalle Amministrazioni dello Stato detta prova può essere offerta anche mediante attestazione rilasciata dal competente funzionario delle stesse Amministrazioni, dalla quale risulti la natura, la qualità e la quantità dei beni esportati.

Le Amministrazioni dello Stato e le organizzazioni non governative riconosciute devono conservare, per il periodo di tempo previsto dall'[articolo 39](#), D.P.R. 633/1972, i documenti in precedenza richiamati.

Restano ferme le disposizioni di cui all'[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 riguardanti le cessioni di beni eseguite mediante trasporto o spedizione all'estero a cura o a nome del cedente.



In sintesi, le forniture di beni e relative prestazioni accessorie effettuate alle Amministrazioni dello Stato e alle organizzazioni non governative riconosciute ai sensi dell'[articolo 28](#), L. 49/1987, le quali, in attuazione delle finalità di cui all'articolo 14, L. 49/1987, provvedono al trasporto dei beni medesimi, anche tramite vettori o spedizionieri da esse incaricati, non sono imponibili Iva. A tal fine, è stato previsto:

– da un lato, che le Amministrazioni dello Stato e le organizzazioni non governative devono:

- rilasciare ai propri fornitori (per gli acquisti interni), ovvero in dogana (per le importazioni), un'apposita dichiarazione dalla quale risulti la destinazione estera dei beni;
- conservare la dichiarazione e le bollette doganali di importazione;

– dall'altro, che i fornitori devono:

- adempiere agli obblighi "formali" di cui al Titolo II, D.P.R. 633/1972 (ad esempio, fatturazione, registrazione, etc.);

- riportare, sulle fatture emesse nei confronti delle organizzazioni non governative, gli estremi del provvedimento di riconoscimento;
- considerarsi esonerati da responsabilità se la destinazione estera dei beni risulta indicata sul documento di trasporto e sulla relativa fattura.

A seguito della riforma della disciplina delle organizzazioni non governative operata dalla L. 125/2014, la previsione di non imponibilità non è stata confermata, sicché la L. 190/2014, c.d. Legge di Bilancio 2015, con il novellato comma 5, [articolo 26](#), L. 125/2014, ha inteso evitare che il regime impositivo (nella specie, di imponibilità) delle predette operazioni fosse in contrasto con la Direttiva 2006/112/CE, il cui [articolo 146](#), § 1, lettera c), dispone espressamente che gli Stati membri esentano:

“le cessioni di beni ad organismi riconosciuti che li esportano fuori dalla Comunità nell’ambito delle loro attività umanitarie, caritative o educative fuori della Comunità”.

La Legge di Bilancio 2015 ha, pertanto, previsto che:

“le cessioni di beni e le relative prestazioni accessorie effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, nei confronti delle amministrazioni dello Stato e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell’elenco di cui al comma 3, destinati ad essere trasportati o spediti fuori dell’Unione europea in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo, sono non imponibili agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto ai sensi dell’articolo 8-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

Dal tenore letterale della novellata disposizione si desume che, per le operazioni in esame, il regime di non imponibilità non è più quello dell’[articolo 8](#), D.P.R. 633/1972, ma quello del successivo [articolo 8-bis](#), D.P.R. 633/1972, che assimila alle cessioni all’esportazione una serie di operazioni effettuate, in particolar modo, nel settore navale e aeromobile.



L’[articolo 9](#), L. 167/2017, c.d. Legge europea 2017, con effetto dal 12 dicembre 2017, ha ripristinato il trattamento di non imponibilità di cui all’articolo 8, D.P.R. 633/1972.

La nuova lettera b-bis), articolo 8, D.P.R. 633/1972, stabilisce, infatti, che si considerano non imponibili:

“le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio dell’Unione europea entro centottanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario o per suo conto, effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell’elenco di cui all’articolo 26, comma 3, della legge 11 agosto 2014, n. 125, in attuazione di finalità

umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo. La prova dell'avvenuta esportazione dei beni è data dalla documentazione doganale".

Il ripristino della non imponibilità dell'[articolo 8](#), D.P.R. 633/1972 in luogo di quello dell'[articolo 8-bis](#), D.P.R. 633/1972 appare coerente con le indicazioni rese dall'Agenzia delle entrate in merito al rapporto tra le previsioni di non imponibilità previste dalla normativa in materia di Iva.

Come, infatti, precisato dalla [risoluzione n. 1/E/2017](#):

"il diverso ambito di applicazione delle predette disposizioni si ricava dall'incipit dell'art. 8-bis, comma 1, secondo cui le operazioni ivi contemplate non costituiscono cessioni alla esportazione ma sono soltanto assimilate a quelle (ai fini della non imponibilità), sempre che non integrino fattispecie già comprese nell'art. 8".

Si tratta, in effetti, di fattispecie diverse e non sovrapponibili, in quanto l'articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972, riconosce la non imponibilità alle operazioni di scambio riguardanti specifici e individuati beni e servizi, senza alcun'altra condizione per ottenere il beneficio; l'articolo 8, comma 1, D.P.R. 633/1972, invece, disciplina le esportazioni - indipendentemente dalla natura e caratteristiche dei beni ceduti - eseguite mediante trasporto/spedizione dei beni a nome del cedente (lettera a)) o del cessionario (lettera b)) e assoggetta il beneficio alla prova dell'esportazione che deve risultare da un documento doganale.

Ambito applicativo della non imponibilità

La novellata disposizione intende attuare quanto previsto dall'[articolo 146](#), § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, che consente agli Stati membri di esentare dall'Iva le cessioni di beni a organismi riconosciuti che li esportano fuori dall'Unione Europea nell'ambito delle loro attività umanitarie, caritative o educative condotte al di fuori del territorio comunitario.

I suddetti organismi riconosciuti, ai sensi della nuova lettera b-bis), articolo 8, comma 1, D.P.R. 633/1972, sono le P.A. e i soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui all'[articolo 26](#), comma 3, L. 125/2014.

Si ricorda, in proposito, che, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, L. 125/2014, sono soggetti della cooperazione allo sviluppo:

- organizzazioni non governative (c.d. Ong) specializzate nella cooperazione allo sviluppo e nell'aiuto umanitario;
- organizzazioni non lucrative di utilità sociale (c.d. Onlus) statutariamente finalizzate alla cooperazione allo sviluppo e alla solidarietà internazionale;
- organizzazioni di commercio equo e solidale, della finanza etica e del microcredito che nel proprio statuto prevedano come finalità prioritaria la cooperazione internazionale allo sviluppo;

- organizzazioni e associazioni delle comunità di immigrati che mantengano con le comunità dei Paesi di origine rapporti di cooperazione e sostegno allo sviluppo o che collaborino con soggetti provvisti dei requisiti di cui al presente articolo e attivi nei Paesi coinvolti;
- imprese cooperative e sociali, organizzazioni sindacali dei lavoratori e degli imprenditori, fondazioni, Odv di cui alla L. 266/1991 e Aps di cui alla L. 383/2000, qualora i loro statuti prevedano la cooperazione allo sviluppo tra i fini istituzionali;
- organizzazioni con sede legale in Italia che godono da almeno 4 anni dello *status* consultivo presso il Consiglio economico e sociale delle Nazioni Unite (c.d. Ecosoc).

Ai sensi del comma 3, [articolo 26](#), L. 125/2014, sulla base di parametri e criteri fissati dal Comitato congiunto per la cooperazione allo sviluppo (previsto dall'[articolo 21](#), L. 125/2014), vengono verificate le competenze e l'esperienza dalle organizzazioni e dagli altri soggetti della cooperazione allo sviluppo, ai fini dell'iscrizione in apposito elenco pubblicato e aggiornato periodicamente dall'Agenzia italiana per la cooperazione allo sviluppo.

Limite temporale per l'esportazione dei beni al di fuori dell'Unione Europea

Con l'[articolo 8](#), comma 1, lettera *b-bis*), D.P.R. 633/1972, si applica la non imponibilità ai fini Iva alle spedizioni o trasporti al di fuori dell'Unione Europea effettuate dal cessionario o per suo conto entro 180 giorni dalla consegna e la prova dell'avvenuta esportazione dei beni è data dalla documentazione doganale.

Conseguentemente, l'[articolo 9](#), comma 3, Legge europea 2017 ha abrogato l'articolo 26, comma 5, L. 125/2014, che in precedenza disciplinava il trattamento di non imponibilità delle operazioni in oggetto, vale a dire:

"le cessioni di beni e le relative prestazioni accessorie effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nei confronti delle amministrazioni dello Stato e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui al comma 3, destinati ad essere trasportati o spediti fuori dell'Unione europea in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo (...)".

Fermo restando che le modalità della cessione o spedizione in oggetto sono fissate da un Decreto Mef di successiva emanazione, continua nel frattempo a trovare applicazione il Decreto 379/1988, attuativo delle disposizioni contenute nell'[articolo 14](#), L. 49/1987, applicabile ai sensi dell'articolo 1, [comma 140](#), L. 190/2014¹.

¹ Cfr. [risposta a interpello n. 182/E/2024](#), cit..



Il termine di 180 giorni va interpretato alla luce delle indicazioni contenute nella [risoluzione n. 98/E/2014](#) e della successiva [risposta a interpello n. 32/E/2023](#), che – a loro volta – recepiscono il contenuto della sentenza *BDV Hungary Trading* (causa C-563/12 del 19 dicembre 2013).

Tale pronuncia ha messo in luce l'illegittimità della previsione di non imponibilità dell'[articolo 8](#), comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972, così come interpretato dalla prassi amministrativa.

La detassazione in esame si riferisce alle cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione Europea, entro 90 giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, rispetto alle quali la risoluzione n. 98/E/2014 ha fornito alcuni chiarimenti alla luce dell'indicata giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Il caso sottoposto al vaglio dei giudici dell'Unione Europea ha coinvolto una società ungherese alla quale, in sede di verifica, è stato disconosciuto il diritto di qualificare alcune operazioni come cessione all'esportazione esenti Iva, sulla base del fatto che la spedizione delle merci verso i Paesi terzi era avvenuta dopo il decorso del termine dei 90 giorni previsto dalla legislazione nazionale (termine analogo a quello previsto dalla legislazione italiana).



Secondo la Corte, gli Stati membri possono prevedere "termini ragionevoli" per l'effettuazione dell'operazione ai fini delle esenzioni, senza essere perentori. Risulta, quindi, illegittima una previsione nazionale che preveda che il superamento del termine abbia la conseguenza di privare definitivamente il soggetto passivo dall'esenzione.

Conseguentemente, la [risoluzione n. 98/E/2013](#) ha precisato che, ferma la compatibilità con la normativa comunitaria del termine di 90 giorni:

"risulta aderente al tessuto comunitario anche la procedura di regolarizzazione prevista dall'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, da attuare, da parte del cedente nazionale, allo spirare del suddetto termine di 90 giorni, laddove non abbia la prova che il bene è uscito dal territorio nazionale. Diversamente, non è in linea con la decisione della Corte la soluzione di negare il beneficio della non imponibilità, nonostante sia possibile dimostrare l'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione, seppure dopo lo scadere del predetto termine, e di non consentire il recupero dell'IVA corrisposta in sede di regolarizzazione".

Sarà quindi possibile recuperare l'Iva nel frattempo versata ai sensi dell'[articolo 7](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997 emettendo una nota di credito, ex [articolo 26](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, oppure

mediante una richiesta di rimborso, ex [articolo 21](#), D.Lgs. 546/1992 (ora [articolo 30-ter](#), D.P.R. 633/1972).

Tali considerazioni si applicano, per analogia, anche allo spirare del termine di 180 giorni previsto dalla nuova lettera *b-bis*).

Con specifico riguardo alla normativa che regola il regime sanzionatorio, l'[articolo 9](#), comma 2, Legge europea 2017 ha in parte riformulato l'[articolo 7](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997, che stabilisce la sanzione amministrativa (pari al 50% dell'imposta per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, ex articoli [2](#), comma 1, e [5](#), comma 1, D.Lgs. 87/2024) nei confronti di chi effettua, senza addebito d'imposta, le cessioni all'esportazione di cui all'[articolo 8](#), comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972, qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione Europea non avvenga nel termine ivi previsto, pari a 90 giorni. In particolare, la sanzione non si applica se, nei 30 giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.



Con la modifica operata dalla L. 167/2017, si è inteso estendere tale disciplina sanzionatoria alle cessioni che sono oggetto della disposizione in esame, includendo nel testo dell'articolo 7 il richiamo alla lettera *b-bis*), applicabile qualora i beni in questione non dovessero essere effettivamente esportati, in frode alla legge.

In sintesi:

– il regime di non imponibilità si applica:

- sia quando il bene è stato esportato entro 180 giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine di 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione;
- sia quando il bene è uscito dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 180 giorni, purché sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione;

– al ricorrere delle ipotesi di cui sopra, è possibile recuperare l'Iva nel frattempo versata in sede di regolarizzazione ai sensi dell'articolo 7, comma 1, D.Lgs. 471/1997, in via alternativa:

- emettendo una nota di variazione in diminuzione ex [articolo 26](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stata emessa la nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972;
- presentando un'istanza di rimborso ai sensi dell'[articolo 30-ter](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, entro il termine di 2 anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto del rimborso.

Laddove, invece, i beni siano esportati oltre 180 giorni ma, comunque, entro il termine di 30 giorni previsto ai fini della regolarizzazione, e si abbia la prova dell'avvenuta esportazione, il cedente può esimersi dal versamento dell'imposta senza per questo incorrere in alcuna violazione sanzionabile.

Risposta dell'Agenzia delle entrate

Nella [risposta a interpello n. 182/E/2024](#), l'Agenzia delle entrate – in merito alla prova dell'avvenuta esportazione dei beni, che in base all'[articolo 8](#), comma 1, lettera b-bis), D.P.R. 633/1972 è costituita dalla documentazione doganale – ha precisato che, anche se la destinazione della merce all'esportazione deve essere provata da adeguata documentazione doganale - oppure dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura o su un esemplare del documento di trasporto, oppure secondo modi e tempi previsti da appositi Decreti - la Corte di Cassazione ha ammesso che, a determinate condizioni, la prova in esame possa essere fornita con ogni mezzo, non potendosi addebitare all'esportatore la mancata esibizione di un documento di cui egli non abbia la disponibilità².

