



# TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 295-296

In collaborazione con





## Modulo di integrazione ai servizi TS Pay

Con il modulo di integrazione ai servizi TS Pay puoi collegare il tuo sistema gestionale ai servizi di pagamento erogati da TeamSystem Payments Srl, sfruttando a pieno le opportunità offerte dalla nuova Direttiva Europea sui servizi di pagamento (PSD2) e i vantaggi dell'open banking.



### INCASSO

Digitalizzi e semplifichi la gestione del processo di incasso: tutto avviene online direttamente dalla piattaforma senza operazioni manuali di download/upload di fatture o eventuali invii tramite e-mail. Il tuo cliente potrà pagarti direttamente cliccando sul link in fattura o inserendo la propria carta di credito o IBAN attraverso un semplice link.



### PAGAMENTO

Puoi saldare un pagamento o una fattura senza dover aprire home banking o altri servizi. Semplice e rapido, clicchi e dai la disposizione di pagamento dal tuo conto corrente.



### ACCESSO AI CONTI E RICONCILIAZIONE

In un'unica interfaccia potrai leggere e interrogare i movimenti e i saldi dei tuoi conti correnti e carte di credito senza dover fare molteplici richieste ad ogni singola banca.

## Perchè scegliere il modulo di integrazione fra il tuo gestionale e la piattaforma TS Pay:



**Completa integrazione con i software TeamSystem**



**Più semplicità, meno burocrazia**



**Massima affidabilità e sicurezza**

## Schede operative

Esempi di compilazione del modello Redditi in caso di adozione del regime di <i>branch exemption</i>	2
Variazione in diminuzione dell'Iva all'apertura della procedura concorsuale	11
"Supersocietà" di fatto e sussistenza dei requisiti di fallibilità	19
Proposte di modifica ai Principi contabili del bilancio per le cooperative	24
La compatibilità tra interventi di riqualifica energetica e sisma acquisti 110%	29
Esente Iva la cessione del fabbricato oggetto di sanatoria senza lavori	35
Capitali in Paesi " <i>black list</i> ": la Cassazione conferma l'applicazione retroattiva del raddoppio dei termini	40
Rimedi per il recupero dell'Iva erroneamente addebitata sulle vendite a distanza imponibili "a destino"	45

## Scadenzario

Scadenze del mese di agosto - settembre	57
---	----

## Esempi di compilazione del modello Redditi in caso di adozione del regime di *branch exemption*

**I**l regime di *branch exemption* è stato introdotto nel Tuir a opera dell'articolo 14, D.Lgs. 147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione) e consiste, nel rispetto di determinati requisiti, nella possibilità di esentare dall'Ires italiana il reddito della stabile organizzazione detenuta all'estero.

In altri termini, in luogo di tassare in Italia il reddito della stabile estera, in quanto lo stesso confluisce nel reddito della "casa madre", e poi concedere un credito per le imposte subite all'estero, tale reddito viene direttamente esentato con una variazione in diminuzione (o in aumento se la branch ha una perdita), per cui non concorre alla determinazione del reddito complessivo del quadro RN della casa madre.

Generalmente, l'esenzione è preferibile al credito di imposta in quanto consente di beneficiare della eventuale minor tassazione estera.

L'esercizio di opzione per il regime in questione avviene tramite la presentazione del modello Redditi da parte della casa madre, ma l'eventuale esercizio rileva già in sede di determinazione delle imposte (giugno-luglio 2021 per il periodo di imposta 2020).

Nel presente intervento si analizzano alcuni casi di compilazione del modello dichiarativo nel caso in cui il contribuente decida di esercitare l'opzione dandone evidenza al rigo RF130 del modello Redditi per le imprese che operano in contabilità ordinaria.

### Lineamenti del regime di *branch exemption*

L'articolo 168-ter, comma 1, Tuir stabilisce che "Un'impresa residente nel territorio dello Stato può optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero".

Dal dato normativo emerge in modo chiaro che il regime di *branch exemption*:

- è opzionale e quindi non obbligatorio;
- se optato, tuttavia, il regime deve applicarsi a tutte le stabili organizzazioni;
- è riservato alle imprese residenti per cui trova applicazione a casistiche che vanno dagli imprenditori in contabilità semplificata alle Spa quotate.

Il successivo comma 2 prevede che "L'opzione è irrevocabile ed è esercitata al momento di costituzione della stabile organizzazione, con effetto dal medesimo periodo d'imposta".

Al di là del dato normativo, l'opzione va fatta in sede di presentazione del modello Redditi relativo all'annualità dalla quale parte il regime di esenzione.

Pertanto, se il regime parte dal 2020, l'opzione dovrà essere fatta in sede di modello Redditi 2021 per l'anno 2020.

Il punto 2.6 del provvedimento 28 agosto 2017 prevede che l'opzione per il regime di *branch exemption* ha effetto nei confronti di tutte le stabili organizzazioni dell'impresa esistenti al momento dell'esercizio, nonché per quelle costituite successivamente senza che sia necessaria una nuova opzione.

