



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- La gestione del controllo formale della dichiarazione
- Tempo fino al 31 gennaio per inviare l'esterometro di novembre
- La tassazione del reddito da lavoro autonomo in ambito internazionale – seconda parte
- Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di dicembre – seconda parte
- Le novità 2020 per la prova delle cessioni intracomunitarie

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve 9

La gestione del controllo formale della dichiarazione 9

Tempo fino al 31 gennaio per inviare l'esterometro di novembre 12

L'Approfondimento – 1 14

La tassazione del reddito da lavoro autonomo in ambito internazionale – seconda parte
..... 14

L'Approfondimento – 2 23

Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di dicembre – seconda parte..... 23

L'Approfondimento – 3 29

Le novità 2020 per la prova delle cessioni intracomunitarie 29

Le prossime scadenze



41

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Costa Francesco
Costa Gianfranco*

Comitato scientifico:

*De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Naldi Gabriele
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL 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.

SerConTel
.IT

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



Utilizzo servizi telematici per i crediti gestiti dai sostituti d'imposta	IL SOLE 24 ORE 13.01.20	Il decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2020, introduce l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici delle Entrate per tutti i crediti gestiti dai sostituti d'imposta, oltre che per tutti i soggetti privati, anche se la delega non ha saldo zero
Spese detraibili e pagamenti tracciabili	IL SOLE 24 ORE 13.01.20	La legge di Bilancio 2020 ha previsto che dal 1.01.2020, potrà essere usato il contante solo per i medicinali, i dispositivi medici e le prestazioni sanitarie rese da strutture pubbliche o private accreditate al Servizio sanitario nazionale
Compensazioni e deleghe di pagamento	IL SOLE 24 ORE 14.01.20	Con la scadenza del 16.01.2020, vedremo alcune delle novità introdotte dal decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2020. In particolare, non potranno essere compensati orizzontalmente i crediti, in quanto questo sarà possibile dal 10° dal decimo giorno successivo alla presentazione della dichiarazione da cui emerge, con quindi la possibilità di utilizzarli nella prima decade di dicembre, oppure quando saranno disponibili i programmi di compilazione della dichiarazione dopo il mese di maggio
Beni spediti presso i depositi dell'Unione Europea	IL SOLE 24 ORE 14.01.20	La direttiva UE 2018/1910 e il regolamento UE 2018/1912 hanno previsto che se i beni sono inviati e consegnati all'interno dell'Unione Europea al cliente o al depositario e restano di proprietà del fornitore o del depositante comunitario, non si realizza una cessione intracomunitaria fino al momento del prelievo o della vendita
Esterometro di novembre 2019	IL SOLE 24 ORE 14.01.20	L'Agenzia delle Entrate, nel corso di un convegno che si è tenuto a Milano il 13.01.2020, ha affermato che è possibile inviare l'esterometro di novembre 2019 fino alle fine di gennaio 2020

Riscossione diretta tributi locali	IL SOLE 24 ORE 13.01.20	Dal 1.01.2020, le province, le città metropolitane, i comuni, le comunità montane e le unioni e consorzi tra gli enti locali devono incassare direttamente le entrate di loro competenza, sia di natura tributaria sia di natura patrimoniale
Prova avvenuta cessione intracomunitaria	ITALIA OGGI 15.01.20	La Guardia di Finanza ha chiarito che nell'ambito delle cessioni intracomunitarie, la dichiarazione di arrivo della merce, resa dall'acquirente anche con riferimento anche alle cessioni "franco destino" può costituire un documento probatorio a sostegno dell'effettiva esecuzione dell'operazione
Aree edificabili pertinentziali esenti Imu	IL SOLE 24 ORE 16.01.20	La legge di Bilancio 2020 ha modificato l'imposizione delle aree edificabili rispetto al recente passato, stabilendo che le aree edificabili pertinentziali al fabbricato sono esenti Imu solo se accatastate unitamente a questo
Modello F24 telematico	ITALIA OGGI 16.01.20	È stato esteso, con il D.L. 124/2019, anche ai privati, l'obbligo di utilizzare i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione del modello F24 contenente compensazioni
Quadro VQ nel modello Iva 2020	ITALIA OGGI 17.01.20	Il quadro VQ, all'interno del modello Iva 2020, consente di segnalare il credito potenziale che non ha potuto trovare evidenza nel rigo VL33 in seguito all'omissione di versamenti periodici oppure al fine di rendere effettivo il credito stesso nella misura in cui l'Iva periodica dovuta venga saldata dopo aver ricevuto delle comunicazioni d'irregolarità o cartelle di pagamento
Agevolazione per florovivaisti	ITALIA OGGI 17.01.20	La legge di Bilancio 2020 ha previsto un regime agevolato per la commercializzazione di piante vive e prodotti della floricoltura, acquistate da imprenditori agricoli florovivaistici

Auto aziendali
concesse in uso
promiscuo

ITALIA OGGI
17.01.20

La legge di Bilancio 2020 ha introdotto nuove regole utili al calcolo del fringe benefit dei veicoli aziendali concessi in uso promiscuo a dipendenti e amministratori

L'Agenzia interpreta



<p>Eliminazione delle barriere architettoniche nel condominio</p>	<p>RISPOSTA 13.01.2020 N. 3/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha chiarito che, se l'intervento viene realizzato conforme alle norme, è possibile beneficiare dell'aliquota Iva ridotta al 4% anche per gli interventi effettuati per favorire il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche realizzati dai condomini</p>
<p>Spedizioniere che assolve l'Iva e destinatario delle merci</p>	<p>RISPOSTA 13.01.2020 N. 4/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha voluto prestare attenzione alle imprese multinazionali operanti sul territorio senza stabile organizzazione, ma solo identificate ai fini fiscali</p>
<p>Nuovo modello 730/2020</p>	<p>PROVVEDIMENTO 15.01.2020 N. 8945</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento ha approvato il nuovo modello 730 per l'anno 2020, con le seguenti novità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • estensione dell'utilizzo del modello agli eredi delle persone decedute; • nuovi limiti reddituali per figli a carico; • cedolare secca sulla locazione dei negozi; • tassazione sostitutiva per i docenti sui compensi da attività di lezioni private
<p>Modelli dichiarazione Iva 2020</p>	<p>PROVVEDIMENTO 15.01.2020 N. 8938</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato i modelli di dichiarazione Iva 2020 in riferimento all'anno 2019, con le relative istruzioni</p>
<p>Certificazione Unica 2020</p>	<p>PROVVEDIMENTO 15.01.2020 N. 8932</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato la Certificazione Unica 2020 (CU) relativa all'anno 2019 insieme alle relative istruzioni di compilazione</p>

Il Giudice ha sentenziato



Pace fiscale e sequestro	CORTE DI CASSAZIONE N. 47837/2019	Il debito tributario definito in sede di pace fiscale non vincola il giudice penale nel valutare l'applicabilità del sequestro
Stabile organizzazione occulta ai fini Iva	CORTE DI GIUSTIZIA UE N. C/547-18	La possibilità che una società controllata locale possa costituire una stabile organizzazione "occulta" della propria controllante non residente, non va confinata al solo comparto delle imposte dirette
Accertamento emesso prima dei 60 giorni dopo accesso breve	CORTE DI CASSAZIONE N. 474/2020	Non è legittimo l'accertamento emesso prima del termine dilatorio di 60 giorni a seguito di accesso a breve anche se privo di contestazioni
Sanzioni Iva nella Rottamazione-ter	CORTE DI CASSAZIONE N. 439/2020	Si applicano le sanzioni Iva anche se il contribuente ha aderito alla pace fiscale per sanare le irregolarità formali commesse
Accertamento basato sul verbale della Guardia di Finanza	CORTE DI CASSAZIONE N. 435/2020	È legittimo l'accertamento fiscale dove l'ufficio si limita a fare "copia e incolla" dal verbale della Guardia di Finanza senza aggiungere altro, né citare la norma violata
Frode carosello	CORTE DI CASSAZIONE N. 716/2020	Il solo verbale della Guardia di Finanza non è sufficiente a provare la frode carosello, in quanto l'onere della prova ricade sull'Amministrazione Finanziaria

In breve

La gestione del controllo formale della dichiarazione

di Flavio Lupi

Per verificare il corretto inserimento dei dati dichiarati dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, l'Agenzia delle entrate, entro il 31 Dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, procede con il "controllo formale" disciplinato dall'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973.