Ai fini della validità della prova, la Suprema Corte richiede che la stessa sia certa e incontrovertibile, qual è, per esempio, l'attestazione di P.A. del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana³.



Tenuto conto dell'orientamento giurisprudenziale in esame, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, nello specifico caso considerato, la notifica che la P.A. è tenuta a effettuare nei confronti del cedente italiano possa essere qualificata come prova certa e incontrovertibile dell'avvenuta esportazione, presentando i requisiti l'assimilazione alla documentazione doganale.

In particolare, tenuto conto che la P.A. è in grado di ottenere la prova della definitiva uscita dei beni anche mediante interlocuzione diretta con i propri referenti dell'Unione Europea, l'apposita attestazione che la P.A. provvede a rilasciare al cedente può costituire, pertanto, prova idonea della destinazione finale dei beni al di fuori dell'Unione Europea.

Come sopra esposto, nelle more dell'emanazione del Decreto attuativo previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera b-bis), D.P.R. 633/1972, l'Agenzia delle entrate ha specificato che continua a trovare applicazione il Decreto 379/1988, attuativo delle disposizioni contenute nell'[articolo 14](#), L. 49/1987, applicabile ai sensi dell'articolo 1, [comma 140](#), L. 190/2014.

² Cfr. Cassazione n. 25454/2018.

³ Cfr. Cassazione, sentenze n. 11112/2022 e n. 10356/2022.

L'applicazione in concreto del nuovo reato di omesso versamento dell'Iva

Gianfranco Antico – pubblicista

La problematica che si affronterà in questo contributo investe le novità apportate dal D.Lgs. 87/2024, di riforma del sistema sanzionatorio, sul reato di omesso versamento dell'Iva, di cui all'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000, che vanno lette unitamente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 108/2024 – c.d. Decreto correttivo – sull'[articolo 3-bis](#), D.Lgs. 462/1997, ai fini dell'applicazione del nuovo delitto.

Quadro generale

Il D.Lgs. 87/2024, di recente pubblicazione⁴, operando l'attesa revisione del sistema sanzionatorio tributario-penale, ai sensi dell'[articolo 20](#), L. 111/2023, le cui disposizioni penali si applicano alle violazioni commesse a partire dal 29 giugno 2024, ha cambiato il volto, fra l'altro, del reato di omesso versamento dell'Iva, di cui all'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000.

In pratica, il Legislatore delegato, preso atto della giurisprudenza formatasi sul punto, viene incontro ai contribuenti che si adoperano per il pagamento del debito.

Infatti, nel corso di questi anni sono ormai diverse le sentenze che hanno letto la crisi di liquidità, il cui filo conduttore è legato alla prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale.

Fra le più recenti, si segnalano:

– Corte di Cassazione, [sentenza n. 216/2020](#), ha rilevato che il contribuente "non aveva provato di essersi trovato in una situazione di oggettiva impossibilità di adempimento, a lui non imputabile, al momento della scadenza del termine ultimo dei pagamenti (27/12/2011, 27/12/2012, 27/12/2013)", evocando soltanto "una sensibile riduzione del fatturato (stimata in circa il 40%), determinata, come notorio, dalla significativa crisi di produzione che ha interessato il settore manifatturiero e, in particolar modo, i maggiori committenti della cooperativa". E con l'ulteriore precisazione da parte degli Ermellini "che le omissioni contestate hanno ad oggetto somme che la società aveva comunque e per certo

⁴ In Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024, e in vigore dal giorno successivo alla sua pubblicazione.

incassato, e che avrebbe dovuto quindi accantonare a fini IVA, non essendo mai stato neppure dedotto che le relative fatture non fossero state onorate, in tutto od in parte". La Corte, quindi, conferma il costante indirizzo in forza del quale, nel reato in esame:

"l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (tra le molte, Sez. 3, n. 23796 del 21/3/2019, Minardi, Rv. 275967); occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili";

– [ordinanza n. 20389/2020](#) dove la Corte di Cassazione ha affermato che:

"la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza sia di un elemento oggettivo, relativo a circostanze anormali ed estranee al contribuente, sia di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale suddetto, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi; la sussistenza di tali elementi deve essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicché non ricorre l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità (Cass., Sez. V, 22 settembre 2017, n. 22153; Cass., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8175), dovendosi invece evidenziare eventi imprevisi, imprevedibili ed irresistibili, non imputabili ad esso contribuente nonostante tutte le cautele adottate e adottabili, tra i quali eventi non rientra la crisi aziendale (Cass., Sez. VI, 29 marzo 2018, n. 7850)".

Nel caso concreto, non è sufficiente fare riferimento a una "sfavorevole congiuntura economica del tutto esterna al soggetto ricorrente", con conseguente carenza di liquidità dovuta ai mancati apporti dei soci (enti locali) in favore dei quali erano erogati i servizi della società;

– Corte di Cassazione, [sentenza n. 31352/2021](#) secondo cui:

"nel reato di omesso versamento di Iva, ai fini dell'esclusione della colpevolezza è irrilevante la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo (Sez. 3, n. 2614 del 06/11/2013, dep. 2014, Rv. 258595), anche attingendo al patrimonio personale". Nè la mancata riscossione di crediti "costituisce circostanza idonea ad

escludere il dolo, posto che si tratta di eventi che rientrano nel normale rischio di impresa” (cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014)”;

– Corte di Cassazione, sentenza n. 3281/2002, secondo cui la mancata riscossione espone sempre il contribuente al reato di omesso versamento dell’Iva. Nel caso in questione, il Tribunale ha evidenziato come l’inadempimento tributario attiene all’Iva inerente fatture riconducibili a plurime annualità, senza che per i relativi crediti siano state attivate proficue azioni giudiziarie, aggiungendo che l’unica iniziativa giudiziaria diretta a recuperare crediti non riscossi ha avuto riguardo a quelli vantati nei confronti del committente principale, ma attivata in epoca ben successiva al sorgere del credito, in favore della società del ricorrente. In linea, del resto, con il principio per cui, in tema di reati tributari:

“l’omesso versamento dell’IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter, atteso che l’obbligo del predetto versamento prescinde dall’effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all’ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi (Sez. 3 -, n. 6506 del 24/09/2019 (dep. 19/02/2020) Rv. 278909 - 01), ed inoltre in tema di reato di omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto di cui al D.Lgs. 20 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter, l’emissione della fattura, se antecedente al pagamento del corrispettivo delle prestazioni effettuate, espone il contribuente, per sua scelta, all’obbligo di versare comunque la relativa imposta, poichè l’obbligo di indicazione nella dichiarazione e di versamento della relativa imposta non deriva dall’effettiva riscossione di tale corrispettivo (Sez. 3 -, n. 41070 del 27/06/2019 Rv. 277939 - 01)”;

– Corte di Cassazione, [ordinanza n. 12708/2024](#), dove gli Ermellini non hanno accolto la tesi di parte, che imputava al ritardato pagamento della P.A. il mancato assolvimento del proprio debito tributario. Osserva la Corte di Cassazione che:

“in tema di sanzioni tributarie, posto che il diritto sanzionatorio ha natura punitiva, la forza maggiore va intesa secondo la sua accezione penalistica, e va quindi riferita ad un avvenimento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti, elidendo il requisito della coscienza e volontarietà della condotta; ne consegue che non risponde a tale nozione la crisi di liquidità derivante dal reiterato, per quanto grave, inadempimento di pubbliche amministrazioni debtrici, peraltro prevedibile” (Cassazione, [sentenza n. 11111/2022](#)).

Nel caso di specie non ricorre alcun evento imprevedibile, essendo il ritardato pagamento della P.A. un fenomeno (purtroppo) ricorrente, ed essendo onere dell’imprenditore predisporre quanto necessario (accantonamenti, mutui) per poter versare il dovuto all’Erario, pur in presenza di

significativi ritardi della P.A. nella corresponsione anche di cospicui importi. Non si è del resto mancato di specificare che in materia tributaria e fiscale, la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi, dovendo la sussistenza di tali elementi essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicché non ricorre in via automatica l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità. Per i giudici di vertice:

"l'attività d'impresa è per sua natura rischiosa, e richiede che sia sempre effettuata una valutazione prognostica in ordine ai pagamenti attesi ed agli oneri fiscali da fronteggiare in presenza dell'eventuale (omesso o) tardivo adempimento del debitore, sia esso la P.A. oppure un privato, ricercando i fondi con i quali far fronte alle proprie obbligazioni tributarie. In ordine al ricordato elemento soggettivo, poi, occorre pure rilevare che la contribuente neppure allega di essersi attivata in alcun modo al fine di reperire le somme con le quali far fronte alle proprie obbligazioni tributarie".

Analizziamo, quindi, le novità introdotte, che vanno lette, ai fini dell'applicazione pratica, unitamente alle modifiche apportate dal D.Lgs. 108/2024 – c.d. Decreto correttivo – all'[articolo 3-bis](#), D.Lgs. 462/1997, norma che investe le modalità di rateizzazione delle somme dovute.

L'omesso versamento Iva

Com'è noto, originariamente, l'[articolo 8](#), D.Lgs. 158/2015, sostituendo l'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000, ha elevato la soglia di punibilità del reato di omesso versamento dell'Iva – che si configura come istantaneo e si consuma con lo scadere del termine previsto normativamente – da 50.000 a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

Atteso che il delitto sussiste solo nel caso in cui la dichiarazione annuale ai fini Iva sia stata validamente presentata, la G. di F. nella circolare n. 1/2018, esclude il concorso del reato di cui all'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, con quello di omessa dichiarazione ex [articolo 5](#), D.Lgs. 74/2000, mentre è ipotizzabile il concorso con i delitti dichiarativi di cui agli articoli [2](#), [3](#) e [4](#), D.Lgs. 74/2000.

La circolare n. 1/2018, G. di F., fissa in maniera precisa il perimetro del reato:

– nell'ipotesi di presentazione di una dichiarazione che esponga un debito d'imposta inferiore a quello effettivo, per la quale, ricorrendone i presupposti, possano configurarsi i reati di cui agli articoli 2, 3 e 4, D.Lgs. 74/2000, non viene integrato quello previsto dall'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, qualora l'imposta a debito dichiarata sia stata versata;

– il delitto presuppone che il debito Iva risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente, cosicché non può configurarsi nel caso in cui da tale dichiarazione non risulti alcun debito o, al contrario, emerga un credito (cfr. Cassazione n. 40361/2012);

– il comportamento del contribuente che, nel quadro VL della dichiarazione annuale, indichi somme a credito fittizie o inesistenti, così da scendere sotto soglia, può integrare i reati di natura dichiarativa previsti agli articoli [3](#) e [4](#), D.Lgs. 74/2000 (evidentemente ove ne ricorrano tutti gli elementi).

Fino al 28 giugno 2024 era punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non pagava, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro, per ciascun periodo d'imposta.

Oggi, come anticipato, il D.Lgs. 87/2024 è intervenuto sul reato in questione, apportando una serie di rilevanti modifiche.

Infatti, pur confermando la soglia di punibilità a 250.000 euro, il Legislatore delegato prolunga i termini previsti per l'applicazione della sanzione per l'omesso versamento dell'Iva e introduce alcune cause di esclusione, non previste nel testo fin qui vigente.

Pertanto, dal 29 giugno 2024 è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'Iva dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a 250.000 euro, per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, secondo quanto previsto dall'[articolo 3-bis](#), D.Lgs. 462/1997.

In caso di decadenza dal beneficio della rateazione, ai sensi dell'[articolo 15-ter](#), D.P.R. 602/1973, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a 75.000 euro.

Inoltre, proprio per venire incontro alle esigenze delle imprese, il D.Lgs. 87/2024 ha di fatto rimodulato l'[articolo 13](#), D.Lgs. 74/2000, norma che dispone a vario modo delle cause di non punibilità, in caso di pagamento del debito tributario.

Fermo restando la formulazione dei commi 1⁵, 2⁶ e 3⁷, articolo 13, D.Lgs. 74/2000, viene adesso dato un peso alla crisi di liquidità, aggiungendo i commi 3-bis e 3-ter.

⁵ I reati, di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, D.Lgs. 74/2000, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di I grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

⁶ I reati, di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5, D.Lgs. 74/2000, non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

⁷ Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di I grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso, la prescrizione è sospesa. Il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre 3 mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

E, pertanto:

– attraverso il comma 3-bis, [articolo 13](#), D.Lgs. 74/2000, il reato di omesso versamento dell'Iva non è punibile, se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore, sopravvenute all'incasso dell'Iva. Ai fini di cui sopra, il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi, o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di P.A. e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi;

– attraverso il comma 3-ter, articolo 13, D.Lgs. 74/2000, ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'[articolo 131-bis](#), c.p.⁸, il giudice valuta, in modo prevalente, 1 o più dei seguenti indici:

- a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità;
- b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'Amministrazione finanziaria;
- c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;
- d) la situazione di crisi ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 1, lettera a)⁹, D.Lgs. 14/2019 (c.d. Codice).

Se finora la tenuità del fatto era destinata a operare in presenza di omessi versamenti vicino alla soglia di punibilità – già prevista normativamente – oggi, la norma introdotta guarda alla condotta dell'imputato nel suo complesso rispetto all'offesa recata¹⁰.