Il punto 2.7, infine, stabilisce che il mancato esercizio dell'opzione nei termini previsti dalle disposizioni di cui ai punti precedenti non impedisce all'impresa di accedere successivamente al regime di *branch exemption* ogni volta che costituisce una nuova *branch*, con le modalità e gli effetti di cui ai punti precedenti.

In altri termini, l'opzione per la *branch exemption* è irreversibile perché coinvolgerà eventuali stabili organizzazioni che verranno aperte in futuro, tuttavia non possiamo dire lo stesso in relazione al

mancato esercizio dell'opzione "entro i termini". Infatti, se è vero che l'esercizio di opzione avviene in sede di presentazione del modello Redditi, è anche vero che deve trattarsi solo del modello Redditi relativo al periodo di imposta in cui è stata costituita detta stabile organizzazione! L'opzione, quindi, non può essere esercitata in qualsiasi annualità. Per fare un esempio, se ho aperto una stabile nel 2019, ma non ho esercitato alcuna opzione nel modello Redditi 2020x2019, ora in sede di presentazione del modello 2021x2020 non posso più accedere al regime, salvo che non abbia aperto un'ulteriore nuova stabile organizzazione nel 2020, per la quale intendo esercitare l'opzione nel modello 2021, facendo così rientrare nel regime anche le stabili pregresse.

Il punto 3.1 del provvedimento 28 agosto 2017 stabilisce, inoltre, che l'efficacia dell'opzione cessa a seguito della chiusura, anche per liquidazione o cessione, di tutte le *branch* esenti, oltre che in applicazione delle disposizioni del § 10 del provvedimento stesso, ossia quello che disciplina le operazioni straordinarie e cessioni che coinvolgono le stabili organizzazioni esenti.

In sostanza, il regime di *branch exemption* viene meno qualora il contribuente chiuda tutte le proprie stabili. La successiva apertura di una nuova *branch* offrirà l'opportunità per ritornare nuovamente in pista<sup>1</sup>.

Particolari previsioni sono state previste nell'ipotesi in cui la *branch* sia considerata "paradisiaca" ai sensi dell'articolo 167, Tuir.

## La *branch* paradisiaca

Come anticipato, particolari previsioni sono state introdotte in relazione a quelle stabili che sono considerate paradisiache ai sensi dell'articolo 167, Tuir. Il comma 3 dell'articolo 168-ter prevede, infatti, che "3. Quando la stabile organizzazione soddisfa le condizioni di cui al comma 4 dell'articolo 167, l'opzione di cui al comma 1 si esercita, relativamente a tali stabili organizzazioni, a condizione che ricorra l'esimente di cui al comma 5 del citato articolo 167".

Il comma è stato così modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera h), n. 2), D.Lgs. 142/2018 (Decreto Atad) per tener conto della riforma della disciplina *controlled foreign companies* avvenuta già dal periodo di imposta 2019.

In perfetta corrispondenza con l'articolo 167, Tuir infatti, il nuovo comma 3 non fa più riferimento alla CFC *black* di cui al comma 1 e alla CFC *white* di cui al comma 8-bis dell'articolo 167, bensì all'unica disciplina CFC ora in vigore, e prevede l'unica esimente prevista dal comma 5 dell'articolo 167. Al comma 1 dell'articolo 167 è altresì venuto meno il riferimento ai Paesi esterni alla UE e allo SEE che scambiano informazioni, pertanto la "nuova CFC" può trovare applicazione sia ai Paesi extra comunitari sia a quelli appartenenti alla UE, indiscriminatamente.

In linea con i chiarimenti di Telefisco (risposta n. 51 di Telefisco 2019) il livello impositivo cui far riferimento dovrebbe essere solo quello effettivo Ires in luogo del nominale Ires + Irap.

Il comma 3 richiama in toto il comma 4 dell'articolo 167, Tuir pertanto la stabile potrà essere considerata paradisiaca solo se oltre al requisito del livello impositivo soddisfa anche quello relativo allo svolgimento di una attività passiva.

## L'opzione di *bex* nel modello Redditi

Appurato il fatto che l'opzione per la *bex* deve venir esercitata direttamente nel modello Redditi, ricordiamo che, per ogni stabile organizzazione, il contribuente italiano, sia esso persona fisica, società di persone o società di capitali, dovrà compilare un quadro reddituale ulteriore rispetto al proprio, al fine di determinare, secondo i criteri fiscali italiani, il reddito della stabile e solo successivamente indicherà, in un apposito rigo del modulo relativo alla stabile esente, il fatto che i redditi di quest'ultima non concorrono a tassazione in Italia.