Tale forma di controllo consiste nel confrontare i dati esposti nelle dichiarazioni con la documentazione conservata dai contribuenti e con i dati indicati nelle dichiarazioni presentate da altri enti, quali ad esempio banche, assicurazioni ed enti previdenziali. Detto controllo viene effettuato su un numero limitato di dichiarazioni, sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministero delle Finanze e tenendo conto delle capacità operative degli Uffici periferici.

PROCEDURA DI CONTROLLO

Come primo step di questa procedura l'Agenzia delle entrate invia un avviso al contribuente con il quale richiede la documentazione comprovante la correttezza dei dati inseriti in dichiarazione. A questo punto il contribuente ha 30 giorni per esibire tale documentazione all'ufficio (tramite consegna presso gli sportelli, posta o canale CIVIS) altrimenti, in caso di mancato invio dei documenti, l'ufficio provvederà alla rettifica dei dati dichiarati e alla comunicazione dell'esito del controllo e delle relative somme dovute.

In questa fase è opportuno procedere con un attento controllo dei documenti in proprio possesso, in quanto è sempre possibile sanare l'eventuale irregolarità tramite l'istituto del ravvedimento operoso, nel caso in cui ci si accorgesse di aver commesso errori durante la compilazione della dichiarazione, anticipando così la rettifica da parte dell'ufficio.

Una volta inviata la documentazione, l'Agenzia delle entrate procede ad esaminare i documenti ed in caso di errore nell'indicazione dei dati da parte del contribuente (errata indicazione dell'importo, errata valutazione di oneri deducibili o detraibili) procede con la rettifica della dichiarazione e con la comunicazione dell'esito del controllo, indicando le somme dovute a debito (o a credito), gli interessi e la sanzione, che nel caso di pagamento entro 30 giorni è ridotta al 20%.

Se il contribuente, dopo aver ricevuto la comunicazione, ritiene che l'esito del controllo non sia corretto, può sempre richiedere un riesame in autotutela, mostrando all'ufficio altri elementi non considerati in precedenza.

PAGAMENTO DELLE SOMME DOVUTE

È possibile versare le somme dovute in unica soluzione entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, oppure rateizzando il pagamento fino ad massimo di 8 rate trimestrali, se il dovuto è di importo inferiore a 5.000 euro, o fino a 20 rate trimestrali, se di importo superiore. Il versamento della prima rata deve essere sempre effettuato entro i 30 giorni, mentre quelle successive hanno scadenza l'ultimo giorno di ogni trimestre.

LIEVE INADEMPIMENTO E REGOLARIZZAZIONI RATEALI

L'articolo 15-ter del D.P.R. 602/1973 contiene la disciplina del lieve inadempimento che ricorre ogniqualvolta il versamento della prima rata o il pagamento in unica soluzione delle somme dovute viene effettuato con ritardo non superiore a 7 giorni ovvero l'importo versato è inferiore a quello dovuto in misura non superiore al 3% e comunque per un importo non superiore a 10.000 euro.

Il verificarsi di uno dei casi precedentemente descritti non comporta la decadenza della rateazione e non preclude il perfezionamento dell'istituto definitorio.

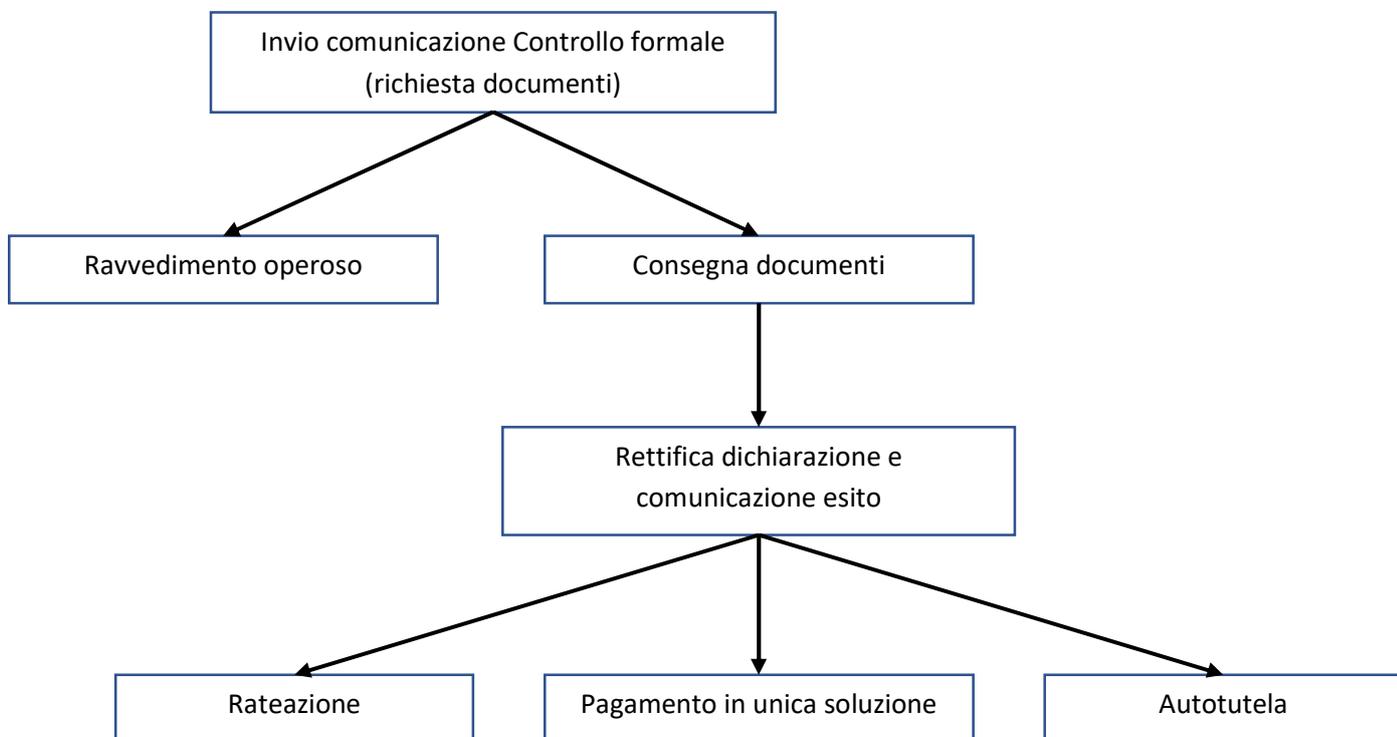
Per quanto riguarda invece le rate diverse dalla prima, in caso di mancato pagamento nei termini è sempre possibile effettuare il pagamento della rata entro la scadenza di versamento della rata successiva.

Diversamente, se si materializzasse di mancato versamento entro il termine per onorare la rata successiva, il contribuente decadrà dalla rateazione e l'ufficio provvederà con l'iscrizione a ruolo delle somme residue, comprese la sanzione nella misura piena del 30% (calcolata sulle imposte rimaste da pagare) e gli interessi.

NOTIFICA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO

A seguito dell'inadempimento del pagamento delle somme dovute in unica soluzione o di una delle rate entro le scadenze dette in precedenza, l'ufficio procede con l'iscrizione a ruolo e successivamente, alla notifica della cartella di pagamento al contribuente entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'avviso o dell'ultima rata del piano di rateazione originario in caso di pagamento in forma rateale.