⁸ Sul punto della particolare tenuità del fatto, si segnala che la Corte di Cassazione con la sentenza n. 28031/2023, ha ritenuto non punibile l'omesso versamento Iva, se il contribuente ha pagato integralmente il debito, anche dopo l'apertura del dibattimento, in quanto ciò che rileva è la condotta dopo il reato e, nella fattispecie, i *manager* avevano provveduto a estinguere il debito con l'Erario. Infatti, per effetto del novellato articolo 131-bis, c.p., a opera dell'articolo 1, comma 1, lettera c), n. 1, D.Lgs. 150/2022 (c.d. Riforma Cartabia), la condotta dell'imputato, successiva alla commissione del reato, può essere valorizzata nell'ambito del giudizio complessivo sull'entità dell'offesa recata, da effettuarsi alla stregua dei parametri di cui all'articolo 133, comma 1, c.p.. Ai fini dell'applicazione della causa di non punibilità per la particolare tenuità del fatto, acquista rilievo anche la condotta dell'imputato successiva alla commissione del reato, che, tuttavia, non potrà, di per sé sola, rendere di particolare tenuità un'offesa che tale non era al momento del fatto, potendo essere valorizzata solo nell'ambito del giudizio complessivo sull'entità dell'offesa recata. Inoltre, *"il giudizio sulla tenuità dell'offesa dev'essere effettuato con riferimento ai criteri di cui all'art. 133, comma 1, c.p., non essendo tuttavia necessaria la disamina di tutti gli elementi di valutazione previsti, essendo sufficiente l'indicazione di quelli ritenuti rilevanti (Sez. 6, n. 55107 del 10/12/2018)"*. Ciò posto, pur se la condotta *post factum* è uno - ma non certamente l'unico, né il principale - degli elementi che il giudice è chiamato ad apprezzare ai fini del giudizio avente a oggetto l'offesa, nel caso di specie, è indubbio che la condotta *"sussequente"* al reato *"ha sostanzialmente neutralizzato la gravità dell'offesa, originariamente consistente (notevole essendo indubbiamente l'importo il cui versamento era stato omesso, pari a poco meno di 710.000 Euro), provocata all'Erario, avendo i ricorrenti dimostrato con il proprio comportamento la volontà di assolvere il debito tributario, provvedendo tempestivamente ad onorare il piano rateale concordato con il Fisco, tanto da determinare l'adozione in appello del provvedimento di revoca della disposta confisca in primo grado"*.

⁹ *"Crisi"*: lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi 12 mesi.

¹⁰ Indirizzo che fa proprio quell'orientamento, volto a dare sostanza ai reati tributari e che si discosta da quel filone giurisprudenziale che ancora l'offensività del fatto al criterio quantitativo del mancato superamento del 10% della soglia (così Cassazione n. 3256/2020), che rimane invece di competenza del giudice di merito, che potrà e dovrà valutare una vasta gamma di condotte *"sussequenti"* al reato, che riducano il grado dell'offesa, sia in termini positivi sia negativi. Per completezza d'analisi, occorre rilevare che la stessa Cassazione – *ante* Riforma Cartabia – ha sostenuto che la causa di esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto di cui all'articolo 131-bis, c.p., non è applicabile alla responsabilità amministrativa degli enti per i fatti commessi nel suo interesse o a suo vantaggio dai propri dirigenti o dai soggetti sottoposti alla loro direzione, in considerazione della differenza esistente tra la responsabilità penale e quella amministrativa dell'ente per il fatto di reato commesso da chi, al suo interno, si trovi in posizione apicale o sia soggetto alla altrui direzione (Cassazione, sentenza n.1420/2020). La responsabilità amministrativa degli enti è un *tertium genus*, *"il quale, coniugando i tratti dell'ordinamento penale e di quello amministrativo, configura un sistema di responsabilità compatibile con i principi costituzionali di responsabilità per fatto proprio e di colpevolezza (Sez. Un., n. 38343 del 24 aprile 2014 ...)"*. E l'autonomia della responsabilità dell'ente rispetto a quella penale della persona fisica che ponga in essere il reato presupposto esclude che l'eventuale applicazione all'agente della

Per dare concretezza alla norma, il D.Lgs. 108/2024 – c.d. Decreto correttivo – è intervenuto sull'[articolo 3-bis](#), D.Lgs. 462/1997, ai fini dell'applicazione del nuovo delitto.

Fermo restando che le somme dovute possono essere versate in un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo e che l'importo della prima rata dev'essere versato entro il termine di 60 giorni dal ricevimento della comunicazione¹¹, il comma 2-bis, articolo 3-bis, D.Lgs. 462/1997, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000, prevede che gli esiti del controllo automatizzato effettuato ai sensi degli articoli [36-bis](#), D.P.R. 600/1973, e [54-bis](#), D.P.R. 633/1972, siano comunicati al contribuente entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione.

Nelle more del ricevimento della comunicazione, il contribuente può provvedere spontaneamente al pagamento rateale delle somme dovute a titolo d'imposta, nella misura di almeno 1/20 per ciascun trimestre solare.

La prima rata è versata entro il termine indicato nel comma 1, articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 (e, cioè, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale) e le rate successive sono versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo. Dopo il ricevimento della comunicazione, il pagamento rateale prosegue secondo le disposizioni indicate nel comma 2-bis, articolo 3-bis, D.Lgs. 462/1997, citato.

In caso di inadempimento nei pagamenti rateali, si applicano le disposizioni di cui all'[articolo 15-ter](#), D.P.R. 602/1973¹².

Brevi conclusioni

Come visto, il Legislatore ha, di fatto, svincolato il reato di omesso versamento dell'Iva dal momento di presentazione della dichiarazione, per collegarlo, piuttosto, alla volontà del contribuente di non procedere al pagamento di quanto dovuto, neanche attraverso la rateazione delle somme dovute, a seguito della ricezione dell'avviso bonario¹³.

causa di esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto impedisca di applicare all'ente la sanzione amministrativa, dovendo egualmente il giudice procedere all'autonomo accertamento della responsabilità amministrativa della persona giuridica nel cui interesse e nel cui vantaggio l'illecito fu commesso (cfr. Cassazione n. 9072/2017).

¹¹ Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi, calcolati dal primo giorno del secondo mese, successivo a quello di elaborazione della comunicazione; le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

¹² In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis, D.Lgs. 462/1997, il mancato pagamento della I rata entro il termine previsto, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo d'imposta, interessi e sanzioni in misura piena. È esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a: a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro; b) tardivo versamento della I rata, non superiore a 7 giorni. La disposizione di cui sopra si applica, per quel che interessa in questa sede, anche con riguardo al versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi degli articoli 2, comma 2, e 3, comma 1, D.Lgs. 462/1997. In caso di tardivo pagamento di una rata, diversa dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13, D.Lgs. 71/1997, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi. L'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, entro il termine di pagamento della rata successiva, ovvero, in caso di ultima rata di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

¹³ Si rileva che il D.Lgs. 87/2024, di revisione del sistema sanzionatorio tributario, in attuazione dell'articolo 20, L. 111/2023, ha introdotto, fra l'altro, nell'ambito del D.P.R. 602/1973, l'articolo 28-sexies, prevedendo la compensazione dei crediti con somme dovute a titolo di

Solo al ricorrere delle superiori nuove condizioni di punibilità¹⁴, ovvero trascorso il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, diviene manifesta la volontà del contribuente di non voler adempiere al pagamento del debito tributario.

E il reato deve ritenersi consumato quando siano decorsi i termini per la rateizzazione delle somme dovute, ovvero vi sia stata decadenza dalla rateizzazione (fermo restando che il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a 75.000 euro), con conseguente obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria.

Seminario di specializzazione di mezza giornata

Tutto quesiti nuovo concordato preventivo biennale: a tu per tu con gli esperti

Con l'approssimarsi del termine ultimo per aderire al nuovo concordato preventivo biennale, visti i numerosi dubbi e le incertezze interpretative ancora presenti su diversi aspetti della normativa, nel webinar si affrontano le questioni più critiche anche dopo la circolare dell'Agenzia delle entrate.

Dopo l'approfondimento dei relatori sugli argomenti previsti verrà dedicata una intera sessione conclusiva alla risposta dei quesiti nel frattempo intervenuti.

in diretta web il 18 ottobre >

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati. Pertanto, per effetto della novella normativa, i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni statali per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati, solo su specifica richiesta del creditore, con l'utilizzo del sistema previsto dall'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per omessi versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati a seguito di comunicazione di irregolarità ai sensi dell'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973, entro i termini previsti dall'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997 (30 giorni, ovvero 60, a decorrere dalle comunicazioni elaborate dal 1° gennaio 2025, per effetto dell'articolo 3, D.Lgs. 108/2024). A tal fine, è necessario che il credito sia certificato ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2/2009, e che la relativa certificazione rechi l'indicazione della data prevista per il pagamento. La compensazione è trasmessa immediatamente con flussi telematici dall'Agenzia delle entrate alla piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni, predisposta dal Mef - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, con modalità idonee a garantire l'utilizzo univoco del credito certificato. La compensazione è consentita sino a concorrenza dell'imposta a debito, che risulta dalla dichiarazione presentata e a cui si riferiscono le sanzioni e gli interessi oggetto della compensazione medesima. Le disposizioni introdotte si applicano con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022.

¹⁴ Cfr. la sentenza della Corte di Cassazione, n. 30352/2024 – che richiamando e adeguandosi al nuovo contesto normativo, ha ritenuto che la prova della non punibilità, legata a situazioni di crisi per inesigibilità di crediti da parte di P.A., deve essere valutata dal giudice, se adeguatamente documentata.

Il contratto di commissione rilevante ai fini Iva non è escluso dall'utilizzo di eBay

Clinio De Ieso - avvocato, Studio PC&A - P. Centore & Associati - Genova - Milano - Roma

Con l'ordinanza n. 23084/2024, la Suprema Corte ha stabilito che, ai fini Iva, il passaggio dei beni dal committente al commissionario non è escluso dalla circostanza che quest'ultimo proceda alla rivendita dei beni su un sito di vendita online, negoziando in proprio la cessione e il prezzo dei beni.

I trasferimenti di beni in esecuzione del contratto di commissione

Il contratto di commissione, ai fini della specifica disciplina Iva, dovrebbe essere inteso come una intermediazione di compravendita.

È noto che, sul piano civilistico, il rapporto di commissione è una sottospecie del mandato senza rappresentanza. Nell'esperienza francese, ripresa dal Legislatore europeo nella II Direttiva del 1967¹, il rapporto di mandato era contraddistinto:

- dall'esistenza di un mandato;
- dalla circostanza che l'oggetto del mandato viene fornito da terzi e, dunque, non dal mandatario;
- dalla distinzione fra il mandatario "trasparente" e quello "opaco". Il primo (trasparente) agisce in nome e per conto del mandante, il secondo (opaco) a proprio nome, ma su incarico del mandante.

Come osservato dalla dottrina, in:

"entrambe le ipotesi, l'obiettivo della norma è di trasferire l'operazione da monte sul soggetto a valle senza che si creino interferenze per effetto dell'apporto dell'intermediario. Il che si manifesta normalmente nel caso di intermediazione trasparente, mentre è reso ope legis per effetto del richiamo nominativo, per le intermediazioni opache²".

Più in dettaglio, sul piano normativo, l'[articolo 14](#), Direttiva 2006/112/CE prevede, al § 1, che la cessione di beni presuppone "il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario". Stabilendo, nel successivo § 2, lettera c), che può essere considerata cessione anche

¹ Cfr. articolo 5, § 2, lettera c), Direttiva 67/228/CEE.

² Così, P. Centore, "Manuale dell'IVA Europea", V Edizione, pag. 193.

“il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita”.

A livello nazionale, la disposizione di riferimento è l'[articolo 2](#), comma 2, n. 3, D.P.R. 633/1972 che fa rientrare nella nozione di cessione:

“i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione”.

Queste disposizioni vanno in un senso ben preciso: assimilare i *“passaggi”* di beni, effettuati per mezzo del commissionario, tramite una finzione giuridica che qualifica le 2 vendite come cessioni di beni identiche eseguite in modo consecutivo e, dunque, rilevanti ai fini Iva³. Precisamente, attraverso il doppio trasferimento il bene oggetto dell'operazione passa:

- nel contratto di commissione all'acquisto: una prima volta, dal venditore al commissionario e, una seconda volta, dal commissionario al committente;
- nel contratto di commissione alla vendita: una prima volta, dal committente al commissionario e, una seconda volta, dal commissionario all'acquirente.

Quanto al compenso del commissionario, l'[articolo 13](#), comma 2, lettera b), D.P.R. 633/1972 stabilisce che, agli effetti della base imponibile Iva:

“i corrispettivi sono costituiti ... per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, ... di cui al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2, rispettivamente dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione ...”.

Dunque, il compenso spettante al commissionario, rappresentato dalla provvigione contrattualmente pattuita, concorre alla determinazione della base imponibile dell'oggetto del trasferimento nei termini che seguono:

- nel caso di contratto di commissione all'acquisto: in aumento della provvigione, rispetto al prezzo di acquisto pattuito dal commissionario;
- nel caso di contratto di commissione alla vendita: in diminuzione della provvigione rispetto al prezzo di vendita pattuito dal commissionario.

Dal che si deduce come la provvigione non è configurabile come una autonoma prestazione di servizi, bensì rappresenta la differenza fra la somma imponibile di 2 differenti operazioni.

Pertanto, come precisato dai giudici europei, *“per rientrare nel modello del commissionario, le operazioni coinvolte devono soddisfare due requisiti”.*

³ Il che vale anche per la commissione all'acquisto, dove il primo passaggio del bene è fra il terzo venditore e il commissionario, il secondo passaggio dal commissionario al committente.

In primo luogo, *“deve esistere un mandato, in esecuzione del quale il commissionario intervenga, per conto del committente, nella cessione di beni e/o nella prestazione di servizi”* e, in secondo luogo, *“deve sussistere un’identità tra le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi acquisiti dal commissionario e le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi venduti o ceduti al committente”⁴.*

La finzione giuridica di 2 cessioni identiche rilevanti ai fini Iva

L’assimilazione dei trasferimenti di beni (in esecuzione del contratto di commissione) alla cessione conferma la specialità, ai fini Iva, della categoria della cessione rispetto alle definizioni raggiunte in altri settori fiscali o nel diritto civile.

Emblematica, a riguardo, è la scelta legislativa di fare dipendere la cessione da una circostanza giuridica, cioè, il passaggio del bene, sia in una direzione (dal committente al commissionario) sia in quella contraria (dal commissionario al committente).

Qui sorge una questione.

Se per i passaggi di beni l’assimilazione non è subordinata - come, invece, previsto dall’[articolo 2](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 - al *“trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere”*, allora, occorre chiedersi quale è il presupposto che consente di qualificare gli anzidetti passaggi come una cessione Iva.