Come evidenziano le istruzioni ministeriali, infatti, "Per ciascuna stabile organizzazione all'estero va compilato un distinto modulo del quadro RF, utilizzando moduli successivi al primo (riservato

<sup>1</sup> Il punto 3.2 del provvedimento contiene una previsione antielusiva. È infatti previsto che dopo la cessazione di efficacia dell'opzione, la costituzione nei 3 periodi d'imposta successivi di una o più *branch* nei medesimi Stati o territori esteri da parte dell'impresa, in assenza di una nuova opzione, viene valutata ai sensi dell'articolo 10-bis, L. 212/2000 ("Statuto del contribuente"). L'impresa può presentare interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto del contribuente, per conoscere se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto.

# Schede operative

alla determinazione del reddito dell'impresa residente) e avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi e di riportare la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra del quadro".

Si prenda, ad esempio, il caso di una società di capitali che presenta il modello redditi SC.

Questa compilerà un primo modulo RF per determinare il proprio reddito e un secondo modulo RF al fine di determinare il reddito della propria stabile.

Se poi, per la stabile il cui reddito è stato determinato nel secondo modulo, si intende optare per il regime di *branch exemption*, è necessario compilare anche il rigo RF130, sempre del secondo modulo.

Tralasciando in questa sede il complesso meccanismo del *recapture* delle perdite fiscali pregresse (col. da 3 a 9), segnaliamo che, a seguito della compilazione delle altre colonne del rigo RF130, l'utile o la perdita della stabile, confluiranno come variazione in aumento o in diminuzione del reddito della casa madre, nel quadro RF modulo 1 utilizzando appositi codici.

A pag. 15 delle istruzioni ministeriali al modello Redditi SC è infatti, precisato come la somma algebrica dei redditi e delle perdite di tutte le singole *branch* risultanti dai moduli successivi al primo e relativi alle *branch*, va riportata tra le variazioni in aumento (se negativa) o in diminuzione (se positiva), rispettivamente, nei righe RF31 (codice 45) e RF55 (codice 41) del primo modulo relativo alla casa madre.

Il primo modulo del quadro RF va compilato senza riportare le variazioni in aumento e in diminuzione dei risultati reddituali delle predette stabili organizzazioni, il cui reddito va separatamente indicato, a seconda dei casi, in ulteriori moduli del quadro RF oppure nel quadro FC se trattasi di *branch* paradisiaca<sup>2</sup>.

Proponiamo di seguito alcuni esempi di compilazione del modello Redditi muovendo prima da un veloce commento alle istruzioni ministeriali al rigo RF130<sup>3</sup>.

## Il rigo RF130 (o RG41 per le imprese in contabilità semplificata)

Appurato il fatto che l'opzione per la *bex* deve venir esercitata direttamente nel modello Redditi, come abbiamo già anticipato, il rigo RF130 (o RG41) deve esser compilato nel modulo della stabile per la quale si sta esercitando l'opzione.

Il rigo RF130 non può essere compilato sul primo modulo del quadro RF.

Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni all'estero di imprese residenti		Codice identificativo estero	Codice Stato estero	Reddito/Perdita 5° periodo imp. precedente	Reddito/Perdita 4° periodo imp. precedente	Reddito/Perdita 3° periodo imp. precedente				
Art. 167 comma 5		1	2	3	4	5				
RF130		Reddito/Perdita 2° periodo imp. precedente	Reddito/Perdita 1° periodo imp. precedente	Perdita netta	Perdita netta ricevuta	Reddito imponibile				
<input type="checkbox"/>		6	7	8	9	10				
		Perdita netta residua	Perdita netta residua trasferita	Codice fiscale cedente						
		11	12	13						

La casella più a sinistra del rigo "articolo 167, comma 5" deve essere utilizzata nei casi in cui la stabile organizzazione soddisfi le condizioni di cui al comma 4 dell'articolo 167, Tuir, quindi si tratti di una stabile "paradisiaca", ma ricorra l'esimente disapplicativa. Nella colonna va indicato:

- "1" – in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC;
- "2" – in caso di presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta favorevole, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC.

Le restanti colonne del rigo RF130 vanno compilate come di seguito:

<sup>2</sup> La risoluzione n. 4/E/2018 ha precisato che, in relazione al primo modulo del quadro RF, qui deve trovare indicazione l'utile/perdita complessivo dell'impresa italiana, includendovi il reddito proprio e quello della/e stabile/i; mentre nei moduli successivi deve essere determinato il reddito/la perdita delle singole *branch* "Per ciascuna stabile organizzazione all'estero va compilato un distinto modulo del quadro RF, utilizzando moduli successivi al primo (riservato alla determinazione del reddito dell'impresa residente) e avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi e di riportare la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra del quadro".

<sup>3</sup> Per i contribuenti in contabilità semplificata segnaliamo come nel modello Redditi PF e SP è presente, in luogo del rigo RF130, il rigo RG41.

