

# GUIDA

ALLA

# FATTURAZIONE

2017  
7-8

## CICLO ATTIVO

- Contributi pubblici e privati: regole e adempimenti
- Fornitura di energia elettrica a ONLUS

## CICLO PASSIVO

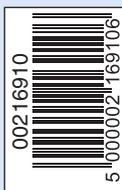
- Fattura non imponibile erroneamente assoggettata a IVA: detraibilità

## DOGANE E TERRITORIO

- Regime del transito: come agire correttamente
- Estrazione di beni dal deposito IVA con autofattura

## GESTIONE CONTABILE E PROCESSI

- Cessione del credito IVA attuale e futuro
- Imprese minori: nuovo regime contabile



# Smetti di guardarti intorno.



## No Risk Visure

L'unico portale  
italiano di business  
information  
per sapere tutto  
e subito.

- NoRisk Visure offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- Un unico accesso per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- L'unico portale con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- NoRisk Visure è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

POWERED BY



Scopri di più su  
[www.noriskvisure.it](http://www.noriskvisure.it)

 Wolters Kluwer

## SOMMARIO

## CICLO ATTIVO

**Contributi pubblici e privati: regole e adempimenti**di **Ciro Cesarano** ..... **5****Fornitura di energia elettrica a ONLUS**di **Marco Bargagli** ..... **12**

## CICLO PASSIVO

**Fattura non imponibile erroneamente assoggettata ad IVA: detraibilità**di **Gian Mario Camisasca** ..... **17**DOGANE e  
TERRITORIO**Estrazione di beni dal deposito IVA con autofattura**di **Marco Peirolò** ..... **21****Regime del transito: come agire correttamente**di **Francesco D'Alfonso** ..... **25**GESTIONE  
CONTABILE e  
PROCESSI**Cessione del credito IVA attuale e futuro**di **Walter Di Nitto** ..... **36****Nuovo regime contabile per le imprese minori:  
Agenzia delle entrate chiarisce**di **Federico Gavioli** ..... **40**

## SCADENZARIO

**1° Luglio - 15 Settembre 2017** ..... **47**

## DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Distacco di personale
- Acquisti di veicoli tramite leasing: regole IVA
- Ricevimento di beni in conto visione
- Danni agli autoveicoli aziendali: risarcimento assicurativo
- Fattura non registrata: imposta detraibile
- Merci in sospensione di dazi e tasse: regime TIR
- *Project financing* per le forniture ai presidi ospedalieri: IVA ridotta
- Spese di rappresentanza, pubblicità e sponsorizzazioni
- Nuovo OIC 16 e pro-rata IVA

### GUIDA ALLA FATTURAZIONE

#### EDITRICE

Wolters Kluwer Italia S.r.l.  
Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

#### INDIRIZZO INTERNET:

Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista, consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com/guidafatturazione](http://www.edicolaprofessionale.com/guidafatturazione)

#### DIRETTORE RESPONSABILE

Giulietta Lemmi

#### REDAZIONE

Matteo Ferrara; Paola Boniardi

#### REALIZZAZIONE GRAFICA

Ipsosa - Gruppo Wolters Kluwer

#### FOTOCOPOSIZIONE

Integra Software Services Pvt. Ltd.

#### PUBBLICITÀ:



Wolters Kluwer

E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Strada 1 Palazzo F6  
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Autorizzazione del Tribunale di Milano  
n. 617 del 9 ottobre 2007

#### REDAZIONE

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

IPSOA Redazione **GUIDA  
ALLA  
FATTURAZIONE**

Casella Postale 12055 - 20120 Milano  
telefono (02) 82476.085 - telefax (02) 82476.800  
e-mail: [rivista.guidafatturazione.ipsoa@wki.it](mailto:rivista.guidafatturazione.ipsoa@wki.it)

#### AMMINISTRAZIONE

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc.

scrivere o telefonare a:

IPSOA Servizio Clienti  
Casella postale 12055 - 20120 Milano  
telefono (02) 824761  
telefax (02) 82476.799

Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991  
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

#### ABBONAMENTI

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori Assago (MI). Servizio clienti: tel. 02 824761  
e-mail: [servizioclienti.ipsoa@wki.it](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it)  
[www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

Abbonamento annuale: Euro 160,00

#### MODALITÀ DI PAGAMENTO

Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione incassi - Strada 1, Palazzo F6, Milanofiori

oppure

Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di abbonamento

#### DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,  
**ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196**, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.