In dottrina, si è richiamato il concetto lato di detenzione declinato come un potere di fatto sul bene, in capo al commissionario, da un punto di vista economico.

Questa tesi fa leva sull’[articolo 14](#), § 1, Direttiva 112/2006/CE, che attira nella cessione ogni operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata dal cedente che autorizza il cessionario a disporre di fatto di tale bene, *“come”* se ne fosse il *“proprietario”*.

Ora, disporre del bene *“come proprietario”* non può tradursi con la proprietà legale perché, altrimenti, il soggetto passivo disporrebbe del bene non *“come proprietario”*, ma quale proprietario.

Trattasi di una distinzione ben nota alla Corte di Cassazione che, uniformandosi alle indicazioni dei giudici europei, prospetta una interpretazione unionalmente orientata dell’articolo 2, D.P.R. 633/1972 – che recepisce l’articolo 14, Direttiva 112/2006/CE - in base al quale, ai fini Iva:

“la nozione di cessione di bene quale presupposto impositivo, in forza d’interpretazione conforme del diritto interno a quello sovranazionale (come interpretato dalla Corte di Giustizia), si riferisce non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto interno bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale con la quale una parte autorizzi l’altra a disporre di fatto come se ne fosse il proprietario (...)” ex articolo 14, § 1, Direttiva 112/2006/CE⁵.

⁴ Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, causa C-734/19, punto 51.

⁵ Cfr. Cassazione, ordinanza n. 40930/2021.

Si pone, a questo punto, il problema del rapporto fra i § 1 e 2, [articolo 14](#), Direttiva 112/2006/CE.

Più chiaramente, la cessione effettuata in esecuzione di un contratto di commissione prevista nel § 2 presuppone, a sua volta, il potere di fatto richiesto dal § 1?

Il quesito non è banale in quanto, qualora il commissionario non abbia i mezzi per disporre del bene materiale come un proprietario, il terzo potrebbe ritenere che il commissionario non sia la sua controparte contrattuale, cioè, l'effettivo destinatario dell'operazione – a cui fatturare – identificabile in colui che ha un potere di fatto economico sul medesimo bene.

In tema, è utile richiamare le conclusioni dell'avvocato generale presentate il 25 aprile 2024, causa C-60/23, punti da 74 a 76 e 78, ove si afferma che:

“Per quanto riguarda il rapporto tra l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA e l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della stessa, si può osservare che la definizione dell'operazione di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), non fa alcun riferimento al «potere di disporre di un bene materiale come proprietario», cui fa riferimento l'articolo 14, paragrafo 1. La Corte ha pertanto ritenuto che il legislatore dell'Unione europea, pur riunendole sotto la stessa nozione di «cessione di beni», ha voluto distinguere l'operazione di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA da quella di cui all'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva, in quanto queste due operazioni non sono definite nei medesimi termini. Pertanto, sebbene entrambi trattino la nozione di «cessione di beni», l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, è autonomo rispetto all'articolo 14, paragrafo 1, della stessa”.

Tant'è che:

*“dalla formulazione e dalla struttura dell'articolo 14 della direttiva IVA, confermate dalla giurisprudenza, risulta che il paragrafo 2 di tale disposizione costituisce, rispetto alla definizione generale di cui al paragrafo 1 di detto articolo, una *lex specialis*, le cui condizioni di applicazione hanno carattere autonomo rispetto a quelle del citato paragrafo 1”.*

Pertanto:

*“Se un'operazione può rientrare sia nell'ambito di applicazione della regola generale sia in quello della *lex specialis*, essa dovrebbe essere soggetta a quest'ultima, diversamente la disposizione specifica non avrebbe motivo di essere ... Fondare il ragionamento sull'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, consentirebbe” quindi, “di evitare qualsiasi difficoltà concernente il potere di disporre di un bene materiale come proprietario”.*

L'intuizione dell'avvocato generale consiste nel valorizzare la *ratio* della finzione di cui al § 2, articolo 14, Direttiva 112/2006/CE, che assimila alle cessioni i passaggi dal committente al commissionario e viceversa. Questa finzione nasce per introdurre una regola per il calcolo della base imponibile eliminando, così, tutte le problematiche connesse agli effetti Iva prodotti dal commissionario, in suo

nome ma per conto del committente, che avrebbero dovuto essere trasferiti nella sfera giuridica del medesimo committente.

Insomma, con la finzione giuridica, il commissionario assoggetta a imposta soltanto l'ammontare corrispondente alla provvigione e, inoltre, il committente non sopporta l'imposizione delle operazioni compiute fra il commissionario e terzo acquirente o venditore.

Questa impostazione, preferibile nella misura in cui consente di superare i dubbi circa l'individuazione della vera controparte contrattuale, si discosta dalla tradizionale tesi che estende alla cessione di beni la disciplina Iva sul mandato senza rappresentanza prevista per i servizi.

Come, del resto, sottolineato dall'avvocato generale (punti 59-61):

“Dal punto di vista giuridico, entrambi i modelli del commissionario si fondano sull'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), e sull'articolo 28 della direttiva IVA. L'articolo 28 stabilisce che, in una situazione in cui un soggetto agisce in qualità di commissionario, vale a dire, in nome proprio ma per conto di terzi, si ritiene che egli abbia ricevuto e fornito i servizi in questione a titolo personale. Anche se l'articolo 28 della direttiva IVA riguarda solo le prestazioni di servizi, la Corte ha dichiarato che lo stesso può valere anche per le cessioni di beni”.

Il mandato senza rappresentanza nelle prestazioni di servizi

Il modello di commissionario per le prestazioni servizi è regolato dall'[articolo 28](#), Direttiva 112/2006/CE, secondo cui:

“Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale”.

Come si vede, la norma non fa riferimento al contratto di commissione richiamato, invece, per le cessioni di beni.

L'articolo 28, Direttiva 112/2006/CE richiede, per i servizi, che il commissionario senza rappresentanza “partecipi” all'operazione. In proposito, la Corte di Giustizia ha precisato che:

“Tale articolo, che è formulato in termini generali, senza contenere restrizioni quanto al suo ambito di applicazione o alla sua portata e che comprende quindi tutte le categorie di servizi (...), crea la finzione giuridica di due prestazione di servizi identiche fornite consecutivamente, in forza della quale si ritiene che l'operatore che partecipa a una prestazione di servizi, cioè il commissionario, in un primo tempo, abbia ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il committente, e, in un secondo tempo, abbia fornito personalmente tali servizi a un cliente”.

Aggiungendo, altresì, che:

“L’articolo 28 della direttiva IVA stabilisce quindi che il soggetto passivo che, nell’ambito di una prestazione di servizi, agisce in qualità di intermediario in nome proprio, ma per conto di terzi, si presume essere il prestatore di tali servizi⁶”.

Passando all’ambito nazionale, l’[articolo 3](#), comma 3, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, recita così:

“Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario”.

A riguardo, la posizione della Suprema Corte è chiarissima:

“nel mandato senza rappresentanza viene attribuita rilevanza, ai fini dell’imponibilità a IVA, sia alle prestazioni tra mandante e mandatario, sia a quelle tra mandatario e terzo, sicchè nel mandato senza rappresentanza, la prestazione resa dal mandatario al mandante non costituisce un’attività autonomamente rilevante ai fini IVA, in quanto non si configura una autonoma prestazione di mandato, come accade, invece, nel mandato con rappresentanza, poichè il mandatario agisce per conto del mandante, ma in nome proprio, e, quindi, acquista in proprio i servizi da un terzo, dovendosi, poi, tenere conto dei suoi obblighi verso il mandante, secondo il contenuto rapporto di mandato, ai fini del corretto adempimento degli impegni assunti⁷”.

Dunque, relativamente al rapporto giuridico tra mandante e mandatario, il ruolo di “prestatore di servizi e di pagatore è artificialmente invertito ai fini dell’IVA”.

Ciò significa che:

“se la prestazione di servizi a cui un operatore partecipa è soggetta all’iva, lo è anche il rapporto giuridico tra tale operatore e quello per il quale agisce”.

E altrettanto “vale per l’ipotesi in cui si discuta di attività esente⁸”.

Peraltro:

“è la natura dell’operazione che intercorre tra il mandatario e il terzo che qualifica, dal punto di vista oggettivo anche l’operazione che intercorre tra il mandante e il mandatario, con la conseguenza che a quest’ultimo si applica il medesimo trattamento, ai fini IVA, che si applica al rapporto tra mandatario e terzo; quale corollario, deriva che tale influenza non opera nell’ipotesi inversa, sicchè il rapporto tra mandante e mandatario non ha refluenza, ai fini del trattamento IVA, sul rapporto mandatario e terzo⁹”.

Si impongono, a questo punto, 2 importazioni precisazioni.

⁶ Cfr., Corte di Giustizia UE, sentenza 28 febbraio 2023, causa C-695/20, *Fenix International*, punti 54 e 55.

⁷ Cassazione, sentenza n. 30360/2018.

⁸ Cassazione, sentenza n. 28940/2020.

⁹ Cassazione, sentenza n. 30360/2018.

La prima, che l'operatività della "finzione" prevista dall'[articolo 28](#), Direttiva 112/2006/CE, è sottoposta al rispetto delle seguenti condizioni:

- deve esistere un mandato, in esecuzione del quale il commissionario interviene per conto del committente.
- deve sussistere identità tra la prestazione di servizi acquistati dal commissionario e le prestazioni cedute al committente.

La seconda, nei passaggi di beni fra mandante e mandatario, la qualificazione oggettiva dell'operazione e il suo regime Iva devono essere determinati tenendo conto degli altri requisiti, segnatamente, soggettivo e territoriale.

Sicché, come indicato dall'Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 390/E/2022](#) relativamente:

"alla configurazione di un rapporto di mandato nel rapporto che lega la società consortile con i consorziati", "l'istante ha menzionato esemplificativamente ipotesi che rientrano nell'ambito applicativo del meccanismo della scissione dei pagamenti, di cui all'art. 17-ter del d.P.R. 633 del 1972, il quale, come noto, presuppone una specifica natura soggettiva del committente; tale elemento, ove ricorrente, può determinare un differente regime IVA applicabile tra le operazioni a monte e quelle a valle. Conseguentemente, in relazione al meccanismo della scissione dei pagamenti, dal punto di vista della fatturazione, le prestazioni rese/ricevute dai consorziati alla società consortile non necessariamente possono essere equiparate a quelle rese dalla società consortile al committente¹⁰".

La sentenza in esame: la vicenda e la soluzione della Suprema Corte

La vicenda processuale della sentenza in commento trae origine dall'atto di accertamento, con il quale l'Agenzia delle entrate ha ripreso a tassazione una maggiore Iva, oltre alle imposte dirette, nei confronti di una società di abbigliamento sportivo.

L'ufficio, avendo accertato l'omessa fatturazione di alcune vendite, sostiene che le merci sono state cedute in evasione di imposta.

La società ha replicato osservando che gli "obblighi fiscali per tali vendite erano ... fondati sul rilascio di scontrini fiscali emessi al momento in cui" l'acquirente "prelevava dal negozio la merce, mentre non

¹⁰ Pertanto, si legge nel risposta a interpello n. 390/E/2022, "in presenza di un mandato senza rappresentanza tra le parti, alle somme addebitate dalla società consortile alle consorziate per il ribaltamento pro quota dei costi sostenuti per l'effettuazione dei lavori e dei servizi necessari per l'esecuzione del contratto di appalto aggiudicato si applica in linea di principio, ai sensi dell'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, il regime IVA previsto per i servizi acquistati dalla società consortile, sulla base dei contratti stipulati dalla stessa con le imprese terze. Le singole società consorziate, da un lato, pagheranno pro quota le fatture relative ai costi sostenuti dalla società consortile in nome proprio (ma per conto delle singole consorziate) e, dall'altro lato, fattureranno, sempre pro quota, i corrispettivi dell'appalto direttamente alla stazione appaltante applicando l'IVA con l'aliquota propria delle operazioni rese dalla stessa società consortile".

era obbligatoria l'emissione di fattura, ai sensi dell'art. 22 D.P.R. n. 633 del 1973", poiché "non richiesta dal cliente".

Il giudice di appello, ribaltando l'esito del primo grado favorevole all'ufficio, ha aderito alla posizione della società rimarcando, fra l'altro, che la stessa ha assolto all'adempimento richiesto dalle disposizioni fiscali, cioè, la registrazione del corrispettivo tra gli incassi giornalieri.

Riguardo all'eccezione sollevata dall'ente impositore, secondo cui esisterebbe un rapporto di mandato tra la società e un altro soggetto-terzo, la CTR ha escluso tale accordo affermando che il terzo:

"operava in rete tramite e-bay, negoziando direttamente il prezzo, maggiorato e accompagnato dalla richiesta del rimborso delle spese di spedizione, con l'accredito dell'importo dovuto sul proprio conto".

Più in dettaglio, il terzo *"operava ... in proprio - e con il numero di partita IVA diverso da quello"* della società – *"e non vi era prova del rilascio di un mandato su dette operazioni"*.

Il giudizio è, poi, proseguito innanzi alla Suprema Corte ove l'ente impositore ha insistito sull'esistenza del contratto di mandato provata, a suo dire, da alcuni elementi non valutati dal giudice di appello, vale a dire:

– il terzo *"andava presso i negozi"* della società, *"sceglieva la merce, la fotografava ed eseguiva inserzioni di vendita e le relative cessioni tramite il negozio internet, oltre a seguire le spedizioni ai clienti e a ricevere il prezzo della cessione, che girava"* alla società. *"Quest'ultima fissava il prezzo di vendita e, a cessione ultimata, consegnava la merce ..., da cui riceveva il ricavo della cessione, costituito dal prezzo di vendita detratti gli oneri di eBay, le spese di spedizione e la provvigione del 15% ..."*;

– *"l'interesse"* del mandatario è *"caratterizzato dal conseguimento della provvigione e non della proprietà dei beni"*;

– *"il passaggio interno tra mandante e mandatario viene considerato alla stregua di una vera e propria cessione di beni o prestazione di servizi, con conseguente applicazione dell'imposta"*;

– *"In base all'art. 21 D.P.R. n. 633 del 1972 la fattura deve essere, poi, emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione ..."*. *"Ai fini IVA il commissionario (...) deve essere qualificato come un commerciante indipendente che acquista i beni dal committente (...) e li rivende al terzo acquirente"*.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'ente impositore, sulla base del seguente principio di diritto:

"Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto prevista nell'art. 2, comma 2, n. 3, D.P.R. 26/10/1972, n. 633 il passaggio dei beni dal committente al commissionario non è escluso dalla"

circostanza che quest'ultimo proceda alla rivendita dei beni su un sito di vendita on-line, negoziando in proprio la cessione e il prezzo dei beni”.