Infine propongo un breve schema riepilogativo delle varie fasi del processo sopra descritte:



Tempo fino al 31 gennaio per inviare l'esterometro di novembre

di Alberto De Stefani

La Legge di Bilancio 2020 ha modificato la periodicità dell'invio dell'esterometro, abbandonando l'invio mensile a favore dell'invio trimestrale, con riguardo alle operazioni effettuate nel 2020.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha dato modo di capire che, nonostante la modifica intervenuta, anche la comunicazione riguardante le operazioni di novembre sembra rientrare in questo slittamento temporale.

Facendo, un passo indietro, l'articolo 1 del D.lgs. 127/2015 ha previsto, già dallo scorso anno, l'obbligo di emettere la fattura elettronica per le operazioni effettuate tra soggetti Iva residenti nel territorio dello Stato. Per quanto riguarda invece le operazioni compiute tra soggetti non stabiliti ai fini Iva nel territorio nazionale, è obbligatorio presentare, appunto, l'esterometro, non essendo previsto l'obbligo di emettere la fattura elettronica.

Si ricorda comunque che nemmeno l'esterometro è sempre obbligatorio: le operazioni per la quali è stata emessa una bolla doganale o documentate da una fattura elettronica, non richiedono l'invio del modello.

Ai fini operativi, l'esterometro andava inviato ogni mese senonché l'articolo 16, comma 1-bis, del D.L. 124/2019, andando a modificare l'articolo 1, comma 3-bis del D.lgs. 127/2015 sopra esaminato, ha modificato la periodicità della comunicazione da mensile a trimestrale. Si legge infatti che *“La trasmissione telematica è effettuata trimestralmente entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento”*.

Si noti tuttavia che la norma non fissa alcuna decorrenza dalla quale tale modifica ha effetto. In questo modo, quindi, l'invio trimestrale dovrebbe regolamentare gli adempimenti successivi alla data di entrata in vigore della Legge di conversione del DL. 124/2019, che si ricorda essere stata lo scorso il 24.12.2019.

Sembra quindi possibile, alla luce delle modifiche intervenute in sede di conversione, inviare l'esterometro del mese di novembre 2019 entro la fine di gennaio 2020 (la scadenza originaria era il 31.12.19).

Tale questione è stata sottoposta al parere dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha confermato tale previsione, affermando che tutti gli adempimenti non ancora scaduti al 25.12.2019, devono adeguarsi al nuovo termine.

Per concludere questo breve articolo e alla luce di quanto affermato dall'Amministrazione, i nuovi termini periodici dell'invio dell'esterometro, trovano applicazione, per i documenti emessi o ricevuti, già dal mese di novembre 2019.

L'Approfondimento – 1

La tassazione del reddito da lavoro autonomo in ambito internazionale – seconda parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Riprendiamo la disamina relativa alla tassazione del reddito di lavoro autonomo in ambito internazionale.

La scorsa settimana abbiamo appurato che una persona fisica è considerata fiscalmente residente in Italia se per la maggior parte del periodo d'imposta si verificano le condizioni previste dall'art. 2 del TUIR. In particolare, il citato art. 2 prevede tre criteri alternativi che devono sussistere per almeno 183 giorni o 184 giorni negli anni bisestili. Si tratta dei criteri:

- dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente;
- del domicilio, così come stabilito dall'art. 43 comma 1 del c.c.;
- della residenza ex art. 43, comma 2 del c.c..

Sempre la settimana scorsa abbiamo visto come nei casi di doppia residenza fiscale, ed in presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, si debbano applicare i cosiddetti "*the breaker rules*", previsti dall'art. 4 del modello Ocse, per risolvere il conflitto tra due Stati. Criteri, si ricorda, da applicare non alternativamente tra loro, ma in ordine rigorosamente gerarchico e che nello specifico sono:

1. abitazione permanente;
2. centro degli interessi vitali;
3. soggiorno abituale;
4. nazionalità.

Nel proseguo della trattazione ci occuperemo, invece, del trattamento da riservare:

- al reddito di lavoro autonomo transnazionale;
- al reddito di lavoro autonomo prodotto in Italia da soggetti non residenti.

IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO TRANSNAZIONALE

Dopo aver risolto la problematica della residenza fiscale, occorre distinguere tra:

- un lavoratore autonomo residente in Italia che svolge tutta o parte della propria attività professionale all'estero;
- un lavoratore autonomo estero che presta tutta o parte della propria attività professionale in Italia.

Rileviamo subito che in base alla vigente normativa il lavoratore autonomo residente fiscalmente in Italia è tenuto ad assoggettare alla tassazione del nostro Stato anche i redditi percepiti all'estero, recuperando eventualmente le imposte già versate all'estero, nei limiti e alle condizioni previste dall'art. 165 del TUIR.

Detto ciò sorge spontaneo chiedersi quando il reddito si considera conseguito all'estero. A tal riguardo l'Amministrazione Finanziaria nel documento di prassi n. 9/E/2015 ha chiarito che per risolvere il "*dilemma*" si devono applicare "*a specchio*" le indicazioni contenute nell'art. 23 del TUIR. Una norma che regola le condizioni in base alle quali i soggetti non residenti producono redditi tassabili in Italia.

In particolare, al comma 1, lett. d) del citato art. 23 si considerano prodotti in Italia i redditi derivanti dallo svolgimento fisico dell'attività lavorativa nel nostro Paese. In base alla normativa interna vige, quindi, il criterio della presenza fisica del lavoratore in Italia. Pertanto, come suggerito dall'Ufficio, applicando "*a specchio*" la normativa il reddito si considera percepito al di fuori dello Stato se il contribuente italiano si reca all'estero per svolgere la propria attività.

Da tutto questo si deduce facilmente che una prestazione di lavoro autonomo svolta in Italia, si pensi ad esempio ad una consulenza svolta da un avvocato, residente professionalmente in Italia:

- non genera un reddito estero anche se commissionata da una società estera;
- non dà diritto al recupero, tramite il credito d'imposta, di una eventuale ritenuta applicata dalla società estera, perché manca uno dei presupposti previsti dall'art. 165 del TUIR, ovvero la presenza di un reddito estero.

Per queste ragioni il rischio di subire una doppia tassazione è molto elevato, a meno che non sia stata stipulata una apposita Convenzione contro le doppie imposizioni che permetta al contribuente di recuperare la ritenuta subita all'estero.

IL MODELLO OCSE PER L'ITALIA

In linea di principio per la corretta tassazione di un reddito di lavoro autonomo estero occorre verificare la presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni. Convenzione che risulta sovraordinata rispetto alla normativa interna.

Per l'Italia la norma di riferimento è l'art. 14 del modello Ocse, che regola le "professioni indipendenti". Sul punto si osserva che a livello internazionale la maggior parte dei Paesi ha fatto rientrare la fattispecie nell'ambito dell'art. 7 del modello Ocse. Norma che si occupa del reddito d'impresa e non del lavoro autonomo.

Ad ogni modo, a norma dell'art. 14 del modello Ocse, si prenda a titolo esemplificativo la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con la Svizzera, il reddito derivante dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente, prodotto nel Paese estero da un soggetto residente in Italia è imponibile nello Stato di residenza, a meno che il contribuente non disponga nello Stato estero di una base fissa per lo svolgimento della sua attività. In tal caso, infatti, i redditi sono imponibili anche nello Stato estero, ma solo nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa.

Sostanzialmente, quindi, vige il principio della tassazione esclusiva nello Stato di residenza del lavoratore. Tuttavia, sussiste una tassazione concorrente a quella italiana se nel Paese estero in cui è svolta la prestazione professionale il contribuente dispone di una base fissa. Pertanto, in presenza di una base fissa all'estero il professionista residente in Italia subirà una doppia tassazione, potendo, comunque, recuperare le imposte estere versate tramite il credito d'imposta, di cui all'art. 165 del TUIR.