IVA in fattura

# Contributi pubblici e privati: regole e adempimenti

di **Ciro Cesarano**

## Classificazione

### Natura dei contributi

Si definiscono **contributi in conto esercizio** le dazioni di denaro finalizzate a integrare ricavi o a coprire determinati costi aziendali. Ne sono un esempio quelli diretti a finanziare corsi di formazione per il personale, l'innovazione tecnologica dell'impresa, l'approvvigionamento di materie prime necessarie alla produzione. Tra i contributi in conto esercizio sono qualificabili anche le erogazioni a fondo perduto del Comune concessi per il conseguimento di finalità istituzionali.

Di converso, si definiscono **contributi in conto capitale** le somme erogate dallo Stato e da altri enti ad imprese per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, alla riattivazione e all'ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime.

In merito, si ritiene che tale definizione possa applicarsi anche alle dazioni di denaro determinate in base a contratto stipulato tra privati, come, per esempio, i contributi per l'acquisto di stampi da utilizzarsi per una specifica produzione commissionata dal cliente o per l'allacciamento alla rete di distribuzione del gas e dell'elettricità, ecc. Nell'ambito di tale macroclasse, l'Associazione delle società per azioni italiane (Assonime) ha proposto un'ulteriore distinzione, definendo **contributi in conto capitale** le somme la cui erogazione risponde genericamente alla finalità di incrementare i mezzi patrimoniali dell'azienda, mentre sono **in conto impianti** le dazioni di denaro strettamente subordinate all'acquisizione o alla realizzazione di beni strumentali. In sostanza, l'elemento distintivo tra i contributi in conto esercizio e quelli in conto capitale consiste nel fatto che mentre i primi fronteggiano esigenze di gestione ordinaria dell'impresa, i secondi sono destinati alla ristrutturazione o al potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa e, in ultima istanza, all'acquisizione di beni strumentali.

## Ricavi

Sotto il profilo più prettamente fiscale, il legislatore considera ricavi:

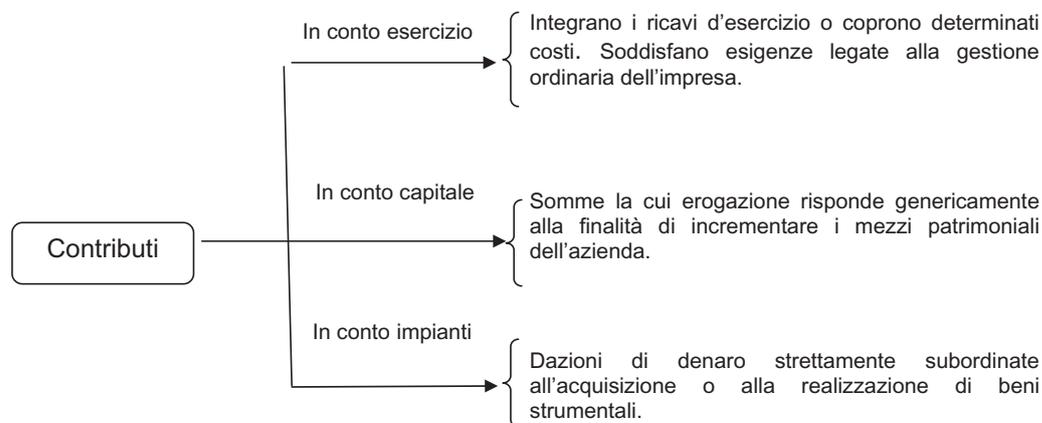
- i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge, indipendentemente da chi sia il soggetto erogatore, che può, quindi, essere sia privato sia pubblico.