A conforto, la Suprema Corte sottolinea che l'esclusione di un rapporto di mandato deve essere valutata sulla base della normativa Iva e non, quindi, applicando le disposizioni civilistiche.

Per tale ragione risulta inconferente il richiamo all'[articolo 1731](#), cod. civ., secondo cui:

“Il contratto di commissione è un mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario”.

In realtà, continua la Corte, la valutazione deve tenere conto dei criteri di cui all'[articolo 2](#), comma 2, n. 3, D.P.R. 633/1972. Sicché, la “*circostanza che il sig. C.C.*” (terzo mandatario) “*operasse direttamente - peraltro a nome di una diversa società - sul portale eBay non è, quindi, affatto dirimente per poter escludere la presenza di un contratto di commissione rilevante*” ai fini Iva¹¹.

Corso per dipendenti di 2 mezze intere

Iva: corso base



15 - 22 ottobre 2024



Diretta Web

09.30 - 13.00 / 14.00 - 17.30

scopri di più >

 Euroconference
Centro Studi Tributari

¹¹ Quanto alla disposizione che esonera il fornitore dall'emissione della fattura per la vendita al dettaglio, la Corte di Cassazione evidenzia, nella sentenza in esame, che la *ratio* dell'articolo 22, D.P.R. 633/1972 consiste nel fatto che la clientela “è solitamente composta da consumatori e non da soggetti rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 17 D.P.R. n. 633 del 1972. In altre parole, l'emissione dello scontrino fiscale (caratterizzato dalla mancata identificazione del contraente e dell'indicazione dei dati necessari a consentire eventuali verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria) è collegata alla circostanza che l'acquirente non sia un soggetto passivo IVA. Tale circostanza è, tuttavia, da escludere nel caso di specie, anche in relazione al volume delle vendite avvenute in un breve arco temporale”.

La prova della cessione intracomunitaria

Marco Peirola - dottore commercialista e componente della Commissione Iva e altre imposte indirette presso il Cndcec

Requisiti delle cessioni intracomunitarie non imponibili

Ai sensi dell'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili ai fini Iva le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati/spediti nel territorio di altro Stato UE dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di soggetti passivi Iva.



In base al comma 3-bis, articolo 41, D.L. 331/1993, aggiunto dall'[articolo 1](#), comma 1, lettera b), D.Lgs. 192/2021, la non imponibilità presuppone, inoltre, che:

- il cessionario abbia comunicato al cedente il proprio numero di identificazione Iva;
- il cedente abbia presentato il modello INTRA 1-bis o abbia debitamente giustificato l'incompleta o mancata compilazione dello stesso.

Al riguardo, la circolare Assonime n. 24/2022 (§ 2) richiama le indicazioni fornite dalle note esplicative della Commissione Europea, pubblicate nel mese di dicembre 2019, secondo cui:

- il numero di identificazione Iva del soggetto passivo destinatario della cessione non deve necessariamente essere un numero di identificazione Iva rilasciato dallo Stato membro verso il quale i beni sono spediti o trasportati, potendo anche essere un numero di identificazione Iva attribuito da uno Stato membro diverso da quello in cui inizia la spedizione o il trasporto;
- siccome il numero identificativo del cessionario è requisito sostanziale per l'esenzione della cessione intracomunitaria, il cedente deve applicare l'Iva in fattura anche nell'ipotesi in cui, al momento di effettuazione dell'operazione, il cessionario non abbia ancora ottenuto dalle Autorità fiscali del proprio Stato membro l'attribuzione del numero identificativo. Una volta acquisito, il cessionario potrà informare il cedente ai fini della rettifica della fattura originaria e dell'applicazione dell'esenzione;
- per quanto riguarda la modalità di comunicazione del numero di identificazione Iva tra le parti contraenti, non essendo stata prevista dalla Direttiva una specifica modalità, le modalità di condivisione sono lasciate alla discrezione delle parti contraenti e non sono soggette a requisiti formali (per esempio, si può desumere che l'acquirente abbia comunicato il proprio numero di

identificazione Iva al cedente dal fatto che quest'ultimo abbia indicato il numero di identificazione Iva del proprio acquirente nella fattura);

– qualora il cessionario aderisca a un Gruppo Iva – che consente ai soggetti passivi vincolati da legami finanziari, economici e organizzativi di essere trattati come un unico soggetto passivo – deve comunicare il codice identificativo del Gruppo;

– tra le possibili situazioni idonee a giustificare l'omissione dell'elenco o la sua infedele presentazione, sono annoverabili i casi in cui:

- la cessione intracomunitaria sia inclusa nell'elenco riepilogativo relativo al periodo successivo a quello di competenza;
- la cessione intracomunitaria sia inclusa nell'elenco riepilogativo di competenza, ma riporti un valore errato della fornitura, non imputabile alla malafede del cedente;
- l'elenco riepilogativo riporti il vecchio codice identificativo del cessionario, cambiato a seguito di una operazione straordinaria che lo ha visto coinvolto.



In sintesi, pertanto, ai fini della realizzazione di una cessione intracomunitaria, non imponibile Iva, devono essere soddisfatti i seguenti presupposti:

- onerosità dell'operazione;
- costituzione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- qualifica di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario, per quest'ultimo confermato dall'avvenuta comunicazione al cedente del proprio codice identificativo Iva;
- riscontro della registrazione del codice identificativo Iva del cessionario nell'archivio Vies;
- effettiva movimentazione dei beni dall'Italia ad altro Stato UE, indipendentemente dal fatto che il trasporto/spedizione sia curato dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto;
- dichiarazione della cessione intracomunitaria nel modello INTRA 1-bis.

L'Amministrazione finanziaria, in più occasioni, ha precisato che, ai fini della non imponibilità della cessione intracomunitaria, è indispensabile che nell'archivio Vies siano iscritti tanto il cedente quanto il cessionario²⁶.



A seguito delle modifiche introdotte, con effetto dal 1° dicembre 2021, dal D.Lgs. 192/2021, l'Agenzia delle entrate, nell'ambito del *videoforum* del 13 gennaio 2020, ha precisato che la mancata iscrizione nell'archivio Vies del cessionario non consente

²⁶ Cfr. [circolare n. 39/E/2011](#) e [risoluzione n. 42/E/2012](#).

di qualificare l'operazione come "intracomunitaria", con conseguente tassazione della stessa nello Stato UE di origine.

Per contro, la mancata iscrizione al Vies del cedente influisce sulla qualificazione dell'operazione solo qualora il cedente non presenti l'elenco riepilogativo o lo presenti in modo incompleto, salvo che possa giustificare l'omessa o incompleta presentazione.

Prova della cessione intracomunitaria fino al 31 dicembre 2019

Fino al 31 dicembre 2019, le maggiori criticità in ordine alla prova del trasporto nell'ambito delle cessioni intracomunitarie si ponevano con riguardo all'ipotesi in cui l'invio dei beni in altro Paese membro era organizzato dal cessionario non residente, essendo spesso difficile ottenere la copia del documento di trasporto firmata dal cessionario stesso per avvenuta ricezione dei beni.



Nelle cessioni intracomunitarie con trasporto a cura del cessionario, infatti, la prova dell'effettivo trasferimento dei beni nel Paese comunitario del destinatario dipende dalla diligenza di quest'ultimo e del vettore dal medesimo incaricato.

In linea di principio, pertanto, il cedente nazionale dovrebbe limitarsi a effettuare una valutazione in buona fede:

- dell'attendibilità del cessionario; e
- della documentazione prodotta al momento della consegna (essenzialmente, il numero identificativo Iva comunicato dal cessionario ai sensi dell'[articolo 50](#), comma 1, D.L. 331/1993 e la dichiarazione dell'intenzione di trasportare i beni in altro Stato membro).

In buona sostanza, anche se, ai fini della non imponibilità Iva, l'onere di provare l'uscita dei beni dal territorio italiano spetta al cedente in applicazione del principio generale di cui all'[articolo 2697](#), cod. civ.²⁷, il riscontro di eventuali irregolarità dovrebbe, a rigori, ripercuotersi esclusivamente sul cessionario non residente.

Sul punto, è utile richiamare la posizione sostenuta dalla Corte di Giustizia nella [causa C-430/09](#), laddove – a maggior chiarimento dei principi espressi nella sentenza di cui alla [causa C-409/04](#) – è stato affermato che:

– *“anche se in linea di principio spetta al fornitore stabilire che il bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro, nelle circostanze in cui il diritto di disporre del bene come un proprietario sia trasferito all'acquirente nel territorio dello Stato membro della cessione e spetti a tale acquirente*

²⁷ Cfr. Cassazione n. 19747/2013, n. 20980/2013, n. 12964/2013, n. 1670/2013, n. 13457/2012, n. 3167/2012 e n. 20575/2011.

spedire o trasportare il bene al di fuori dello Stato membro di cessione, la prova che il fornitore può produrre alle autorità tributarie dipende fundamentalmente dagli elementi che egli riceve a tal fine dall'acquirente";

– con la conseguenza che, "qualora il fornitore abbia adempiuto i suoi obblighi relativi alla prova di una cessione intracomunitaria, laddove l'obbligo contrattuale di spedire o trasportare i beni fuori dallo Stato membro di cessione non sia stato assolto dall'acquirente, è quest'ultimo che dovrebbe essere considerato debitore dell'IVA in tale Stato membro".



Nonostante le indicazioni rese dalla giurisprudenza comunitaria sulla responsabilità del cessionario che non adempia ai propri obblighi contrattuali, l'Amministrazione finanziaria tende a considerare in ogni caso responsabile il cedente nazionale che non abbia acquisito la prova del trasporto della merce nel Paese comunitario di destinazione.

La [risoluzione n. 477/E/2008](#) ha affrontato lo specifico caso relativo alle cessioni "franco fabbrica", nelle quali il cedente si limita a consegnare i beni al vettore incaricato dal cliente e molto difficilmente riesce a ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto controfirmata dal destinatario "per ricevuta".

Secondo l'Agenzia delle entrate, il riferimento al suddetto documento, contenuto nella [risoluzione n. 345/E/2007](#), ha carattere meramente esemplificativo, con la conseguenza che:

"nei casi in cui il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il predetto documento di trasporto, la prova di cui sopra potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro".

Come regola generale, comunque, la prova dell'avvenuto trasferimento intracomunitario dei beni discende da un insieme di documenti da cui sia possibile ricavare, con sufficiente evidenza, che la merce è stata movimentata a destinazione del Paese membro del cessionario.

Tale principio è stato ribadito, proprio con riguardo alle cessioni "franco fabbrica", dalla [risoluzione n. 71/E/2014](#). In riferimento alla cessione di un'imbarcazione a favore di un acquirente francese, l'Agenzia delle entrate ha affermato che la prova del trasferimento intracomunitario può essere validamente fornita esibendo:

- fattura di vendita dell'imbarcazione;
- documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione all'operazione effettuata;
- contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria;

- documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario;
- documento da cui risulti la cancellazione da parte del cedente dell'imbarcazione dal registro italiano;
- documento da cui risulti l'avvenuta iscrizione dell'imbarcazione nel registro francese;
- elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (modello Intrastat).

Considerata, inoltre, la natura del bene (imbarcazione) e la circostanza che lo stesso viene trasportato dal cessionario, l'Agenzia delle entrate ha precisato che:

"in aggiunta alla documentazione sopra elencata e in sostituzione del documento di trasporto, occorre fornire anche una dichiarazione da parte del cessionario - corredata da idonea documentazione - (ad esempio il contratto di ormeggio stipulato con il porto di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese".

È stata, pertanto, confermata la posizione già sostenuta dall'Agenzia delle entrate con la nota n. 2010/141933, ossia che, nelle cessioni "franco fabbrica", può:

"essere accettata, quale prova della cessione intracomunitaria, una documentazione costituita da una dichiarazione inviata dalla controparte contrattuale destinataria della merce che attesti che la stessa è effettivamente pervenuta a destinazione nell'altro Stato membro".



In pratica, in assenza della lettera di vettura firmata dal cessionario non residente, è possibile produrre un documento, sottoscritto dal medesimo soggetto, che attesti la ricezione della merce e che si considera idoneo a provare la cessione intracomunitaria unitamente all'ulteriore documentazione relativa all'operazione posta in essere.

Prova della cessione intracomunitaria dal 1° gennaio 2020

L'articolo 1, Regolamento 2018/1912/UE ha introdotto il nuovo articolo 45-bis, Regolamento 2011/282/UE, applicabile dal 1° gennaio 2020, in materia di prova delle cessioni intracomunitarie di beni, applicabile in tutti gli Stati membri senza necessità di essere recepito.

Le divergenze di approccio tra gli Stati membri nell'applicazione dell'esenzione prevista per le cessioni intracomunitarie hanno creato difficoltà e incertezze giuridiche per le imprese, in contrasto con l'obiettivo di migliorare gli scambi intracomunitari e con l'abolizione delle frontiere fiscali.

L'importanza di specificare e armonizzare le condizioni alle quali l'esenzione può applicarsi è collegata anche alla circostanza che le frodi transfrontaliere in materia di Iva sono essenzialmente associate alla detassazione prevista per le cessioni intracomunitarie, sicché sono stati individuati i

mezzi di prova per considerare che i beni siano spediti/trasportati dal territorio dello Stato membro di cessione a quello di arrivo.



Le situazioni considerate dal nuovo articolo 45-bis, Regolamento 2011/282/UE sono quelle in cui i beni:

- sono stati spediti/trasportati dal cedente, direttamente o tramite terzi che agiscono per suo conto; ovvero
- sono stati spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto.