Diversamente, in assenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni le eventuali ritenute subite nel Paese estero non potranno essere recuperate tramite il credito d'imposta, ma dovranno essere chieste a rimborso.

IL CORRETTO COMPORTAMENTO DA SEGUIRE IN PRESENZA DI UNA CONVENZIONE CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

Quando un lavoratore autonomo svolge la propria attività all'estero occorre per prima cosa verificare l'esistenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, ed in caso di risposta affermativa leggere attentamente l'art. 14 di detta Convenzione, perché potrebbero essere state inserite deroghe alla disciplina ordinaria sopra riportata.

A titolo esemplificativo si prenda la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Repubblica di San Marino, oggetto della Risoluzione ministeriale n. 36/E/2019.

Nel caso in questione un professionista italiano, nella specie un avvocato in regime forfetario, aveva emesso fattura ad un cliente della Repubblica di San Marino, subendo al momento del pagamento una ritenuta del 20%. L'art 14 della convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Repubblica di San Marino prevede, infatti, che *“I redditi che una persona fisica residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività analoghe di carattere indipendente sono imponibili in detto Stato. Tali redditi sono imponibili anche nell'altro Stato contraente secondo la propria legislazione interna”*.

Come si può ben vedere la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con la Repubblica di San Marino:

- non prevede la tassazione esclusiva nel Paese di residenza;
- non fa alcun cenno alla presenza o meno di una base fissa;
- legittima la presenza di una doppia tassazione.

In una situazione del genere l'unica via percorribile sarebbe quella di ricorrere al credito d'imposta di cui all'art. 165 del TUIR, dato che la Risoluzione non specifica, se l'attività lavorativa è stata svolta all'estero o in Italia. Ricordiamo, infatti, che se commissionata da un cliente estero, l'attività professionale svolta in Italia non può "attivare" il credito d'imposta, perché manca uno dei requisiti di cui all'art 165 del TUIR, ovvero la presenza di un reddito estero.

Uguualmente, però, il contribuente non può beneficiare del credito d'imposta perché il professionista adotta il regime forfetario, assoggettando il reddito ad imposta sostitutiva e non alle imposte ordinarie.

Per questi motivi il professionista subisce la doppia tassazione senza poter rimediare in alcun modo. A tal riguardo la Risoluzione in oggetto chiarisce, infatti, che *"per beneficiare del credito per le imposte assolte all'estero, occorre, tra l'altro, che il reddito estero concorra alla formazione del reddito complessivo in Italia del soggetto residente (cfr. circolare n. 7/E/2017). Tale requisito non ricorre nel caso in esame, in quanto, come detto, i redditi prodotti dall'istante in regime forfetario non partecipano alla formazione del suo reddito complessivo. Tale interpretazione, peraltro, risulta coerente con i principi già affermati dalla scrivente nella circolare n. 9/E/2015, in cui è stato chiarito che l'art. 165, TUIR "...non è quindi applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ..."* (cfr. paragrafo 2.2.). A diversa soluzione si giunge laddove il contribuente istante opti per la tassazione del reddito secondo le regole ordinarie; in tale ipotesi, infatti, concorrendo il reddito in esame alla formazione del reddito complessivo l'imposta assolta all'estero potrà essere recuperata secondo i principi sanciti dal più volte citato art.165, TUIR".

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO PRODOTTI IN ITALIA DA SOGGETTI NON RESIDENTI

In modo del tutto speculare i principi appena descritti sono applicabili al lavoratore autonomo non residente che svolge la propria attività professionale in Italia.

Norma di riferimento è l'art. 23, comma 1, lett. d) del TUIR. Una disposizione che assoggetta alla tassazione interna le prestazioni di lavoro autonomo svolte in Italia da soggetti esteri.

In buona sostanza, ai fini della imposizione fiscale italiana rileva il luogo di svolgimento della prestazione. Pertanto, una consulenza resa ad una società italiana da un professionista tedesco, che ha svolto il proprio lavoro in Germania o, comunque, da un altro Stato estero non rientra nel campo di applicazione dell'art. 23 del TUIR, perché non è stata svolta in Italia. Talaltro in una siffatta situazione è buona norma:

- acquisire dal professionista estero il certificato di residenza e l'attestazione che la prestazione non è stata svolta in Italia;
- conservare tutta la documentazione che prova lo svolgimento all'estero della consulenza, nella specie eventuali contratti, corrispondenza via e-mail, etc...

Diversamente, quando l'attività di lavoro autonomo del soggetto estero è svolta in Italia il relativo reddito è assoggettato, ai sensi dell'art. 25, comma 2 del TUIR,¹ ad una ritenuta del 30% a titolo d'imposta. Ritenuta che deve essere applicata anche nel caso di prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese.

Chiaro in tal senso l'intento del Legislatore di evitare eventuali aggiramenti elusivi della norma da parte di un professionista che potrebbe interporre una società, "*camuffando*" il reddito di lavoro autonomo come reddito d'impresa, ed evitando in tal modo il pagamento della ritenuta a titolo d'imposta.

¹ L'art. 25, comma 2 del DPR n. 600/1973 afferma che: "Salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti".

Si fa presente, in ogni caso, che per espressa previsione normativa restano esclusi dall'applicazione della ritenuta del 30% i compensi:

- per prestazioni di lavoro autonomo svolte all'estero;
- corrisposti a stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Segnaliamo, infine, che anche per le prestazioni di lavoro autonomo svolte in Italia da un soggetto non residente si deve fare riferimento, se presente, alla Convenzione contro le doppie imposizioni. Convenzione che nella sua forma ordinaria prevede la tassazione del reddito di lavoro autonomo solo nel Paese di residenza del contribuente, salvo ovviamente il caso della presenza di una base fissa in Italia. In quest'ultima ipotesi il professionista estero per evitare l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta dovrà presentare al sostituto d'imposta italiano:

- il Modello D, approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 10.7.2013;
- la certificazione di residenza estera.

Laddove il sostituto d'imposta dovesse, comunque, applicare la ritenuta al soggetto estero resterà la possibilità di richiederne il rimborso a norma dell'art. 37 del DPR n. 602/1973².

LA RISPOSTA RESA DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEL RECENTE INTERPELLO N. 352/2019

Nella recente risposta di interpello n. 252/2019 i principi sopra esposti sono stati applicati dall'Amministrazione Finanziaria.

² L'art. 37 del DPR n. 602/1973 stabilisce che: "Il contribuente assoggettato a ritenuta diretta può ricorrere all'intendente di finanza della provincia nella quale ha il domicilio fiscale, per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria entro il termine di decadenza di quarantotto mesi chiedendo il rimborso. Avverso la decisione dell'intendente di finanza ovvero trascorsi novanta giorni dalla data di presentazione del ricorso senza che sia intervenuta la decisione dell'intendente di finanza, il contribuente può ricorrere alla commissione di primo grado secondo le disposizioni del DPR n. 636/1972. Al rimborso l'intendente di finanza provvede mediante ordinativo di pagamento entro il termine di trenta giorni dalla data in cui il provvedimento di accoglimento del ricorso si è reso definitivo".

Nel caso di specie una cittadina tedesca, residente in Germania con un incarico presso un'Università italiana, che consisteva nello svolgere un'attività a carattere indipendente senza una base fissa in Italia, ovvero un ufficio, si vedeva applicare sui compensi percepiti dall'Università italiana la ritenuta d'acconto a titolo d'imposta. Circostanza questa che la docente tedesca riteneva indebita, posto che la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Germania, prevede all'art. 14, § 1 che i redditi derivanti da attività di carattere indipendente sono imponibili esclusivamente nello Stato di residenza, se non sussiste una base fissa nell'altro Stato.