In pratica, ai fini delle imposte dirette, a prescindere da chi sia il soggetto erogatore e dalla loro natura (in conto esercizio, in conto capitale o in conto impianti), i contributi, se vengono corrisposti in base a contratto, costituiscono dei ricavi da imputare al reddito d'esercizio in base al principio di competenza economica. Una valutazione caso per caso, invece, deve farsi nell'ipotesi di contributi corrisposti a norma di legge. In tale circostanza, solo se rientrano nella definizione dei contributi in conto esercizio costituiscono dei ricavi.

## Sopravvenienze attive

In tutti gli altri casi, i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità costituiscono delle sopravvenienze attive che concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto.

## Schema di sintesi



## Regole IVA

La normativa comunitaria, in aderenza all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia Europea (sent. 23 marzo 2006, causa C-201/04 e sent. 3 marzo 1994, causa C-16/93) definisce in modo ampio l'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione agli effetti IVA. In particolare, viene previsto che si realizza un'**operazione imponibile** in presenza di un rapporto giuridico nell'ambito del quale il **compenso** ricevuto dal prestatore costituisce il **controvalore** effettivo del **servizio prestato** all'utente.

## Ambito oggettivo di rilevanza

Sulla scorta di tale posizione, l'Agenzia delle entrate (risoluzione n. 183/E dell'11 giugno 2002) ha così stabilito che il **contributo** assume **rilevanza** ai fini **IVA se erogato a fronte** di un'**obbligazione di dare, fare, non fare o permettere**, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. In altri termini, il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico obbligatorio nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto. Di contro, l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione.

## Contributi a fondo perduto

Così, ad esempio, i contributi a fondo perduto, ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, **non** sono **soggetti** all'applicazione dell'**imposta**, trattandosi di cessione di denaro (art. 2, comma 3, Decreto IVA). Di contro, sussiste un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive ogni qualvolta la proprietà dei risultati della ricerca ovvero la proprietà dell'opera finanziata viene trasferita in tutto o in parte all'ente finanziatore.

## Clausola risolutiva in contratto

Per individuare la corretta disciplina IVA, inoltre, occorre porre particolare attenzione alla **volontà delle parti**, così come si desume dagli accordi sottoscritti; un indice rilevatore delle volontà dei contraenti, per esempio, è la previsione nel contratto di una **clausola risolutiva**, essendo questa applicabile soltanto ai negozi a prestazioni corrispettive, nei quali il sacrificio