Nel primo caso, si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il venditore certifichi che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e sia in possesso:

– di almeno 2 dei seguenti elementi di prova non contraddittori, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere; ovvero

– di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui sopra, in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di seguito elencati, che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica Autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Nel secondo caso, invece, si presume che i beni siano spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

– di una dichiarazione scritta dall'acquirente, rilasciata entro il 10° giorno del mese successivo alla cessione, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica:

- data di rilascio;
- nome e indirizzo dell'acquirente
- quantità e natura dei beni;
- data e luogo di arrivo dei beni;
- nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto;

- identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;
- di almeno 2 dei seguenti elementi di prova non contraddittori, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:
 - documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere; ovvero
- di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui sopra, in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di seguito elencati, che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:
 - polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
 - documenti ufficiali rilasciati da una pubblica Autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

A prescindere dal soggetto che cura il trasporto o la spedizione, le autorità fiscali possono confutare la presunzione.

Chiarimenti ufficiali sulla portata delle nuove previsioni

Con la [risposta a interpello n. 100/E/2019](#), l'Agenzia delle entrate è ritornata a occuparsi della prova delle cessioni intracomunitarie di beni, individuando le condizioni che devono ricorrere affinché, sul piano documentale, possa intendersi dimostrato il trasporto/spedizione dei beni nello Stato membro di destinazione ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità Iva di cui all'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

L'Agenzia delle entrate ha ritenuto ancora attuali le indicazioni di cui alle risoluzioni [n. 345/E/2007](#), [n. 477/E/2008](#) e [n. 19/E/2013](#), rilevando che le stesse sono conformi al nuovo articolo 45-bis, Regolamento 2011/282/UE, applicabile dal 1° gennaio 2020.

Risultavano, tuttavia, necessari chiarimenti ufficiali in merito alla portata delle novellate disposizioni, in particolare per comprendere in che senso le indicazioni di prassi fossero già conformi alle previsioni in vigore dal 2020 e se, per ridurre le possibilità di prova contraria da parte degli uffici, fossero per gli stessi preferibili determinati elementi documentali rispetto ad altri, tra quelli ammessi dal Regolamento.



I chiarimenti auspicati sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate con la [risposta a interpello n. 117/E/2020](#), confermando che le "vecchie" prove della cessione

intracomunitaria “*franco magazzino*” sono ancora valide e possono, quindi, essere utilizzate nonostante sia entrato in vigore il Regolamento 2018/1912/UE al fine di disciplinare le modalità di prova del trasporto dei beni in altro Paese membro.

L’Agenzia delle entrate ha chiarito che la documentazione indicata dall’istante è in linea alle indicazioni contenute nella [risposta a interpello n. 100/E/2019](#), secondo cui, nell’ipotesi di cessione intracomunitaria di beni “*franco magazzino*”, gli ulteriori documenti utilizzati a corredo del documento di trasporto attestante la destinazione dei beni, normalmente firmato dal trasportatore per presa in carico, possono costituire prova dell’avvenuta cessione a condizione che:

- dai descritti documenti siano individuabili i soggetti coinvolti (ovvero, cedente, vettore e cessionario) e tutti i dati utili a definire l’operazione a cui si riferiscono;
- si provveda a conservare le relative fatture di vendita, la documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle precedenti cessioni, la documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e gli elenchi Intrastat.



In definitiva, è possibile ritenere che, se il cedente:

- è in grado di reperire le prove previste, vale la presunzione che i beni sono stati inviati (e che i medesimi sono pervenuti) nel Paese membro di destinazione, salvo che, con inversione dell’onere della prova previsto dall’[articolo 2697](#), cod. civ., l’Amministrazione finanziaria dimostri che le prove raccolte sono false;
- non è in grado di reperire le prove previste, continuano a valere le prove già considerate valide dall’Agenzia delle entrate nei vari documenti di prassi emanati prima del 1° gennaio 2020; in tale evenienza, è l’impresa italiana che deve dimostrare che i beni sono stati inviati (e che i medesimi sono pervenuti) nel Paese membro di destinazione, secondo quanto previsto dall’articolo 2697, cod. civ..

Nello stesso senso si è espressa anche l’Agenzia delle entrate con altri documenti di prassi, tra cui la [circolare n. 12/E/2020](#) e la [risposta a interpello n. 305/E/2020](#), precisando che, allo stato, in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione, può continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell’entrata in vigore dell’articolo 45-*bis*, Regolamento 2011/282/UE. Resta inteso, a ogni modo, che detta prassi nazionale individua documenti, la cui idoneità a provare l’avvenuto trasporto comunitario è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell’Amministrazione finanziaria.



Nella risposta a interpello n. 305/E/2020, l’Agenzia delle entrate ha esplicitamente escluso la possibilità, suggerita dalla società istante, di:

- emettere fattura imponibile ex [articolo 2](#), D.P.R. 633/1972;

- acquisire la conferma dell'avvenuto trasferimento tramite dichiarazione scritta da parte del cessionario;
- a seguito dell'acquisizione della conferma, procedere allo storno della fattura imponibile con nota di credito ex [articolo 26](#), D.P.R. 633/1972 e all'emissione di una nuova fattura non imponibile ex [articolo 41](#), D.L. 331/1993.

Tale procedura è preclusa, in quanto l'incertezza attiene, sin dall'origine, alla validità dei mezzi di prova della cessione e non alla sussistenza dei requisiti astratti cui è subordinata la qualificazione dell'operazione come cessione intracomunitaria. In tale circostanza, pertanto, la società istante non può avvalersi dell'emissione della nota di variazione in diminuzione, a cui si ricorre solo nei casi espressamente previsti dal Legislatore, tra i quali non rientra l'ipotesi prospettata.

Detraibilità dell'Iva in caso di comodato

Centro studi tributari

Il caso

Su di un terreno edificabile viene effettuato un intervento che prevede la costruzione di 7 appartamenti e *garage* sotterranei che verranno destinati ad affitto per le vacanze.

Il terreno è di proprietà di 2 persone private A e B (non legate da parentela o affinità) in comproprietà al 50% ciascuno.

A tal fine si ipotizza la costituzione di Alfa Srl per la costruzione e la gestione degli appartamenti per vacanze, partecipata da A e B al 50% ciascuno.

A e B chiedono al Comune licenza di costruzione di 7 appartamenti e parcheggi sotterranei destinati all'uso degli appartamenti sovrastanti.

Prima di iniziare la costruzione A e B intendono mettere a disposizione di Alfa Srl, con contratto di comodato gratuito della durata di 15 anni, la superficie ai fini della costruzione degli appartamenti e dei parcheggi sotterranei prevedendo che tutte le spese siano a carico di Alfa Srl.

Il contratto di comodato prevede, inoltre, che alla scadenza Alfa Srl non abbia diritto di risarcimento alcuno per le spese investite.

Alfa Srl in nome e per conto proprio costruisce e arreda gli appartamenti e, a costruzione ultimata, procede con l'affitto incassando i corrispettivi per 15 anni.

A seguito del contratto di comodato si ritiene che:

1. Alfa Srl sostiene le spese di costruzione, detrae la relativa Iva ed effettua gli ammortamenti delle spese di costruzione nel periodo contrattuale di validità del comodato e, allo scadere del comodato, non fattura alcunché ad A e B i quali già sono proprietari degli appartamenti fin dall'inizio;
2. A e B, al termine del comodato, avranno la piena disponibilità degli immobili senza addebiti di Iva.

La soluzione

In relazione alla fattispecie descritta, per quanto riguarda i profili Iva, si pone il problema di stabilire se l'Iva assolta da Alfa Srl sulle spese di costruzione sostenute nel periodo contrattuale di validità del comodato sia detraibile/rimborsabile in capo ad Alfa Srl, tenuto conto che quest'ultima non è proprietaria né dell'area edificabile, né dei fabbricati che saranno edificati sulla stessa.

L'aspetto della detraibilità Iva è stato definitivamente risolto dalla Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la [sentenza n. 11533/2018](#), secondo la quale:

“deve riconoscersi il diritto alla detrazione IVA per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l’attività d’impresa o professionale, anche se quest’ultima sia potenziale o di prospettiva. E ciò pur se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi”.

La Suprema Corte si è pronunciata a seguito del conflitto interpretativo dovuto a pronunce intese a riconoscere - o a escludere - il diritto alla detrazione dell’Iva in fattispecie in cui erano stati svolti lavori di manutenzione o ristrutturazione su immobili utilizzati da un’impresa che li deteneva soltanto in locazione per la sua attività.

Nelle pronunce che hanno escluso la detrazione è presente la preoccupazione che il contratto di locazione possa essere stato predisposto allo scopo di consentire alla conduttrice l’esercizio del diritto di detrazione di cui la proprietaria dell’immobile, in quanto *“consumatrice finale”*, non avrebbe avuto diritto proprio perché non esercitante un’attività d’impresa o professionale.

I giudici di legittimità, al riguardo, fanno l’esempio della persona fisica proprietaria di un negozio che debba ristrutturarlo e che, non potendo detrarre l’Iva e dedurre i costi, costituisca una società che riceve in locazione l’immobile soltanto per averne diritto, tanto che, a lavori ultimati, il contratto di locazione viene risolto.

L’orientamento della Suprema Corte, sopra esposto, è coerente con quello della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, che infatti ammette l’esercizio della detrazione dell’Iva anche per le spese relative a beni di proprietà altrui, laddove i predetti beni siano utilizzati nell’esercizio di un’attività economica che dà luogo all’effettuazione di operazioni imponibili (sentenze, [causa C-672/16](#); sentenza 14 settembre 2017, [causa C-132/16](#), [causa C-124/12](#) e [causa C-29/08](#)).

La stessa prassi amministrativa è pervenuta alla medesima interpretazione, riconoscendo pertanto il diritto alla detrazione dell’Iva assolta in relazione a beni di proprietà altrui, a condizione che gli stessi siano utilizzati nell’esercizio dell’impresa o di arte o professione e, segnatamente, per compiere operazioni imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione.

Per esempio, con la [risoluzione n. 179/E/2005](#), l’Agenzia delle entrate – in merito alla detraibilità dell’Iva relativa alle spese sostenute per il miglioramento, la trasformazione e l’ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o in comodato – ha osservato che:

“gli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972 ammettono in detrazione l’imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell’esercizio dell’impresa.

Si ritiene, pertanto, che nei casi in esame sia detraibile l’IVA assolta ... sulle spese di trasformazione, miglioramento ed ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o comodato, in

quanto l'imposta è afferente a beni destinati ad essere utilizzati per operazioni - rientranti nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa - che conferiscono il diritto alla detrazione" (si veda anche la [risposta a interpello n. 219/E/2021](#)).

Nel caso di specie, Alfa Srl non solo ha diritto alla detrazione, ma anche al rimborso dell'Iva relativa alle spese di costruzione dei fabbricati detenuti in comodato, in quanto di proprietà dei soci persone fisiche.

In proposito, assume rilevanza la sentenza resa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la [sentenza n. 13162/2024](#), con la quale la Suprema Corte ha ritenuto di poter affermare che il principio di diritto espresso dalle Sezioni Unite nella [sentenza n. 11533/2018](#) in tema di detrazione Iva debba essere esteso al rimborso dell'imposta.

Pertanto, con la nuova pronuncia è stato affermato che:

"l'esercente attività d'impresa o professionale ha diritto al rimborso dell'Iva per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili dei quali non è proprietario, ma che detiene in virtù di un diritto personale di godimento, purché sia presente un nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta".

Nel caso considerato, la società contribuente ha assolto l'Iva relativa a opere di ristrutturazione riguardanti edifici e impianti strumentali alla propria attività d'impresa, ma che insistono su un terreno non di sua proprietà, ma detenuto in forza di un contratto di locazione con un soggetto terzo. L'ufficio ha ritenuto che, nella situazione in esame, non trova applicazione l'[articolo 30](#), comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972, il quale prevede che il diritto al rimborso dell'Iva spetti soltanto qualora si riferisca all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, dovendosi ritenere tali, ai sensi degli articoli [102](#) e [103](#), Tuir, quelli non solo strumentali all'attività dell'impresa, ma anche dei quali il contribuente (soggetto passivo) abbia il possesso in virtù del diritto di proprietà o altro diritto reale di godimento.

Le Sezioni Unite hanno inteso risolvere il conflitto interpretativo in materia, esistendo un orientamento che afferma l'equivalenza di presupposti dei 2 diritti in oggetto (detrazione e rimborso), con l'unica condizione della strumentalità dei beni interessati per il soggetto passivo e un ulteriore indirizzo più restrittivo, che nega tale equivalenza.

L'indirizzo che restringe la portata applicativa della previsione di cui all'[articolo 30](#), comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972 si basa essenzialmente sulle espressioni "acquisto" e "ammortizzabili", negando che sia rimborsabile l'Iva assolta in relazione a beni non acquistati, vale a dire dei quali il soggetto passivo non abbia acquisito la proprietà o altro diritto reale e che, per tale ragione, non rientrino tra i beni dell'impresa ammortizzabili, ancorché si tratti di beni strumentali all'esercizio dell'impresa medesima.

Tali pronunce, sostanzialmente, enucleano il concetto di “*bene ammortizzabile*” dagli articoli [102](#) e [103](#), Tuir e dall'[articolo 2424](#), lettera b) I e II, cod. civ., come bene iscrivibile tra le “*immobilizzazioni*” (materiali o immateriali), che secondo i Principi contabili Oic (24, 16), sono riferibili a costi a utilità pluriennale per l’acquisto di beni durevoli, escludendosi che possa considerarsi a tal fine sufficiente la mera strumentalità del bene.

Secondo la [sentenza n. 13162/2024](#) delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, all’espressione “*acquisto (...) di beni ammortizzabili*”, utilizzata dal Legislatore italiano, va attribuito il significato di disponibilità di tali beni in virtù di un titolo giuridico che ne garantisca il possesso, ovvero, la detenzione per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo (quale appunto è, di norma, non solo quello derivante dall’acquisizione della proprietà ovvero di un diritto reale, ma anche da un contratto di locazione/comodato), ferma in ogni caso la necessaria strumentalità dei beni stessi all’esercizio dell’impresa, che comunque è presupposto generale della detraibilità dell’Iva ex [articolo 19](#), comma 1, D.P.R. 633/1972.