# Schede operative

<b>Colonna 1</b>	Codice di identificazione fiscale della stabile organizzazione, ove attribuito dall'Autorità fiscale del Paese di localizzazione ovvero, se attribuito, il codice identificativo rilasciato da un'Autorità amministrativa. Qualora la stabile organizzazione sia divisa in più siti produttivi, ciascuno con un proprio codice identificativo, il codice da riportare nella presente colonna può essere riferito a uno dei vari siti produttivi, a scelta del contribuente
<b>Colonna 2</b>	Codice dello Stato o territorio estero (rilevato dalla tabella "Elenco dei Paesi e territori esteri" – pag. 280 istruzioni ministeriali). Ad esempio 061 Romania
<b>Colonne da 3 a 7</b>	Solo nel caso in cui la stabile sia già esistente, si devono indicare redditi o perdite (precedute dal segno meno) attribuibili alla stabile stessa nei 5 periodi d'imposta antecedenti a quello di effetto dell'opzione. Queste colonne sono utili ai fini del c.d. "recapture" che non abbiamo analizzato in questa sede
<b>Colonna 8</b>	Perdita netta (non preceduta dal segno meno), pari alla somma algebrica, se negativa, degli importi indicati nelle colonne da 3 a 7
<b>Colonna 9</b>	La colonna va compilata solo quando vi è un "trasferimento" di <i>branch</i> . Il recupero delle perdite fiscali pregresse della stabile organizzazione si applica, infatti, anche quando la stabile organizzazione o parte di essa venga trasferita a qualsiasi titolo ad altra impresa del gruppo che fruisca dell'opzione. L'impresa cessionaria riporta nella colonna in analisi l'eventuale perdita netta residua della stabile organizzazione, indicata nell'atto di trasferimento della stessa, e in colonna 13 il codice fiscale dell'impresa cedente. Per tale stabile organizzazione il cessionario non compila le colonne da 3 a 8. Se l'opzione è esercitata successivamente al trasferimento, il quinquennio rilevante ai fini della determinazione del <i>recapture</i> decorre a ritroso dal periodo d'imposta di efficacia dell'opzione in capo all'avente causa, anche se include il <i>recapture</i> residuo che non è stato assorbito in capo al dante causa. Nella medesima colonna 8, i contribuenti che hanno compilato il presente prospetto nella dichiarazione modello Redditi SC 2020, riportano l'ammontare della perdita netta residua di cui alla colonna 11 del rigo RF130 del citato modello Redditi SC 2020; in tale ultimo caso le colonne da 3 a 7 non vanno compilate
<b>Colonna 10</b>	Reddito imponibile pari al minore importo tra il reddito della stabile organizzazione prodotto nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione (importo di rigo RF63, se positivo) e la perdita netta pari alla somma delle colonne 8 e 9
<b>Colonna 11</b>	Perdita netta residua pari alla somma algebrica se positiva: colonna 8 + colonna 9 – colonna 10
<b>Colonna 12</b>	Ammontare della perdita netta residua di colonna 11 trasferita all'impresa avente causa a seguito del trasferimento a qualsiasi titolo della stabile organizzazione o parte della stessa ad altra impresa del gruppo

## Esempi pratici di compilazione

Proponiamo di seguito alcuni esempi pratici di compilazione del modello Redditi in presenza di esercizio dell'opzione di *branch exemption*.

### Caso 1 - Stabile non paradisiaca con emersione di una perdita

Alfa Srl è una società italiana che ha aperto una stabile organizzazione durante il 2020 in un Paese estero non paradisiaco.

Al 31 dicembre 2020 la stabile organizzazione presenta un Conto economico in perdita.

Indipendentemente dall'esercizio dell'opzione di *branch exemption*, nel quadro RF del modello Redditi, primo modulo, rigo RF4 o RF5, deve essere indicato l'utile/perdita civilistico complessivo dell'impresa italiana, includendovi il reddito proprio e quello della stabile.

A questo punto, si apre un bivio.

a)	Non si decide di optare per il regime di esenzione	➔	Non si devono compilare moduli successivi al primo (quadro RF), e le variazioni fiscali in aumento e in diminuzione apportate nel primo modulo riguarderanno sia la casa madre che la/le stabile organizzazione estera.
----	--	---	---

# Schede operative

b)	Si decide di optare per il regime di esenzione	➔	Nei moduli successivi al primo del quadro RF, deve essere determinato secondo la normativa fiscale italiana il reddito/la perdita della <i>branch</i>
----	--	---	---

Contestualmente, nei righi RF31 (variazioni in aumento cod. 45) e RF55 (variazioni in diminuzione cod. 41) del primo modulo, relativo alla casa madre, si deve riportare l'utile o la perdita civilistica della stabile organizzazione e non invece l'utile/perdita fiscale della/e stabile/i determinato negli altri moduli. Questo perché, stante il tenore letterale delle istruzioni, nel primo modulo non devono essere calcolate le variazioni in aumento e in diminuzione in relazione ai redditi della/delle stabili, conteggi che invece avvengono puntualmente nei moduli successivi.

Ipotizziamo i seguenti valori.

Alfa Srl ha un utile civilistico di 110.

La stabile organizzazione estera ha una perdita civilistica di (- 100).