## Erogazioni pubbliche

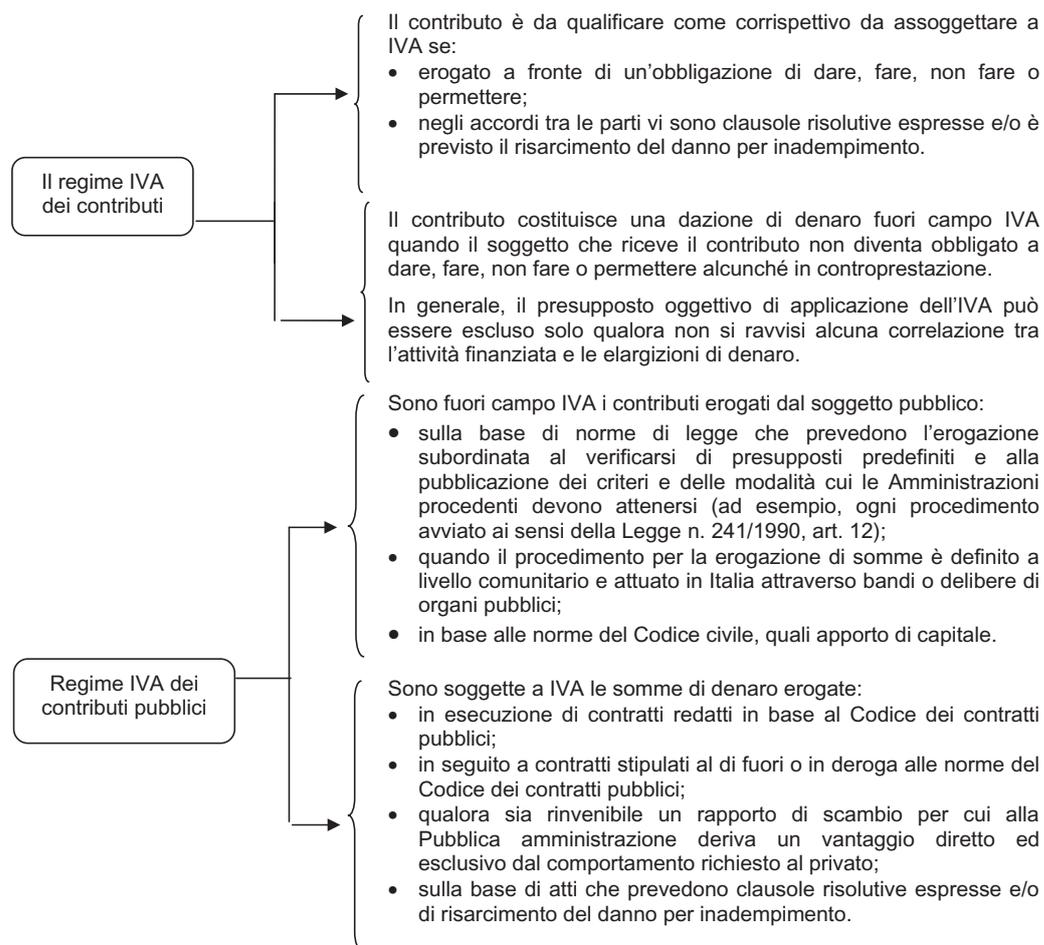
di ciascuna delle parti trova la sua giustificazione nella controprestazione che deve essere eseguita dall'altra, oppure dell'obbligo di risarcimento del danno derivante da inadempimento, che evidenzia un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogatore. A differenza del corrispettivo, quindi, il contributo costituisce un'erogazione di denaro fine a se stessa, che non rappresenta mai il pagamento di una cessione di beni o di una prestazione di servizi. Al fine di accertare se i contributi costituiscano, nella sostanza, corrispettivi, ovvero si configurino come mere elargizioni di somme di denaro, occorre effettuare un'**attenta disamina** degli **accordi** intervenuti **tra le parti**, essendo questi gli indici rilevatori del concreto assetto dei reciproci interessi.