Nella pronuncia si afferma, inoltre, che il concetto di “*bene ammortizzabile*” non può essere correttamente inteso nel contesto giuridico dell’Iva con riferimento alle previsioni normative in materia di imposte dirette (articoli 102 e 103, Tuir) e nemmeno risultano ermeneuticamente dirimenti le disposizioni sul bilancio contenute nel codice civile, ovvero i Principi contabili.

Piuttosto, bisogna fare riferimento alla nozione - ampia e sostanzialmente economica - di “*beni di investimento*”, utilizzata nella Direttiva 2006/112/CE (articoli [174](#), comma 2, lettera a) e comma 3, [188](#), comma 1, secondo periodo, e comma 2, [189](#), lettera a), e [190](#)), che, quindi, risulta essere l’unico parametro al quale un’interpretazione conforme deve affidarsi.

Di conseguenza, l’applicazione dell'[articolo 30](#), comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972, nella parte in cui prevede il rimborso annuale dell’Iva limitatamente all’imposta relativa all’acquisto o all’importazione di beni ammortizzabili, va necessariamente estesa ai beni che, pur *stricto sensu* non ammortizzabili, sono comunque destinati all’esercizio dell’impresa per un periodo di tempo medio-lungo, appunto quali “*investimenti*” (beni strumentali).

Alla luce del quadro normativo e interpretativo che precede, si ritiene che la Srl abbia il diritto di detrazione e di rimborso dell’Iva assolta in relazione alle spese di costruzione dei fabbricati detenuti in comodato, destinati a essere utilizzati nell’ambito dell’attività di locazione imponibile. Si conferma che, allo scadere del comodato, la Srl non sarà tenuta a fatturare alcunché ai soci, i quali sono già proprietari degli appartamenti.

L'osservatorio di giurisprudenza

Centro studi tributari

Detrazione Iva – Rettifica della detrazione – Periodo di “tutela fiscale” – Lavori relativi a beni immobili

[Corte di Giustizia, 12 settembre 2024, causa C-243/23](#)

La rettifica della detrazione Iva è disciplinata, sul piano comunitario, dagli articoli [184](#) e ss., Direttiva 2006/112/CE e mira ad aumentare la precisione della detrazione, in modo da assicurare la neutralità dell'Iva.

Tale meccanismo persegue, quindi, l'obiettivo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'Iva pagata a monte e l'impiego dei beni/servizi per operazioni soggette a imposta a valle.

L'[articolo 185](#), § 1, Direttiva 2006/112/CE stabilisce la regola secondo la quale la rettifica deve essere operata in particolare quando, successivamente alla dichiarazione Iva, sono intervenuti dei mutamenti degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione. Tali variazioni sono probabili specialmente nel caso dei beni d'investimento, che utilizzati per un certo numero di anni nel corso dei quali possono cambiare gli scopi cui essi sono destinati. A tal fine, l'[articolo 187](#), Direttiva 2006/112/CE individua un periodo minimo di 5 anni per la rettifica della detrazione che, per i beni d'investimento, può essere prolungato dagli Stati membri fino a 20 anni.

La normativa comunitaria non fornisce la definizione di beni d'investimento, ma si limita a prevedere, all'[articolo 189](#), lettera a), Direttiva 2006/112/CE, che gli Stati membri possono definire il concetto di beni di investimento. Il successivo [articolo 190](#), Direttiva 2006/112/CE dispone che gli Stati membri possono considerare beni di investimento i servizi che hanno caratteristiche analoghe a quelle normalmente attribuite ai beni di investimento.

Secondo la Corte, il periodo di rettifica della detrazione Iva prolungato per i beni immobili è applicabile anche ai relativi lavori, soggetti a imposta in quanto prestazioni di servizi, che implicano un ampliamento significativo e/o una profonda ristrutturazione dell'immobile, i cui effetti hanno un periodo di vita economica corrispondente a quello di un nuovo fabbricato.

La facoltà prevista dall'articolo 190, Direttiva 2006/112/CE, infatti, consiste nell'autorizzare gli Stati membri a trattare, ai fini della rettifica della detrazione, taluni servizi allo stesso modo dei beni d'investimento, nella misura in cui tali servizi, tenuto conto del periodo di vita economica dei loro

effetti e della concomitante possibilità di una variazione dell'utilizzo effettivo dei beni a essi relativi, sono analoghi a questi ultimi.

Inoltre, il principio di neutralità impone agli Stati membri di non trattare diversamente un soggetto passivo che abbia beneficiato di taluni servizi rispetto a un altro che, essendo impegnato nella stessa attività economica, abbia acquistato beni le cui caratteristiche economiche sono essenzialmente equivalenti a quelle dei predetti servizi.

Detrazione Iva – Limitazioni previste per le società di comodo – Illegittimità sul piano comunitario – Disapplicazione

Corte di Cassazione, [sentenza n. 24416/2024](#) e [ordinanza n. 2442/2024](#)

La Corte di Cassazione ha disapplicato le limitazioni all'esercizio del diritto di detrazione e di rimborso dell'Iva previste, per le società di comodo, dall'[articolo 30](#), L. 724/1994, in quanto incompatibili sul piano comunitario, basandosi su una presunzione estranea alla disciplina Iva, dovendo il diritto di detrazione restare ancorato alla *"realtà effettiva"*.

Con la sentenza relativa alla [causa C-341/22](#) del 7 marzo 2024 (Feudi di San Gregorio Aziende Agricole), la Corte di Giustizia UE ha, in primo luogo, affermato che l'[articolo 9](#), § 1, Direttiva 2006/112/CE non esclude la qualità di soggetto passivo Iva in capo alla società che, nel corso di un determinato periodo d'imposta, effettui operazioni rilevanti ai fini dell'Iva il cui valore economico non raggiunge la soglia fissata dalla normativa nazionale, corrispondente ai ricavi che possono ragionevolmente attendersi dalle attività patrimoniali di cui dispone.

Tale disposizione, infatti, mette in luce che l'attività svolta deve essere considerata di per sé stessa, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati, per cui la qualità di soggetto passivo Iva non è subordinata all'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'Iva il cui valore economico superi una soglia di reddito previamente fissata. Ciò che rileva al riguardo è esclusivamente il fatto che il soggetto passivo eserciti effettivamente un'attività economica e che, come previsto dall'[articolo 9](#), § 1, Direttiva 2006/112/CE, sfrutti un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

In secondo luogo, la Corte ha affermato che è illegittima la normativa nazionale in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'Iva a causa dell'importo, considerato insufficiente, delle operazioni attive, rilevanti ai fini dell'Iva.

La Direttiva 2006/112/CE, infatti, non subordina il diritto di detrazione al requisito che il volume delle operazioni rilevanti ai fini dell'Iva, effettuate a valle in un determinato periodo, raggiunga una certa soglia. Al contrario, il diritto alla detrazione deve essere garantito, purché ricorrano le condizioni richieste, indipendentemente dai risultati delle attività economiche del soggetto passivo interessato.

Nel caso in esame, non è neppure possibile sostenere che il diritto alla detrazione possa essere negato in quanto è dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che esso sia invocato fraudolentemente o abusivamente.

La presunzione introdotta dall'[articolo 30](#), L. 724/1994, essendo basata esclusivamente sulla valutazione del volume delle operazioni attive, è estranea ai criteri definiti dalla giurisprudenza comunitaria per verificare se la detrazione è operata fraudolentemente o abusivamente e che consistono nella valutazione della realtà effettiva delle operazioni rilevanti ai fini dell'Iva effettuate dal soggetto passivo.

La Suprema Corte ha osservato che la disciplina relativa alle società di comodo non è incompatibile perché mira a disincentivare l'evasione ma perché si fonda su una presunzione estranea alla disciplina Iva dovendo il diritto di detrazione restare ancorato alla "realtà effettiva".

Ne discende, pertanto, che il diritto di detrazione deve essere riconosciuto se:

- nel corso del periodo d'imposta controverso, in relazione al quale l'Amministrazione finanziaria ha qualificato la società come "non operativa", la stessa abbia effettivamente esercitato un'attività economica (indipendentemente dallo scopo o dai risultati), intesa come comprensiva di ogni attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità, così come previsto dall'[articolo 9](#), § 1, Direttiva 2006/112/CE;
- la società medesima abbia impiegato i beni e servizi acquistati per effettuare operazioni attive soggette a imposta e ciò indipendentemente dai risultati conseguiti;
- le operazioni poste in essere non si inseriscano in una frode o non integrino un abuso.

Base imponibile – Accise sull'energia elettrica – Rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 24129/2024](#)

A seguito del processo verbale di constatazione dei funzionari dell'Agenzia delle dogane, per l'anno 2013, è stato rilevato l'omesso versamento dell'Iva sulle accise e relative addizionali dovute per le forniture di energia elettrica ai consumatori finali.

I giudici d'appello, riformando la decisione di I grado, hanno sostenuto che le accise sull'energia elettrica rientrano nella base imponibile Iva a condizione che le stesse siano state effettivamente traslate sul consumatore finale. In merito, poi alla ripartizione dell'onere della prova tra Amministrazione finanziaria e contribuente, i giudici d'appello hanno evidenziato come l'Agenzia delle entrate non abbia provato il presupposto per la richiesta delle accise, con la conseguenza che l'avviso di accertamento deve ritenersi carente di motivazione.

La Suprema Corte ha richiamato il principio contenuto nella [sentenza n. 26145/2019](#), secondo cui, ai sensi degli articoli [1](#) e [13](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 e in conformità all'[articolo 78](#), § 1, lettera a), Direttiva 2006/112/CE, nella base imponibile dell'Iva rientrano tutti i costi sostenuti dal fornitore prima della cessione del bene o della prestazione dei servizi, purché connessi con essa, incluse le imposte che, come le accise (il cui prelievo costituisce un elemento del costo del prodotto venduto), lo Stato esige unicamente dal fornitore, in qualità di sostituto d'imposta, dato che quest'ultimo è autonomamente responsabile del pagamento delle stesse.

Dall'articolo 13, comma 1, D.P.R. 633/1972 si desume, infatti, che la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente/prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario/committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

Si tratta di una previsione estremamente ampia, tale, dunque, da includere anche gli oneri fiscali, quali le accise, neppure potendosi ricavare una indicazione in senso contrario dall'[articolo 15](#), D.P.R. 633/1972, che tra le esclusioni dal computo della base imponibile non menziona né le accise, né altre imposte.

La disciplina interna, quindi, porta a concludere che, in linea di principio, nel corrispettivo finale su cui applicare l'Iva debbano essere inclusi anche tutti i tributi di ogni genere (esclusa solo l'Iva) e, in particolare, quelli che gravano la produzione e la vendita dei beni, il cui importo - come per le accise - sia posto a carico del destinatario.

La Corte di Giustizia UE, in numerose decisioni, ha precisato che l'inclusione nella base imponibile delle imposte ulteriori - in sé non costituenti un corrispettivo economico della cessione - si giustifica in quanto sussista un legame diretto tra esse e la cessione, successivamente precisando che tale legame diretto è ravvisabile allorquando le tasse, i tributi e i prelievi divengono esigibili dal momento che sono forniti e solo quando sono forniti i servizi.

Se, pertanto, in caso di obbligo di rivalsa, ben può sostenersi che il prezzo del servizio ceduto ricomprende sempre anche la tassa, non altrettanto può dirsi per il prezzo dell'energia elettrica fornita dal produttore ai consumatori, tenuto conto che per le accise la rivalsa costituisce solo un diritto del fornitore e non un obbligo.

Ne deriva che, solo nel caso in cui la rivalsa sia stata concretamente esercitata dal soggetto obbligato al pagamento delle accise nei confronti dell'Amministrazione doganale, dette imposte vengono a costituire parte del costo dell'energia elettrica fornita e, pertanto, rientrano nella base imponibile Iva.

Se, invece, come nel caso di specie, la contribuente aveva sì ricevuto il corrispettivo relativo alle forniture di energia non comprensivo tuttavia delle accise, non può ragionevolmente sostenersi che

l'Iva debba riguardare anche le accise non traslate sul prezzo dell'energia e, dunque, non pagate dai consumatori finali.

E ciò anche in ragione del fatto che la base imponibile è determinata da quello che il soggetto passivo percepisce realmente come corrispettivo, non potendo gravare sul fornitore un'imposta che è a carico del consumatore finale e che non è stata da questi versata.

In conclusione, le accise sull'energia elettrica dovute dal soggetto obbligato all'Amministrazione finanziaria rientrano nella base imponibile dell'Iva a condizione che le stesse siano state effettivamente traslate sul consumatore finale ai sensi dell'[articolo 16](#), comma 3, D.Lgs. 504/1995, poiché solo in questo caso entrano a fare parte del prezzo pagato da quest'ultimo e vengono, dunque, a costituire un elemento del costo del prodotto venduto.

Obbligo di regolarizzazione delle fatture da parte del destinatario – Valutazione del regime giuridico-fiscale dell'operazione – Esclusione

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 24133/2024](#)

In merito alla portata dell'[articolo 6](#), comma 8, D.Lgs. 471/1997, l'inclusione, fra i compiti del cessionario o committente, di un apprezzamento critico, su quanto l'emittente di fattura completa dichiara in ordine alla non imponibilità dell'operazione, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza in funzioni di esclusiva pertinenza dell'ufficio finanziario, e, dunque, andrebbe oltre la *ratio* di assicurare all'ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti ai fini impositivi, introducendo una sorta di accertamento "*privato*" in rettifica della dichiarazione del debitore d'imposta. Una dilatazione delle incombenze in discorso, nel senso voluto dall'Amministrazione finanziaria, non sarebbe del resto coerente con il contestuale obbligo del soggetto tenuto alla regolarizzazione della fattura altrui di pagare l'imposta non versata o versata in misura insufficiente.