Alfa Srl subisce variazioni fiscali in aumento per +10. L'utile fiscale ammonta a 120.

La stabile organizzazione subisce nel proprio modello 2 le variazioni fiscali italiane per +20, portando la perdita fiscale a (-80). Alfa Srl come compila il modulo RF?

## Nell'ipotesi sub a) → non si esercita l'opzione per la branch exemption

La casa madre italiana compila solo un quadro RF modello 1.

Dichiara l'utile civilistico di 10 in RF 4 (somma tra utile civilistico italiano e perdita civilistica della stabile = 110-100=10).

Effettua le variazioni fiscali previste dalla normativa italiana sia in relazione al reddito italiano sia in relazione al reddito della stabile, sempre nel modello 1, emergerà una variazione in aumento di 30 (+10 variazione fiscale casa madre e +20 variazione fiscale perdita stabile organizzazione).

Alfa Srl sconsiglierebbe imposte su un utile fiscale di 40 dato dall'utile fiscale della casa madre 120 (meno) la perdita fiscale (80) della stabile organizzazione. In sostanza il reddito della casa madre e della stabile è visto come un tutt'uno.

## Nell'ipotesi sub b) → si esercita l'opzione per la branch exemption

La casa madre italiana compila il quadro RF modello 1 dichiarando l'utile complessivo, come nel caso precedente. Nel quadro RF modello 1 quindi, avremo utile civilistico di 10 (somma tra utile civilistico italiano e perdita civilistica della stabile = 110-100=10).

Nel modello 1 effettua le variazioni fiscali in aumento e in diminuzione previste per il reddito della casa madre (variazione in aumento di 10).

Sempre nel modello 1 effettua la variazione fiscale in relazione alla non possibilità di scomputo della perdita civilistica della stabile organizzazione in quanto stabile in opzione di *branch exemption* (variazione in aumento di 100).

La casa madre sconsiglierebbe imposte su un utile fiscale di 120 (10 civilistico complessivo+10 variazione in aumento sul reddito della casa madre+ 100 variazione in aumento perdita civilistica della stabile organizzazione non deducibile).

Nel modello 2 del quadro RF dovrà esser dichiarato il reddito/perdita civilistico della stabile e le relative variazioni fiscali in aumento /diminuzione previste dalla disciplina fiscale italiana, ai soli fini di monitoraggio. Si dovrà altresì compilare il rigo RF130, solo le prime 2 colonne, per indicare l'esercizio dell'opzione per l'esenzione.

Il modello dichiarativo viene compilato come di seguito.

## Modello 1 - Casa madre

		<b>REDDITI QUADRO RF</b>		Determinazione del reddito di impresa		Mod. N. <b>01</b>	
RF1	Codice attività	591100	ISA cause di esclusione	01			
RF2	Componenti positivi annotati nelle scritture contabili (ISA)						.00
RF3	Opzioni	IAS <sup>1</sup>	Rimanenze <sup>2</sup>	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale <sup>3</sup>			
RF4	<b>A) UTILE</b>						<b>10.00</b>
RF5	<b>B) PERDITA</b>						<b>.00</b>



## Caso 2 - Stabile non paradisiaca con emersione di un utile

Si supponga ancora una volta il caso di Alfa Srl, società italiana, che ha aperto una stabile organizzazione durante il 2020 in un Paese estero non paradisiaco.

La stabile organizzazione al 31 dicembre 2020 chiude con un utile civilistico di 500.

Anche in questo caso, indipendentemente dall'esercizio dell'opzione di *branch exemption*, nel quadro RF del modello Redditi, primo modulo, rigo RF4 o RF5, deve essere indicato l'utile civilistico complessivo dell'impresa italiana, includendovi il reddito proprio e quello della stabile.

Ipotizziamo i seguenti valori al 31 dicembre 2020:

Alfa Srl ha un utile civilistico di 1.000. Deve operare delle variazioni fiscali in aumento (+200) pertanto l'utile fiscale ammonta a 1.200.

La stabile organizzazione estera presenta un utile civilistico di 500. Le variazioni fiscali italiane che trovano applicazione sono pari a variazioni in aumento di +20. La stabile, quindi, presenterebbe un utile fiscale rideterminato secondo i criteri fiscali italiani di 520.

A questo punto, come prima, si apre un bivio.

### Ipotesi sub a) → non si esercita l'opzione per la branch exemption

La casa madre italiana compila solo un quadro RF modello 1.

Dichiara l'utile civilistico complessivo di 1.500 in RF 4 (somma tra utile civilistico italiano e utile civilistico della stabile = 1.000+500)

Effettua le variazioni fiscali previste dalla normativa italiana sia in relazione al reddito italiano sia in relazione al reddito della stabile, sempre nel modello 1, pertanto avrà una variazione in aumento di 220 (+200 variazione fiscale casa madre e +20 variazione fiscale stabile organizzazione).

Alfa Srl sosterà imposte su un utile fiscale di 1.720 (utile civilistico complessivo con variazioni fiscali in aumento).