Secondo l'Agenzia delle entrate (circolare n. 34/E del 21 novembre 2013), in linea di principio, la Pubblica amministrazione non opera all'interno di un rapporto contrattuale quando le sovvenzioni sono effettuate in esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di benefici al verificarsi di presupposti predefiniti, come avviene, ad esempio, per gli **aiuti di Stato automatici** o nel caso dei **contributi del 5 o 8 per mille dell'IRPEF** corrisposti ad associazioni o confessioni religiose. Sono altresì da considerare contributi non soggetti ad imposta le erogazioni di denaro quando sono subordinate alla predeterminazione ed alla pubblicazione da parte delle Amministrazioni procedenti, nelle forme previste dai rispettivi ordinamenti, dei criteri e delle modalità cui le Amministrazioni stesse devono attenersi (art. 12, Legge n. 241/1990). Anche l'elargizione di vantaggi economici in favore dei soggetti individuati dal Regolamento comunitario, sebbene attuati in Italia attraverso bandi o delibere di organi pubblici, nonché quelli corrisposti dai soci in base alle norme del Codice civile, quali **apporti di capitale esposti in bilancio all'interno del patrimonio netto**, vanno inquadrati come **contributi** e non come corrispettivi. Resta, in ogni caso, salvo il potere di effettuare le attività di controllo sulla natura della erogazione nelle ipotesi in cui emergano vizi o abusi del procedimento amministrativo. Di converso, si considerano **corrispettivi** da assoggettare a IVA le **erogazioni** che un soggetto passivo percepisce dall'Amministrazione a seguito di prestazioni di servizi conseguenti alla stipula di contratti in base al Codice dei contratti pubblici o in deroga ad esso, così come accade per i contratti riguardanti la sicurezza nazionale, ovvero quando i rapporti sono costituiti con soggetti dai particolari requisiti per i quali gli affidamenti sono effettuati al di fuori delle regole del medesimo codice. Tuttavia, qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui la esatta qualificazione delle erogazioni effettuate dall'Amministrazione, occorre effettuare un'indagine caso per caso. A tal fine, l'Agenzia delle entrate ha previsto, come regola generale, che si rientra nello schema contrattuale allorquando sia riscontrabile un rapporto di scambio per cui la Pubblica amministrazione acquisisce la proprietà del bene o comunque si avvale dei risultati derivanti dall'attività per la quale sono erogate le somme. Ciò detto, sempre per l'Agenzia, l'assenza di un vantaggio diretto per l'Amministrazione erogante non esclude necessariamente che le somme abbiano natura di controprestazione, poiché i particolari accordi sottoscritti dalle parti ben possono ricondurre l'operazione nell'ambito dei contratti a prestazioni corrispettive. In tale evenienza, l'interprete deve verificare:

- la presenza di una clausola risolutiva espressa;
- la previsione di risarcimento del danno per inadempimento.

Come criterio residuale, in assenza di tali clausole, sarà necessario valutare che l'attività finanziata non concretizzi un'obbligazione il cui inadempimento darebbe luogo a una **responsabilità contrattuale**.

## Schema di sintesi

**Limiti alla detrazione**

Per il soggetto passivo beneficiario dei contributi, il diritto alla detrazione non è pregiudicato dalla natura contributiva delle somme percepite, bensì esclusivamente dal regime impositivo delle operazioni attive (operazioni a valle) dal medesimo poste in essere. Quindi, non assume alcuna rilevanza, di per sé, la natura dei mezzi finanziari impiegati per effettuare gli acquisti. Più in particolare, l'IVA è detraibile nella misura in cui il soggetto passivo utilizza detti beni e servizi per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Così, ad esempio, qualora i beni e i servizi siano utilizzati dal destinatario dei **contributi** esclusivamente **per realizzare operazioni fuori campo IVA**, come avviene nel caso di servizi di **formazione professionale** fuori campo IVA resi agli utenti finali "gratuitamente", **non** compete alcuna **detrazione d'imposta**.

Per completezza, si rammenta che sono altresì **fuori campo IVA** anche i c.d. premi fedeltà o d'incentivazione che vengono concessi ai clienti a titolo gratuito, vale a dire senza che da ciò ne consegua a carico dei percettori alcun obbligo di controprestazione. (Corte di cassazione, sent. n. 5006 del 5 marzo 2007).

**Regole di fatturazione**

Tenuto conto di quanto sopra evidenziato:

**Premi fedeltà e premi d'incentivazione**



- nell'ipotesi in cui ciò che viene definito come contributo costituisce in realtà un corrispettivo, sarà fatto obbligo al beneficiario emettere regolare fattura nei confronti del soggetto erogatore secondo le disposizioni del Decreto IVA (art. 21);  
 - nel caso, invece, in cui il contributo sia ritenuto come semplice elargizione di denaro, esso sarà fuori dal campo di applicazione dell'IVA, in quanto cessione di denaro (art. 2, comma 3, lett. a, Decreto IVA). Pertanto, non vi sarà l'obbligo di emettere la fattura.