Per questi motivi la docente, dopo aver attestato di aver subito la tassazione nel Paese di appartenenza, chiedeva al Fisco italiano se e come potesse essere chiesto il rimborso delle ritenute subite.

Ebbene, l'Amministrazione Finanziaria ha risposto positivamente alla richiesta della docente tedesca, precisando che in casi del genere occorre dimostrare l'effettiva residenza nello Stato estero e l'assenza di una base fissa in Italia. Requisiti quelli della residenza estera e della base fissa (non necessariamente messa a disposizione dall'Università), che ovviamente non possono essere verificati dall'Ufficio in via interpretativa.

Con queste precisazioni l'Amministrazione Finanziaria conclude riconoscendo alla docente tedesca il diritto a presentare, ai sensi dell'art. 37 del DPR n. 602/1973, richiesta di rimborso al Centro Operativo di Pescara³ entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data di prelevamento dell'imposta.

³ Ufficio competente per le istanze dei soggetti non residenti.

ALCUNE OSSERVAZIONI

Il parere reso dall'Amministrazione Finanziaria alla docente tedesca è condivisibile. Tuttavia, qualche operatore si è chiesto perché per il caso in questione non sia stato fatto alcun riferimento alla specifica disciplina prevista per gli insegnanti dalla Convenzione contro le doppie imposizioni.

A norma dell'art. 21 della Convenzione, infatti, *“Una persona fisica che, su invito sia di uno Stato contraente, sia di un'università, di un istituto di insegnamento superiore, di una scuola, di un museo o di un'altra istituzione culturale di detto Stato contraente (NdA nel caso di specie Italia), ovvero nel quadro di uno scambio culturale a carattere ufficiale, soggiorna in tale Stato contraente (Italia) per un periodo non superiore a 2 anni al solo scopo di insegnare, di tenere dei corsi o di svolgere ricerche in uno dei detti istituti, e che è un residente dell'altro Stato contraente (Germania) o lo era immediatamente prima di soggiornare nel primo Stato (Italia), è esente da imposta in quest'ultimo Stato (Italia) relativamente alle remunerazioni che percepisce per tali attività, a condizione che tali remunerazioni provengano da fonti situate al di fuori di detto Stato (Italia)”*.

Dalla lettura emerge anzitutto il carattere di *“specialità”* della norma richiamata rispetto alla disciplina prevista dall'art. 14 della Convenzione per il lavoro autonomo.

Si rileva, però, che detta norma non può essere applicata alla docente tedesca, nemmeno per i primi due anni di insegnamento, dato che:

- le remunerazioni sono state corrisposte da un'Università italiana e non da *“fonti situate al di fuori dello Stato”*;
- dal quesito non si capisce se il soggetto estero ha soggiornato o meno in Italia.

Di conseguenza, sembra corretto applicare la disciplina di carattere generale per il lavoro autonomo prevista dall'art. 14 della Convenzione contro le doppie imposizioni.

L'Approfondimento – 2

Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di dicembre – seconda parte

di Francesco Burzacchi

PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati dal 16 al 31 Dicembre 2019, dall'Agenzia delle entrate.

INTERPELLO N. 528 16/12/2019 – SANIZIONI IN CASO DI TARDIVA TRASMISSIONE DELLA FATTURA

Nel presente interpello vengono chiesti chiarimenti circa i termini di emissione ed invio delle fatture elettroniche nel caso di società di servizi che emette fattura riepilogativa con data fine mese, con riferimento all'insieme delle prestazioni eseguite nei confronti dello stesso committente per l'intero mese. Non rilevando nel caso prospettato, la fattispecie di fattura differita da emettersi entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, il prestatore, qualora incassi il corrispettivo per le prestazioni eseguite successivamente alla data di fine mese in cui è solito emettere la fattura, dovrà necessariamente inviare la fattura tramite SdI nel termine perentorio dei 12 giorni successivi. Il mancato rispetto del termine dei 12 giorni, comporta l'applicazione delle sanzioni di cui al co. 1 dell'art. 6 del D.Lgs n.471/1997, e pertanto una sanzione dal 90% al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato con un minimo di euro 500: quando la violazione non incide sulla corretta liquidazione dell'imposta la sanzione è ridotta da euro 250 a euro 2.000 per ciascuna operazione tardivamente documentata, salva comunque la possibilità di avvalersi del c.d. ravvedimento operoso.

INTERPELLO N. 530 17/12/2019: RINUNCIA PARZIALE AL CREDITO

Con la presente istanza, l'Agenzia delle entrate chiarisce all'interpellante che, nel caso in cui un nuovo socio creditore, rinunci parzialmente alla riscossione del valore nominale del credito, si applica l'articolo 88, comma 4-bis, del D.p.r n. 917/86. Conseguentemente la rinuncia al credito si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. Sempre l'Agenzia delle entrate chiarisce che non assume rilevanza la circostanza che il credito sia stato acquistato da una procedura fallimentare. La formale rinuncia parziale al credito determinerà per l'istante (debitore), ai fini contabili, un incremento del patrimonio netto; ai fini fiscali, ai sensi dell'articolo 88, comma 4-bis del T.U.I.R., l'istante dovrà effettuare in sede di dichiarazione dei redditi una variazione fiscale in aumento per la parte che eccede il valore fiscale del credito rinunciato.

INTERPELLO N. 531 20/12/2019: DICHIARAZIONE D'INTENTO NON VERITIERA E RECUPERO IVA NON ADDEBITATA IN FATTURA

Nel presente interpello l'istante chiede all'Agenzia sulla possibilità di emettere note di variazione in aumento in applicazione dell'art. 60, co. 7 del decreto IVA nei confronti di cessionari, cancellati e non dal registro delle imprese che hanno rilasciato dichiarazioni d'intento non veritiere. L'Agenzia chiarisce che con la cancellazione del cessionario dal registro delle imprese e la conseguente estinzione definitiva dello stesso, viene meno la controparte contrattuale nei cui confronti esercitare la rivalsa. Deve, dunque, escludersi la possibilità, nel caso di ditta individuale o società di persone, ove l'impresa cessionaria risulti cancellata che si possa agire in rivalsa anche nei confronti del titolare della ditta individuale e dei soci della società. Nel caso in cui invece il cessionario non fosse cancellato al registro delle imprese e, l'istante emettesse note di variazione in aumento per l'IVA non incassata, qualora il cessionario non pagasse quanto dovuto, l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'IVA versata all'erario, sarebbe quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica, non potendosi invocare altri istituti contemplati dalla disciplina IVA.

INTERPELLO N. 532 20/12/2019: UTILIZZO DEI REGISTRATORI TELEMATICI IN PRESENZA DI CONTABILITÀ SEPARATA

Con la presente istanza, il contribuente che svolge due attività tramite codici distinti in quanto, per una di esse determina l'IVA con modalità ordinaria e, per l'altra, con modalità forfettaria di cui all'art. 5, L. n. 413/1991, chiede all'Agenzia se sia possibile servirsi nel suo caso di un solo registratore di cassa telematico per entrambe le attività. L'Agenzia delle entrate rilascia parere favorevole specificando però, che i corrispettivi relativi a ciascuna delle due attività debbano essere tenuti distinti per garantire il corretto adempimento degli obblighi contabili. Pertanto si rende necessario la rilevazione separata dei corrispettivi mediante assegnazione a ciascuna attività di un numero di "reparto" ovvero con l'assegnazione di un codice a ciascuno dei beni ceduti o dei servizi resi. Quanto detto è ammissibile a patto che il giornale di fondo elettronico del registratore telematico consenta di ricostruire i ricavi di ciascuna attività e che sia possibile procedere alla corretta liquidazione dell'IVA periodica. Considerando che il registratore di cassa elettronico trasmette un dato aggregato senza distinguere i corrispettivi relativi alle singole attività, si rende inoltre necessario redigere un prospetto con il riepilogo dei codici assegnati ai singoli beni ceduti e servizi resi o il numero dei "reparti" assegnati ad ogni singola attività.