### Ipotesi sub b) → si esercita l'opzione per la branch exemption

La casa madre italiana compila il quadro RF modello 1 dichiarando l'utile complessivo, come nel caso precedente.

Nel quadro RF modello 1 quindi, avremo utile civilistico di 1.500 (somma tra utile civilistico italiano e utile della stabile).

Nel modello 1 effettua le variazioni fiscali in aumento e in diminuzione previste esclusivamente per il reddito della casa madre (variazione in aumento di 200).

Sempre nel modello 1 effettua la variazione fiscale diminuzione in relazione all'esenzione del reddito civilistico della stabile organizzazione per la quale esercita l'opzione nel rigo RF130 modello 2 (variazione in diminuzione di 500).

La casa madre sosterà imposte su un utile fiscale di 1.200 (1.500 civilistico complessivo + 200 variazione in aumento sul reddito della casa madre - 500 variazione in diminuzione utile civilistico della stabile organizzazione non tassabile).

Nel modello 2 del quadro RF dovrà esser dichiarato il reddito civilistico della stabile e le relative variazioni fiscali in aumento /diminuzione previste dalla disciplina fiscale italiana, ai soli fini di monitoraggio. Dovrà altresì venir compilato il rigo RF130 per dichiarare l'esercizio dell'opzione.

Il modello dichiarativo viene compilato come di seguito.

### Modello 1 - Casa madre

SOCIETÀ DI CAPITALI		REDDITI		QUADRO RF				
2021		Determinazione del reddito di impresa		Mod. N. 01				
Agenzia Entrate								
RF1	Codice attività	1	591100	ISA cause di esclusione	2	01		
RF2	Componenti positivi annotati nelle scritture contabili (ISA)					,00		
RF3	Opzioni	IAS	1	Rimanenze	2	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	3	
RF4	A) UTILE					1.500,00		
RF5	B) PERDITA					,00		



# Schede operative

<b>Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni all'estero di imprese residenti</b>  Art. 167 comma 5 <input type="checkbox"/>	<b>RF130</b>	Codice identificativo estero	Codice Stato estero	Reddito/Perdita 5° periodo imp. precedente	Reddito/Perdita 4° periodo imp. precedente	Reddito/Perdita 3° periodo imp. precedente
		1 <b>1234567</b>	2 <b>061</b>	3 ,00	4 ,00	5 ,00
		Reddito/Perdita 2° periodo imp. precedente	Reddito/Perdita 1° periodo imp. precedente	Perdita netta	Perdita netta ricevuta	Reddito imponibile
		6 ,00	7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00
		Perdita netta residua	Perdita netta residua trasferita	Codice fiscale cedente		
		11 ,00	12 ,00	13		

## Riferimenti normativi

articolo 14, D.Lgs. 147/2015

articolo 167 e 168-ter, Tuir

## Variazione in diminuzione dell'Iva all'apertura della procedura concorsuale

**L'**articolo 18, D.L. 73/2021 (Decreto Sostegni-bis), modificando l'articolo 26, D.P.R. 633/1972, concede al cedente o prestatore la possibilità di recuperare l'Iva al momento iniziale di avvio della procedura concorsuale nei confronti del cessionario o committente, in linea con la disciplina comunitaria e con il meccanismo di funzionamento dell'Iva, fermo restando l'obbligo di riversamento dell'imposta qualora il corrispettivo sia, in tutto o in parte, successivamente pagato.

### Il ripristino del requisito dell'infruttuosità della procedura concorsuale da parte della Legge di Bilancio 2017

L'articolo 1, comma 567, L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), nel modificare il contenuto dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, per ciò che specificamente riguarda le note di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta in caso di assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale, aveva ripristinato le disposizioni in materia vigenti prima delle modifiche introdotte dalla L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) e che avrebbero dovuto applicarsi "nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016".

### Disciplina risultante dalla Legge di Stabilità 2016

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, il presupposto della variazione, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del cedente o prestatore dipendente dall'assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale, non era più legato all'esito dell'insinuazione allo stato passivo dello specifico credito, per cui la nota di variazione poteva essere emessa a decorrere dall'avvio della procedura concorsuale, così come prevedeva l'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 prima della modifica operata dal D.L. 79/1997<sup>1</sup>.

La Legge di Stabilità 2016 aveva definito il momento preciso nel quale si assume realizzato il presupposto per la variazione in diminuzione, disponendo che "il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi". Questa disposizione aveva assunto particolare importanza non solo perché aveva eliminato i dubbi relativi al momento in cui è possibile effettuare la variazione in diminuzione in base al nuovo presupposto costituito dall'assoggettamento del debitore alle suddette procedure, ma anche perché menzionava espressamente la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, riconoscendo implicitamente che l'ambito delle procedure concorsuali che danno diritto a operare le variazioni in diminuzione comprende anche tale procedura<sup>2</sup>.