### Casi pratici

#### Caso 1

Si ipotizzi che Alfa S.r.l. sia legata a Beta S.r.l. da un contratto per la distribuzione sul territorio nazionale dei propri prodotti e che le conferisca un contributo *una tantum* di 10.000 euro per le opere di ammodernamento che quest'ultima ha avviato della propria struttura di stoccaggio merci.

In tale circostanza, il contributo è assimilabile ad una dazione di denaro fuori campo IVA, perché rappresenta un incentivo corrisposto alla "forza vendita" senza che da ciò ne consegua per il beneficiario l'assunzione di specifici obblighi.

Tale operazione non sarà, pertanto, soggetta all'obbligo di emissione della fattura. Qualora fosse emessa, essa dovrà contenere l'indicazione di "operazione fuori campo IVA":

#### Esempio fattura

<b>BETA S.r.l.</b> P. IVA: 12345678901			
<b>FATTURARE A:</b> ALFA S.r.l.		<b>FATTURA N.</b> 10/2017 <b>DATA:</b> 31/12/2017	
<b>INDIRIZZO:</b> Via Alberto Bianchi, 26 35120 - Padova			
<b>C.F.:</b> 12345678604			
<b>NOTE:</b> contributo			
Q.tà	Descrizione	Prezzo Unitario	Importo
	Contributo <i>una tantum</i> per le opere di ammodernamento della struttura di stoccaggio merci sita a Torino, via G. Bruno, 180. Vgs. lettera del 10/10/2017.	10.000,00	10.000,00
<b>ANNOTAZIONI:</b> operazione fuori campo IVA ex art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Pagamento con bonifico bancario.		<b>Importo</b>	10.000,00
		<b>IVA</b>	0
		<b>TOT. FATTURA</b>	€ 10.000,00

Nei registri IVA l'operazione verrà annotata con l'indicazione di "operazione fuori campo IVA".

**Caso 2**

Si ipotizzi che Alfa S.r.l. conferisca a Beta S.r.l. un contributo di 10.000 euro per la ristrutturazione di un suo immobile e che in virtù di uno specifico contratto le parti convengano che Alfa S.r.l. ottenga il diritto di disporre, per il tempo concordato, dell'immobile per la propria attività economica, senza essere tenuto a pagare un canone di locazione.

In questo caso, il contributo assume natura di corrispettivo da assoggettare a IVA, poiché le parti si impegnano l'una nei confronti dell'altra ad effettuare prestazioni reciproche (Corte di Giustizia UE 26 settembre 2013, causa C 283/12).

**Esempio  
fattura**

<b>BETA S.r.l.</b> P. IVA: 12345678901			
<b>FATTURARE A:</b> ALFA S.r.l.		<b>FATTURA N.</b> 20/2017 <b>DATA:</b> 10/04/2017	
<b>INDIRIZZO:</b> Via Alberto Bianchi, 26 35120 - Padova			
<b>C.F.:</b> 12345678604			
<b>NOTE:</b> contributo			
<b>Q.tà</b>	<b>Descrizione</b>	<b>Prezzo Unitario</b>	<b>Importo</b>
	Contributo per la ristrutturazione dell'immobile di Alfa S.r.l. sito a Torino, via G. Bruno, 180, come da contratto sottoscritto in data 5 aprile 2017.	10.000,00	10.000,00
<b>ANNOTAZIONI:</b> pagamento con bonifico bancario.		<b>Importo</b>	10.000,00
		<b>IVA 22%</b>	2.200,00
		<b>TOT. FATTURA</b>	€ 12.200,00

**Esempio  
annotazione  
registro IVA  
vendite**

Beta S.r.l. annoterà in contabilità, nel registro IVA delle vendite (art. 23, Decreto IVA), la fattura emessa come di seguito indicato:

Registrazione della fattura ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972: Imponibile 10.000,00 IVA 22% 2.200,00 TOT. FATTURA € 12.200,00	 PROT. REGISTRO IVA VENDITE N. ____ DEL ____ IVA A DEBITO
---	---