INTERPELLO N. 533 20/12/2019: DOCUMENTAZIONE CON VALIDITA' RETROATTIVA IN TEMA DI CESSIONE DI VEICOLI PER DISABILI

Con il presente interpello l'Agenzia delle entrate conferma all'istante, la spettanza della agevolazioni fiscali ad un disabile in grado di certificare la sua disabilità al momento dell'acquisto, anche con documentazione redatta e prodotta successivamente all'acquisto. Nel caso di specie, al momento dell'acquisto dell'autovettura, non è stato prodotta al venditore la documentazione attestante l'invalidità atta ad agevolare la vendita del mezzo con aliquota IVA ridotta al 4% per cui, il venditore ha provveduto ad emettere fattura con aliquota IVA ordinaria al 22%. Solo successivamente, il cliente ha prodotto all'istante venditore un verbale dell'Inps che accerta l'invalidità totale e che riconosce altresì l'indennità di accompagnamento con decorrenza antecedente alla data dell'acquisto del mezzo. Tutto quanto premesso, il venditore può procedere ad emettere nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, nel termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, al fine della restituzione dalla maggiore Iva.

INTERPELLO N. 534 20/12/2019: PARCOMETRI E CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI

In risposta ad un interpello riguardante la previsione o meno dell'obbligo anche da parte dei parcometri di memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente i dati dei corrispettivi giornalieri, l'Agenzia delle entrate ribadisce come l'attuale obbligo non riguardi i parcometri ma i distributori automatici, cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, del d.lgs. n. 127 del 2015, affrontate in passato con la risoluzione n. 116/E del 2016, il cui contenuto è da considerarsi ancora attuale. Infatti gli strumenti per effettuare le operazioni menzionate sono i registratori telematici, i registratori di cassa adattati a registratori telematici e la procedura web messa a disposizione sul sito dell'Agenzia delle entrate.

INTERPELLO N. 535 20/12/2019: CERTIFICAZIONE CORRISPETTIVI ATTIVITA' DI INTRATTENIMENTO

Al presente interpello l'Agenzia delle entrate ribadisce quanto detto con la risposta all'interpello n. 506, pubblicata il 10 dicembre 2019 e precisamente che, i corrispettivi relativi alle attività spettacolistiche, sono esclusi dall'obbligo di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi come previsto all'art. 2 del D.L. n. 127 del 2015, in quanto tutti i dati relativi a titoli di accesso emessi sono già oggetto di separata trasmissione alla SIAE come previsto dal decreto del 13 luglio 2000. Resta invece l'obbligo dell'invio telematico dei dati dei corrispettivi relativi alle attività accessorie diverse dai biglietti d'ingresso, tradizionalmente documentati con scontrino o ricevuta fiscale.

INTERPELLO N. 537 24/12/2019: OPERAZIONE DI SCISSIONE PARZIALE NON PROPORZIONALE A SEGUITO DI CESSIONE DELLE QUOTE RIVALUTATE

Nel presente interpello si chiede all'Agenzia delle entrate se, nell'ottica di riorganizzazione di un complesso aziendale, possa considerarsi di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'operazione di scissione parziale non proporzionale successiva ad una cessione di quote rivalutate. Nel caso prospettato il processo di riorganizzazione è caratterizzato dalla realizzazione di un'operazione di scissione parziale non proporzionale, la quale è fiscalmente neutrale sia per le società coinvolte che per i relativi soci, ai sensi dell'articolo 173 del TUIR.

L'Agenzia delle entrate chiarisce come tale circostanza porta a non ravvisare nel caso in esame, una fattispecie abusiva ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000, dal momento che, in presenza di un'operazione conforme a normali logiche di mercato (nel caso in esame recesso atipico), in relazione al raggiungimento di un obiettivo economico (concentrazione del controllo totalitario delle partecipazioni cedute in capo alla società che andrà a scindersi), l'Amministrazione finanziaria non può sostituire la stessa con un'operazione altrettanto conforme a normali logiche di mercato ma fiscalmente più onerosa, essendo ciò vietato dal comma 4 dell'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

L'Approfondimento – 3

Le novità 2020 per la prova delle cessioni intracomunitarie

di Federico Camani

PREMESSA

Dal 01.01.2020 entreranno in vigore tre misure correttive in materia di cessioni intracomunitarie di beni (articolo 41, D.L. 331/1993). Due di queste, sufficientemente dettagliate, vanno recepite nell'ordinamento nazionale in attuazione della Direttiva UE 1910/2018 (adeguamento che doveva essere eseguito entro il 30.12.2019), mentre la terza, più importante e delicata, riguarda una disposizione regolamentare direttamente applicabile in tutti gli Stati UE (nuovo articolo 45-bis, Regolamento 282/2011) in tema di "prova del trasporto intracomunitario".

Si ricorda che, dove la direttiva comunitaria necessita di recepimento nell'ordinamento interno, il Regolamento UE è efficace in tutti i Paesi della Comunità, senza necessità di recepimento, in funzione della data di entrata in funzione contenuta nello stesso.

Particolarmente critica risulta la tempistica entro cui chi vende dovrà acquisire la certificazione di arrivo dai propri clienti (termine perentorio al 10 del mese successivo alla cessione); per di più, anche il caso dei trasporti interamente eseguiti con mezzi propri del cessionario o del fornitore che non trova modo di arrivare ai tre documenti minimi richiesti dalla norma, risulta abbastanza difficile da concretizzarsi in tempi brevi.

LE MODIFICHE ALL'ARTICOLO 138 DELLA DIRETTIVA 2006/112/CE

La Direttiva UE 2018/1910 ha sostanzialmente modificato l'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE come segue:

Tabella 1 – Articolo 138, Direttiva 2006/112/CE	
Testo in vigore fino al 31.12.2019	Testo in vigore dal 01.01.2020
<p>“1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall’acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni”</p>	<p>“1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore o dall’acquirente o per loro conto, se sono soddisfatte le condizioni seguenti:</p> <p>a). i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;</p> <p>b). il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell’Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione Iva;</p> <p>1-bis. L’esenzione prevista al § 1 non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l’obbligo, di cui agli articoli 262 e 263, di presentare un elenco riepilogativo o l’elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione come previsto dall’articolo 264, a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti”</p>
<p>“2. ... omissis ...”</p>	<p>“2. Invariato”</p>

Come emerge dalla Tavola, la nuova versione dell'articolo 138, Direttiva 2006/112/CE, presuppone che:

- l'identificativo IVA del cessionario soggetto passivo d'imposta ovvero la partita IVA inserita nel VIES diventi, dal punto di vista normativo, un requisito sostanziale e non più formale. Non è sufficiente, quindi, che il cessionario sia un soggetto passivo IVA ma lo stesso deve essere iscritto anche al VIES giacché tale iscrizione viene elevata a rango di requisito sostanziale in aggiunta ai classici quattro requisiti già presenti nella norma;
- l'operazione venga inserita nell'elenco riepilogativo Intrastat quale requisito sostanziale supplementare.

Stante il primo punto, gli Stati si sono accordati per rovesciare, dal 01.01.2020, la linea giurisprudenziale che da tempo, ormai, si era adeguata alla norma in esame. Di fatto, secondo la giurisprudenza comunitaria la mancata iscrizione al VIES, in assenza di comportamenti fraudolenti, rappresentava una violazione formale e non sostanziale, dal momento in cui:

- l'operatore cessionario era un soggetto passivo d'imposta;
- il bene veniva spedito o trasportato nello Stato membro del cessionario;
- il cessionario aveva acquisito il potere di disporre del bene dal cedente.