La tesi porterebbe a esigere quel versamento prima che l'ufficio abbia controllato ed eventualmente rettificato la suddetta dichiarazione di non tassabilità dell'operazione e, quindi, a imporre il soddisfacimento di un credito non ancora accertato e fatto valere nel rapporto con il soggetto passivo, sulla mera base della prefigurabilità di una successiva iniziativa dell'ufficio stesso; il risultato sarebbe anomalo, e non scevro da dubbi di compatibilità con i precetti di cui agli articoli [3](#), [24](#) e [53](#), Costituzione, in quanto si richiederebbe al cessionario o committente, solo perché debitore "*finale*" in esito alla rivalsa, una "*solutio*" di tipo anticipatorio e cautelativo rispetto a credito d'imposta non ancora esercitato.

In definitiva, in tema di Iva, l'obbligo, previsto dall'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997 in capo al cessionario di un bene o al committente di un servizio, di regolarizzare l'operazione imponibile posta

in essere dal cedente o prestatore, comporta, in caso di omessa emissione della fattura, come in quello di emissione di fattura irregolare, la necessità per il cessionario/committente di verificare la regolarità formale dell'operazione, restando escluso che egli sia altresì tenuto a compiere approfondimenti di merito per individuare la corretta disciplina applicabile, giacché ciò si risolverebbe nell'esercizio, da parte di un soggetto privato, di funzioni investigative e valutative di pertinenza tipicamente dell'Amministrazione finanziaria in sede di rettifica della dichiarazione del cedente/prestatore, quale unico ed effettivo debitore d'imposta.

Obblighi dei contribuenti – Separazione facoltativa delle attività – Criteri

[Corte di Cassazione, sentenza n. 24022/2024](#)

L'[articolo 36](#), comma 3, D.P.R. 633/1972 stabilisce che i soggetti che esercitano più imprese o più attività (rispettivamente, esenti e imponibili), nell'ambito della stessa impresa, hanno la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate. In tal caso, la detrazione di cui agli articoli [19](#) e ss., D.P.R. 633/1972 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente.

I soggetti che hanno optato per la contabilità separata ai fini dell'Iva, come nella specie la società contribuente, hanno, quindi, diritto alla detrazione solo se si verificano 2 condizioni, ossia che:

- l'attività per cui si ha diritto sia gestita effettivamente con contabilità separata;
- l'imposta, di cui si chiede la detrazione, non riguardi "*beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente*", ossia destinati indistintamente alle diverse attività esercitate.

La "*ratio*" sottesa alla predetta disposizione normativa è quella di neutralizzare i possibili effetti negativi scaturenti dalla detrazione forfetaria dell'imposta secondo il metodo del *pro rata*, di cui agli articoli 19, comma 5, e [19-bis](#), D.P.R. 633/1972, nel caso in cui alcune attività esercitate siano imponibili e altre siano esenti, a prescindere dal fatto che vi sia o meno utilizzazione promiscua dei beni e dei servizi.

Il successivo comma 5, articolo 36, D.P.R. 633/1972 stabilisce che, in tutti i casi in cui l'imposta è applicata separatamente per una determinata attività la detrazione di cui all'articolo 19, D.P.R. 633/1972, se ridotta ai sensi del comma 3, articolo 19, D.P.R. 633/1972, ovvero se applicata forfetariamente, è ammessa per l'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente, nei limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività stessa.

Ne consegue, quindi, che se il contribuente svolge più attività nell'ambito della stessa impresa, per una sola delle quali l'imposta assoluta è detraibile, l'imputazione dei costi promiscui, riferibili cioè a tutte le attività, deve essere effettuata in base alla misura della concreta utilizzazione dei beni e

servizi, da cui derivano detti costi, nell'ambito delle distinte attività, atteso quanto previsto dall'[articolo 36](#), commi 3 e 5, D.P.R. 633/1972. Il relativo onere di provare l'imputazione dei costi grava sul contribuente e non può essere assolto invocando criteri di astratta ripartizione proporzionale.

Per i costi imputabili all'attività imponibile Iva, invece, va riconosciuto il diritto di detrazione piena e non in misura forfetaria secondo il meccanismo del *pro rata*.

La scelta di adottare contabilità separate è ammessa solo laddove le diverse attività economiche (imponibili ed esenti) siano sostanzialmente diverse (non essendo decisiva sul punto la mera attribuzione di un diverso codice Ateco) ed effettivamente scindibili, sulla base di criteri oggettivi, così da essere suscettibili di formare oggetto di autonome attività di impresa, aventi ciascuna una propria struttura organizzativa. Ciascuna attività, inoltre, deve essere esercitata in modo sistematico, non essendo ammessa l'opzione di separazione nel caso in cui alcune di esse siano svolte in modo occasionale.

Nel valutare le attività esercitate dalla contribuente, i giudici d'appello non si sono attenuti ai suddetti principi, in quanto non hanno considerato che la società ricorrente aveva optato per il regime di applicazione separata dell'Iva, nell'ambito del quale ha adottato contabilità separate in relazione alle attività esercitate, e non hanno verificato se ciascuna attività fosse dotata di una propria struttura organizzativa, nei termini sopra delineati, essendosi limitati a qualificare quella di erogazione dei finanziamenti, peraltro solo sulla base della richiesta di cancellazione dall'elenco degli intermediari finanziari, come una sorta di attività interna all'impresa ("*complementare*").

In definitiva, la Suprema Corte ha affermato che l'opzione per l'applicazione separata dell'Iva, prevista dall'articolo 36, comma 3, D.P.R. 633/1972 per i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, è ammessa laddove le diverse attività economiche, esercitate tutte in modo sistematico e non occasionale, siano sostanzialmente diverse ed effettivamente scindibili, sulla base di criteri oggettivi, così da essere suscettibili di formare oggetto di autonome attività di impresa, aventi ciascuna una propria struttura organizzativa.

Operazioni imponibili – Cessioni di beni immobili – Nozione di “impresa costruttrice”

CGT I grado di Reggio Emilia, 3 settembre 2024, n. 177/I/24

Il contribuente ha acquistato un alloggio con assolvimento in rivalsa dell'Iva essendo l'acquisto avvenuto dall'impresa costruttrice. L'imposta è stata applicata nella misura ridotta del 4% in quanto l'acquirente ha richiesto i benefici "*prima casa*". L'immobile oggetto di vendita faceva parte di un più

ampio compendio immobiliare che la società cedente aveva acquistato in corso di costruzione da una società fallita completando, poi, la costruzione.

L'ufficio, con l'atto impugnato, ha contestato la qualifica di impresa costruttrice della cedente e, conseguentemente, che la vendita potesse essere assoggettata a Iva, procedendo a liquidare l'imposta di registro nella misura proporzionale dovuta per il trasferimento "prima casa", oltre alle imposte ipotecaria e catastale.

L'[articolo 10](#), comma 1, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972 prevede l'applicazione dell'Iva con conseguente imposta di registro in misura fissa alle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e quelle per le quali, nel relativo atto, il cedente abbia, espressamente, manifestato l'opzione per l'imposizione.

Un'attenta lettura della norma chiarisce che è solo l'impresa costruttrice che ha ultimato la costruzione che può cedere con Iva restando, conseguentemente, del tutto ininfluenza quale percentuale del monte lavori abbia eseguito anche in rapporto ad altra impresa di costruzione che sia intervenuta nel cantiere prima di lei.

Alla norma, quindi, non interessa quante imprese di costruzione siano intervenute nel cantiere, ma solo chi abbia "chiuso" il cantiere, potendo solo questa cedere con Iva la costruzione ultimata.

Non vi è dubbio, nel caso in esame, che la società cedente abbia effettivamente completato la costruzione, essendovi di tale fatto prova documentale (permesso di costruire, contratto di appalto, fatture, rilascio di polizza postuma decennale all'acquirente).

Operazioni non imponibili – Cessioni all'esportazione in triangolazione – Trasporto/spedizione a cura o a nome del primo cedente

[Corte di Cassazione, sentenza n. 23521/2024](#)

La Corte di Cassazione ha ribadito che il regime di non imponibilità Iva previsto per le cessioni all'esportazione in triangolazione è applicabile anche quando il trasporto/spedizione dei beni al di fuori del territorio comunitario è curato dal cessionario italiano, anziché dal primo cedente, anch'esso italiano, a condizione che le parti siano in grado di dimostrare che l'operazione complessivamente posta in essere è stata configurata come una triangolazione.

L'Agenzia delle entrate, in sede di ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione, ha censurato la decisione dei giudici d'appello, sostenendo, in buona sostanza, che la prima cessione non avrebbe potuto beneficiare del regime di non imponibilità Iva non essendo provata la volontà delle parti di effettuare una cessione interna con destinazione finale dei beni al di fuori dell'Unione Europea.

A ben vedere, ha sottolineato la Suprema Corte, i giudici d'appello hanno fornito la prova della volontà delle parti, facendo leva non solo sui regolamenti contrattuali intercorsi tra i contraenti, ma

anche su altri elementi fattuali, quali i riferimenti apposti sulla fattura emessa dal primo cedente al cessionario italiano e su quella emessa da quest'ultimo nei confronti del cessionario finale extracomunitario.

Né, sempre secondo i giudici di legittimità, può accedersi alla tesi, prospettata dall'Agenzia delle entrate, secondo cui la mancanza di unicità del trasporto – interrotto per essere i beni transitati, prima di giungere alla loro destinazione finale, presso la sede del cessionario italiano – deporrebbe per l'assenza dell'originaria volontà dei contraenti.

Infatti, l'orientamento della giurisprudenza, non solo italiana ma anche comunitaria, non dà alcuna rilevanza al soggetto che ha la disponibilità dei beni in occasione del trasporto/spedizione, ma alla sola volontà delle parti di configurare l'operazione complessivamente posta in essere come una esportazione in triangolazione.

In conclusione, nel caso di operazioni triangolari - che si verificano quando vi sono 2 cessioni successive con 3 operatori, di cui almeno uno sito al di fuori del territorio nazionale – l'operazione di trasporto va considerata come unitaria se 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; il vincolo di destinazione sulla merce da trasportare esclude una signoria dominicale sui beni acquistati e, pertanto, impedisce di qualificare il trasferimento come cessione di beni ai fini Iva.

Fatturazione – Rivendita di beni *online* mediante commissionario

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 23084/2024](#)

La Corte di Cassazione ha affermato che, ai fini dell'applicazione dell'Iva ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 2, n. 3, D.P.R. 633/1972 – secondo cui, per "*finzione giuridica*", costituiscono cessioni di beni i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di un contratto di commissione – la "*finzione giuridica*" non è esclusa dalla circostanza che il commissionario provveda alla rivendita dei beni avvalendosi di una piattaforma *online*, negoziando in proprio la cessione e il prezzo dei beni.

Nel caso in esame, una persona fisica, titolare di partita Iva per l'attività svolta, si reca presso i negozi di una società, sceglie la merce, la fotografa ed esegue le inserzioni di vendita e le relative cessioni mediate una piattaforma elettronica. Il prezzo di vendita della merce è negoziato direttamente dalla persona fisica e, a seguito della consegna della merce, a cura della persona fisica stessa, la società ottiene il ricavo della cessione, costituito dal prezzo di vendita al netto delle spese di spedizione e della provvigione pattuita.

Ad avviso dell'ufficio, in considerazione della riconducibilità del rapporto tra la società e la persona fisica allo schema della commissione, disciplinato dall'[articolo 1731](#), cod. civ., la società avrebbe

dovuto emettere fattura nei confronti della persona fisica per l'importo del prezzo di vendita diminuito della provvigione, in conformità a quanto previsto dall'[articolo 13](#), comma 2, lettera b), D.P.R. 633/1972, secondo cui, ai fini della determinazione della base imponibile, i corrispettivi sono costituiti, per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, di cui all'[articolo 2](#), comma 2, n. 3, D.P.R. 633/1972, rispettivamente, dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione e dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione.

La società, invece, ha ceduto la merce in favore della persona fisica, sostenendo che quest'ultima non ha richiesto l'emissione della fattura e non ha dichiarato di operare nell'esercizio d'impresa, con la conseguenza che la società si è limitata a rilasciare lo scontrino fiscale al momento in cui la persona fisica ha prelevato dal negozio la merce.

Nell'[ordinanza n. 23084/2024](#), la Suprema Corte ha ritenuto che la disciplina Iva applicabile allo schema della commissione, sopra esposta, si applichi anche in un caso come quello in esame, in cui un soggetto passivo Iva rivenda i beni di proprietà di un terzo avvalendosi di una piattaforma *online*, negoziando in proprio la cessione e il prezzo dei beni.

La circostanza che tale soggetto passivo operi direttamente, a nome di un diverso soggetto, cioè del proprietario dei beni, sulla piattaforma non è, quindi, idoneo a escludere l'esistenza di un contratto di commissione rilevante, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 2, comma 2, n. 3, D.P.R. 633/1972.

L'operatività diretta del commissionario sulla piattaforma elettronica non giustifica neppure l'applicazione dell'[articolo 22](#), D.P.R. 633/1972, in quanto l'esclusione dell'obbligo di emissione della fattura per le operazioni di vendita al dettaglio, se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, ha la propria "*ratio*" nella circostanza che la clientela "*retail*" è solitamente composta da consumatori e non da soggetti passivi Iva.

In altre parole, l'emissione dello scontrino fiscale, caratterizzato dalla mancata identificazione del contraente e dell'indicazione dei dati necessari a consentire eventuali verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria, è collegata alla circostanza che l'acquirente non sia un soggetto passivo.

Tale evenienza è, tuttavia, da escludere nel caso di specie, in considerazione del rapporto di commissione esistente tra la società proprietaria dei beni e il commissionario, il quale – essendo titolare di partita Iva per l'esercizio di tale attività – deve essere necessariamente destinatario della fattura emessa dalla società e non del mero scontrino fiscale.

L'informazione quotidiana,
attenta e completa

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani sempre aggiornato

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Marco Peirolò – dottore commercialista, revisore legale e
componente della Commissione Iva e altre imposte indirette presso il
Cndcec

COMITATO SCIENTIFICO

Alberto Alfredo Ferrario
Luigi Scappini

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

Registrazione del tribunale di Verona n. 6188 del 10
settembre 2015

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN 2499-1023

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2024

Euro 100 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata,
accessibile tramite le proprie credenziali dal [link](http://www.euroconference.it/area_riservata_login):

http://www.euroconference.it/area_riservata_login.

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare
la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile
nella pagina di login.

Per i contenuti di "Iva in pratica" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.