Con l'intervento normativo operato dalla Legge di Stabilità 2016 risultavano state accolte le indicazioni contenute nella norma di comportamento Aidc n. 192, che ha osservato come il momento nel quale emettere la nota di variazione debba essere individuato in coerenza con le indicazioni della Direttiva 2006/112/CE e, quindi, in concomitanza temporale all'accadimento che genera la variazione, ovvero in un momento temporalmente coincidente con l'accertamento della irrecuperabilità del credito.

<sup>1</sup> Prima della modifica normativa in esame, secondo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, il mancato pagamento doveva intendersi rilevante limitatamente alle ipotesi di "procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose", siccome solo in tali ipotesi si ha una ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore. Il mancato pagamento assumeva, quindi, rilievo costitutivo nelle sole ipotesi in cui il creditore avesse esperito tutte le azioni volte al recupero del proprio credito, ma non avesse trovato soddisfacimento (circolare n. 77/E/2000 e risoluzioni n. 155/E/2001; n. 89/E/2002 e n. 195/E/2008). Nello stesso senso, in giurisprudenza, anche Cassazione n. 27136/2011.

<sup>2</sup> Secondo la circolare n. 77/E/2000, infatti, l'amministrazione straordinaria non consente il recupero dell'Iva per carenza dei presupposti indicati nell'articolo 26, D.P.R. 633/1972.

Nello specifico, dagli articoli 90, § 1, e 185, § 1, della Direttiva 2006/112/CE si evince che il riferimento temporale per l'emissione della nota di variazione è determinato dall'insorgenza di un accadimento che estingue totalmente o parzialmente il fatto generatore, ovvero l'originaria operazione economica. Del resto, la facoltà riconosciuta dalla predetta disposizione comunitaria a favore degli Stati membri di determinare le condizioni per l'esercizio della riduzione della base imponibile e della rettifica della detrazione non è illimitata, ma deve tenere conto che la discrezionalità riconosciuta al Legislatore nazionale non può risolversi in una regolamentazione contraria allo spirito della norma comunitaria di riferimento<sup>3</sup>. Nell'occasione, l'Associazione ha osservato come questa impostazione sia coerente con quanto riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria ai fini delle imposte sul reddito, secondo cui, in presenza di procedure concorsuali, opera un automatismo di definitività della perdita che si fonda sul presupposto che l'accertamento giudiziale o amministrativo dello stato d'insolvenza del debitore costituisce evidenza oggettiva della sussistenza degli elementi di certezza e precisione<sup>4</sup>.

La Legge di Stabilità 2016 aveva, inoltre, previsto che, nei casi di variazione derivanti da procedure concorsuali, il cessionario o committente, assoggettato a una procedura concorsuale, non aveva più l'obbligo di registrare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, né tantomeno di computare la relativa imposta nella liquidazione periodica. In concreto, il recupero dell'imposta in presenza di procedura concorsuale comportava che l'Erario si assumesse l'onere della restituzione al fornitore dell'Iva che non aveva potuto recuperare attraverso la rivalsa sul cliente.

Tale soluzione era in linea con l'articolo 185, § 2, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui la rettifica della detrazione "*non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate*". La stessa norma dispone anche che gli Stati membri possono, a loro scelta, esigere la rettifica per le operazioni non pagate e infatti lo Stato italiano si è avvalso di questa facoltà di deroga, prevedendo che in tutti gli altri casi di variazione legati a mancati pagamenti non riconducibili a procedure concorsuali, così come per i casi di variazione dipendenti da modifiche del rapporto contrattuale, l'obbligo per il cessionario o committente di annotare l'operazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi e, quindi, di computare l'Iva corrispondente nella liquidazione ai fini del riversamento dell'imposta.

Prima della modifica operata dalla L. 208/2015, gli effetti della procedura di rettifica nei confronti del cessionario/committente non erano del tutto chiari, in particolar modo nei casi in cui la variazione fosse fondata sull'esito infruttuoso di una procedura concorsuale, giacché non poteva immaginarsi che il debito verso l'Erario potesse includersi in un piano di riparto divenuto definitivo. Sulla questione, l'Agenzia delle entrate<sup>5</sup>, con riferimento al fallimento e al concordato preventivo, aveva escluso l'obbligo di versamento del tributo, ritenendo che permanesse l'obbligo di registrazione della nota di variazione e che il credito dell'Erario dovesse considerarsi esigibile nei casi in cui il soggetto fallito fosse eventualmente tornato *in bonis*.

Le incertezze relative alla necessità di registrare le note di variazione da parte del debitore e di computare in aumento l'imposta variata che era stata a suo tempo detratta sono state superate a livello normativo.