Tale linea, in Italia, era stata pure confermata dalla più recente Cassazione e dalla stessa Agenzia delle Entrate in occasione del *video forum* del 23.01.2019 organizzato da Italia Oggi, nel corso del quale si era evidenziato il netto superamento delle rigide disposizioni precedentemente affermate con la Circolare n. 39/E/2011 e la Risoluzione n. 42/E/2012. Detto ciò, a partire dal 01.01.2020 la situazione verrà completamente ribaltata.

Con riferimento al secondo punto (1-bis della Tavola 1), il corretto inserimento della cessione negli elenchi Intrastat viene considerato un adempimento supplementare ma non decadenziale ai fini della validità dell'operazione. Di fatto, come precisato dal Considerando n. 7 della Direttiva 1910/2018, "l'inserimento nell'elenco VIES è inoltre essenziale per informare lo Stato membro di arrivo della presenza dei beni nel suo territorio ed è pertanto un elemento chiave nella lotta contro la frode nell'Unione Europea.

Per questo motivo gli Stati membri dovrebbero garantire che, qualora il cedente non rispetti i suoi obblighi di inserimento nell'elenco VIES, l'esenzione non si applichi, salvo quando il cedente agisce in buona fede, vale a dire quando può debitamente giustificare, dinanzi alle autorità fiscali competenti, la sua mancanza in relazione all'elenco riepilogativo, il che potrebbe anche comprendere, in quel momento, la comunicazione da parte del cedente delle informazioni corrette come prescritto a norma dell'articolo 264, Direttiva 2006/112/CE".

Se da una parte, l'omessa o non corretta compilazione dell'elenco riepilogativo Intrastat può determinare il rifiuto, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dell'esenzione richiesta dal cedente, dall'altra il fornitore potrebbe, in buona fede, convincere del contrario le autorità competenti secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità stesse.

LA PROVA DELL'USCITA FINO AL 31.12.2019: PRASSI GIURISPRUDENZIALE

Con riferimento alla prova dell'uscita del bene dal territorio nazionale, né il Legislatore nazionale né quello comunitario avevano mai previsto specifiche disposizioni in materia. Dato che non vi era alcun riferimento normativo con riferimento sia alla tipologia di documenti da utilizzare sia all'incombenza dell'onere probatorio, la giurisprudenza comunitaria, ribadendo che l'esenzione diveniva applicabile solo se, a seguito della spedizione o del trasporto in altro Stato membro, il bene ha lasciato il territorio del paese di cessione, ha inoltre evidenziato quanto segue:

- spetta agli Stati membri stabilire quali siano i mezzi idonei che il contribuente è tenuto a fornire per dimostrare l'effettiva cessione intracomunitaria, con il limite del rispetto dei principi di neutralità, certezza e proporzionalità delle misure (eventualmente) adottate;

- il fatto che l'acquirente abbia presentato alle autorità dello Stato membro di destinazione una dichiarazione relativa all'acquisto intracomunitario può costituire una prova supplementare diretta a dimostrare che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione, ma non costituisce una prova determinante (di converso, come abbiamo sopra evidenziato, dal 01.01.2020 la corretta presentazione dell'Intrastat diventa un requisito in mancanza del quale l'ufficio può agevolmente negare l'esenzione);
- l'attivazione della mutua assistenza fra Amministrazione Finanziaria dei diversi Stati non può in alcun modo configurarsi come obbligo di queste ultime, per una articolata serie di motivazioni tutte riconducibili alla oggettiva complessità e onerosità in termini di risorse;
- l'onere della prova che i beni siano transitati in altro Stato membro ricade sul fornitore, con la precisazione che le Autorità fiscali degli Stati membri non sono autorizzate a disconoscere l'applicazione del regime di non imponibilità della cessione intracomunitaria quando le prove, esteriormente e formalmente valide acquisite dal fornitore, si rivelino successivamente false, senza che risulti tuttavia provata la partecipazione del fornitore medesimo alla frode fiscale, qualora egli risulti aver adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione intracomunitaria effettuata non lo conducesse a partecipare a una frode fiscale. In tal senso, è privilegiata la buona fede del fornitore se costui abbia agito con la diligenza dell'operatore economico "esperto" (che, aggiungiamo, dal 01.01.2020 non potrà sicuramente esimersi da conoscere il nuovo articolo 45-bis, Regolamento 282/2011).

In mancanza di disposizioni interne, in Italia la prova è stata individuata in alcune sentenze e da una serie di precisazioni contenute in documenti di prassi dell'Amministrazione Finanziaria. Una delle più rilevanti, è stata la risposta all'interpello n. 100/2019 del quale, di seguito, vengono riassunti i punti più salienti:

- a titolo esemplificativo, la prova può essere individuata nel CMR cartaceo ("Convention des Marchandises par Route", meglio definita come "lettera di vettura internazionale") "firmato dal trasportatore e dal destinatario" o comunque con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro;

- analogamente, costituisce mezzo di prova equivalente al CMR (anche elettronico) un insieme di documenti dai quali si possano ricavare le medesime informazioni “nonché le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario)”, inclusi anche “l'utilizzo di informazioni tratte dal sistema informatico del vettore da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro” (risoluzione n. 19/E/2013);
- la lacuna della firma (per ricezione) nei documenti di trasporto può essere colmata da una dichiarazione del cliente medesimo che attesti l'avvenuta ricezione della merce (c.d. dichiarazione di arrivo) con riferimento alla specifica fattura e/od operazione (vedasi fac-simile sotto riportato);
- i documenti elettronici, laddove non abbiano le caratteristiche dei documenti informatici (riferimento temporale e sottoscrizione elettronica) sono da considerarsi documenti analogici e devono pertanto essere materializzati (risoluzione n. 19/E/2013);
- i documenti comprovanti l'avvenuto trasferimento devono essere conservati congiuntamente con la fattura, la documentazione bancaria attestante la riscossione delle somme, i documenti inerenti agli impegni contrattuali e gli elenchi Intrastat (risoluzione n. 19/E/2013 e anche risposta a interpello n. 100/E/2019);
- le prove ritenute valide a dimostrare la cessione intracomunitaria (in ordine al principio di ordinata contabilità e diligenza) vanno acquisite, “senza indugio”, non appena la prassi commerciale lo renda possibile.

Tabella 2 – Documenti utili alla prova della cessione intra fino al 31.12.2019

- fattura di vendita dei beni;
- documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione all'operazione effettuata;
- contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che abbiano dato origine alla cessione intracomunitaria (preferibilmente, per chi dispone di sufficiente forza contrattuale, è opportuno che i contratti riportino clausole contrattuali che impongano al cliente o trasportatore di segnalare eventuali variazioni di destinazione nonché l'assunzione dell'obbligo di risarcimento per eventuali conseguenze - imposta, sanzioni e interessi - che dovessero derivare da tale inadempimento);
- documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario;
- documento di trasporto (DDT);
- CMR (o altra lettera di vettura) firmato anche dal vettore e dal destinatario per il ricevimento della merce; qualora il CMR (o altro documento di consegna) non sia disponibile o comunque non sia disponibile anche con la firma del destinatario, va acquisita una dichiarazione firmata dal cliente attestante il ricevimento della merce a destino;
- elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (Intrastat);
- altra eventuale documentazione a seconda della natura del bene.

LA PROVA COMUNITARIA DELL'USCITA DAL 01.01.2020

La novità di maggiore impatto riguarda il nuovo articolo 45-bis del Regolamento UE 282/2011 introdotto dal Regolamento di esecuzione UE 2018/1912 del Consiglio del 04.12.2018. La norma, in vigore dal 01.01.2020, è stata introdotta al fine di eliminare le divergenze di approccio tra gli Stati Membri e per armonizzare l'individuazione della condizione di esenzione riferita al trasporto e alla spedizione dei beni in altro Stato membro.

La norma in questione ha natura di presunzione relativa: di fatto, le presunzioni raggiunte dal contribuente possono essere refutate in qualsiasi momento dall'Autorità fiscale, laddove lo stesso contribuente non risulti in grado di esibire l'adeguata combinazione di almeno tre degli elementi minimi richiesti. Per di più, tale norma non è di facile interpretazione, motivo per cui è necessario spiegarne alcuni punti salienti come di seguito:

- individua gli elementi probatori che il venditore o l'acquirente devono avere a disposizione quando il trasporto è gestito rispettivamente da uno dei due;
- di fatto, identifica il documento che il venditore o l'acquirente devono esibire (certificazione del venditore o dichiarazione di arrivo dell'acquirente) mentre lascia sostanzialmente invariato quanto identificato dalla giurisprudenza in merito all'individuazione degli altri due punti minimi necessari.

Tuttavia, l'articolo 45-bis del Regolamento UE 282/2011 non specifica quale sia la tipologia di documento necessaria attraverso cui il venditore debba certificare che "i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto, ma pare ragionevole pensare che tale funzione possa essere svolta anche da un semplice DDT emesso dal venditore stesso.

A riguardo, è necessario citare la risposta al recente interpello n. 100/2019 in cui l'Agenzia delle Entrate ha affermato di ritenere conforme alla nuova regolamentazione 2020 la soluzione prospettata dal contribuente sulla base dei seguenti documenti:

- DDT;
- fattura del trasportatore;
- dichiarazione predisposta dal venditore in cui vengono evidenziati gli identificativi delle parti, i riferimenti della fattura di vendita/DDT/altri documenti, la destinazione e l'anno di ricezione delle merci, successivamente timbrata e sottoscritta dal cessionario che conferma la ricezione dei beni presso la propria sede.

Si ricorda che quest'ultimo documento, non richiesto nel caso di trasporto a cura del cedente e in presenza degli altri due elementi minimi, è tuttavia obbligatorio nel caso di trasporto a cura del cessionario o del suo trasportatore, con l'aggravio del rilascio della certificazione entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione.

Oltre al primo documento (certificazione della spedizione/trasporto o dichiarazione di arrivo dell'acquirente), il venditore deve acquisire obbligatoriamente almeno altri due documenti individuati dalla norma in questione, entrambi relativi al trasporto/spedizione del bene (p.e. una lettera CMR, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, etc.). Di seguito il testo del nuovo articolo 45-bis e una tabella esemplificativa dei documenti necessari all'assolvimento dell'onere della cessione.

Tabella 3 – Il nuovo articolo 45-bis

“1. Ai fini dell'applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 138, Direttiva 2006/112/CE, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità, in presenza di una dei casi seguenti:

a) il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e il venditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al § 3, lettera a), rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al § 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al § 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;

b) il venditore è in possesso di:

i) una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica la data di rilascio; il nome e l'indirizzo dell'acquirente; la quantità e la natura dei beni; la data e il luogo di arrivo dei beni; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto; nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente; e

ii) almeno 2 degli elementi di prova non contraddittori di cui al § 3, lettera a), rilasciati da 2 diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al § 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al § 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da 2 parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

L'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta di cui alla lettera b), punto i), entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione.

2. Un'autorità fiscale può refutare la presunzione di cui al paragrafo 1.

3. Ai fini del § 1, sono accettati come elementi di prova della spedizione o del trasporto:

a) i 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;

b) i documenti seguenti:

i) una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;

ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;

iii) una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro”

LE CLAUSOLE CONTRATTUALI

La presenza di clausole contrattuali che vincolino il cliente e/o trasportatore a segnalare eventuali variazioni di destinazione nonché l'obbligo di risarcimento danni e dell'imposta comprensiva di sanzioni e interessi per eventuali frodi, ha spinto la dottrina a sottolineare come codeste clausole potessero avere una notevole importanza al fine di sostenere e verificare la buona fede del cedente/cessionario.

Con la sentenza della Cassazione n. 19747/2013, si è precisato, ad esempio, che nelle vendite franco fabbrica la mera presenza di una lettera di vettura (CMR) possa risultare *“non sufficiente a dimostrare, in assenza di altri fatti secondari, l’effettiva dislocazione delle merce nello stato membro di destinazione. La disponibilità di tali documenti dovrà essere acquisita dai soggetti terzi contraenti ove il cedente non intenda eseguire la spedizione o il trasporto in proprio, ed è ben possibile che tali soggetti – tanto più se partecipi della frode – non collaborino – rendendo indisponibile tale documentazione, ma in tal caso il cedente dovrà allora fornire adeguata prova: 1 di aver espressamente dedotto in obbligazione nei contratti con il vettore , spedizioniere, cessionario, l’obbligo di consegna del documento in questione; 2 di aver richiesto inutilmente l’adempimento di tale obbligazione sperando ove necessario le opportune iniziative; 3 di non essere stato in grado di acquisire alcuna altra documentazione neppure da soggetti diversi dal vettore e cessionario (eventualmente la società assicuratrice)”*.

Detto ciò, appare evidente che, con l’introduzione della nuova normativa, risulti assolutamente opportuno che chi effettua cessioni intracomunitarie, vendendo franco fabbrica, cerchi comunque di vincolare anche contrattualmente il proprio cessionario a fargli avere l’adeguata documentazione probatoria prevista dall’articolo 45-bis, Regolamento UE 282/2011 ai fini del superamento della presunzione di cessione di cui all’articolo 138, Direttiva 2006/112/CE.

Fac-simile di dichiarazione di ricevimento beni:

Certification of the entry of the object of an intra-Community supply into another Eu Member State (Entry Certificate)

.....
(Name and address of the customer of the intra-Community supply, e-mail address if applicable)

I herewith confirm to have received the material/goods sent with below invoices outside Italy/in the country as listed below

Invoice number	Invoice date	Nature of the goods	Country of delivery	Date of receipt of goods	Signature for receipt

Nota	<p>Questa dichiarazione deve, altresì, essere riportata su carta intestata del cliente firmatario. Ulteriore vantaggio fornito da questa certificazione è la possibilità che essa possa coprire più spedizioni, un periodo di tempo all'interno del quale sono stati effettuati più invii e che possa dunque essere predisposta in maniera periodica. L'accortezza da tenere in questo caso è quella di non considerare un arco di tempo troppo ampio, al fine di evitare di non disporre delle dovute prove al momento di un eventuale controllo da parte delle autorità.</p>
------	--

Le prossime scadenze



20 gennaio 2020

OPERATORI COMMERCIALI EXTRACOMUNITARI

Gli operatori commerciali extracomunitari identificati in Italia ai fini IVA, che effettuano prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici, trasmettono in via telematica, mediante il portale MOSS, la dichiarazione relativa alle operazioni effettuate nel trimestre precedente e versano l'IVA dovuta. Obbligo anche in mancanza di operazioni

IMPOSTA DI BOLLO

Termine di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche relative al 4° trimestre 2019

27 gennaio 2020

INTRASTAT MENSILE

Trasmissione telematica degli elenchi INTRASTAT relativi al mese precedente

INTRASTAT TRIMESTRALE

Trasmissione telematica degli elenchi INTRASTAT relativi al quarto trimestre 2019

29 gennaio 2020

RAVVEDIMENTO

I contribuenti che non hanno presentato il modello 770 entro lo scorso 31.10.2019, possono regolarizzare la posizione, beneficiando dell'applicazione della sanzione ridotta

IMPOSTE DIRETTE

Termine di versamento delle imposte, con la maggiorazione dello 0,4%, per gli eredi di persone decedute successivamente a febbraio 2019