La Legge di Stabilità 2016 aveva, infatti, stabilito, come regola di carattere generale, che il cessionario o committente ha l'obbligo di registrare l'operazione ai sensi dell'articolo 23 o dell'articolo 24, D.P.R. 633/1972 e, quindi, di computare l'Iva corrispondente nella liquidazione ai fini del riversamento dell'imposta. Tale obbligo sussiste "*nei limiti della detrazione operata*", ossia limitatamente alla parte dell'imposta variata che il debitore aveva a suo tempo detratto, restando salvo il diritto del debitore alla restituzione dell'importo pagato al suo fornitore a titolo di rivalsa. Questo principio generale risultava derogato nei casi di variazione derivanti da procedure concorsuali con la previsione, precedentemente ricordata, che il cessionario o committente assoggettato a una procedura concorsuale non ha più l'obbligo di registrare la variazione nel registro delle fatture emesse o in

<sup>3</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 3 luglio 1997, causa C-330/95.

<sup>4</sup> Cfr. risoluzione n. 16/E/2009 e circolare n. 26/E/2013.

<sup>5</sup> Cfr. risoluzioni n. 155/E/2001 e n. 161/E/2001.

quello dei corrispettivi, né tantomeno di computare la relativa imposta nella liquidazione periodica. In considerazione, poi, dell'eventualità del successivo soddisfacimento, parziale o integrale, del debito per il quale era stata attivata una procedura esecutiva (concorsuale o individuale), era stato previsto che il creditore doveva operare una variazione in aumento, computando nuovamente a debito l'imposta oggetto della variazione.

## **Disciplina risultante dalla Legge di Bilancio 2017**

Come anticipato, la Legge di Bilancio 2017, nel modificare il contenuto dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, aveva ripristinato le disposizioni vigenti prima delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 e che avrebbero dovuto applicarsi *"nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016"*.

In particolare, l'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 aveva reintrodotta la regola che la nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta può essere emessa dal cedente o prestatore solo nel caso in cui il mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo da parte del cessionario o committente sia dovuto a una procedura concorsuale che si sia conclusa infruttuosamente. Allo stesso tempo, era stata abrogata la disposizione che consentiva al cessionario o committente, assoggettato a una procedura concorsuale, di non annotare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, così come quella – a essa collegata – che, in caso di successivo soddisfacimento parziale o integrale del debito per il quale era stata attivata una procedura esecutiva, il creditore avrebbe dovuto operare una variazione in aumento, computando nuovamente a debito l'imposta oggetto della variazione.

A quest'ultimo riguardo, come sottolineato dalla circolare Assonime n. 1/2017 *"essendosi ora ripristinata la regola iniziale di subordinare la variazione in diminuzione all'esito infruttuoso della procedura concorsuale o esecutiva, l'ipotesi del successivo soddisfacimento del credito è stata ritenuta talmente improbabile da poter considerare il rapporto tributario ormai definito agli effetti dell'Iva"*.

## **Estensione della procedura di variazione in diminuzione agli accordi di ristrutturazione del debito e ai piani attestati di risanamento**

La procedura di variazione in diminuzione, anche a seguito delle novità introdotte dalla L. 208/2015 e dalla L. 232/2016, risulta applicabile in caso di accordo di ristrutturazione del debito e di piano attestato di risanamento.

Per effetto, infatti, dell'articolo 31, comma 1, D.Lgs. 175/2014 (Decreto sulle semplificazioni fiscali), è stato attribuito rilievo al mancato pagamento derivante da quelle procedure che, sebbene disciplinate dal R.D. 267/1942 (Legge Fallimentare), non hanno pienamente natura concorsuale, basandosi su un accordo/piano di ristrutturazione del debito che non presuppone lo stato di insolvenza, ma serve a evitarlo.

Prima del richiamato intervento normativo, in considerazione del contenuto tendenzialmente patetico delle procedure in esame, la nota di variazione non poteva essere emessa oltre l'anno dalla data di effettuazione dell'operazione, stante il disposto dell'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972. Con le modifiche operate dal Decreto sulle semplificazioni fiscali, le note di variazione possono essere emesse senza limiti temporali – salvo il termine per esercitare il corrispondente diritto di detrazione<sup>6</sup> – a seguito:

- di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis, L.F.; ovvero
- di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F., pubblicato nel Registro Imprese.

Come emerge dalla Relazione illustrativa alla modifica normativa in esame, la stessa ha inteso allineare la disciplina attualmente in vigore della deducibilità delle perdite su crediti, con riferimento alle imposte sui redditi, contenuta nell'articolo 101, comma 5, Tuir, con quella prevista, agli effetti

<sup>6</sup> Quest'ultimo resta quello previsto dall'articolo 19, comma 1, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, secondo cui *"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*.

dell'Iva, dal citato articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, attribuendo autonoma rilevanza alla rideterminazione dei crediti generata da tali particolari procedure.

Dunque, a seguito della stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-*bis*, ovvero di un piano attestato ex articolo 67, comma 3, lettera d), L.F., pubblicato nel Registro Imprese, oltre alla possibilità di dedurre le perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il cedente/prestatore che ha emesso una fattura in relazione a operazioni successivamente falcidiate per effetto dell'omologazione, può recuperare l'Iva originariamente versata all'Erario al momento di effettuazione della cessione/prestazione anche oltre il termine dell'operazione originaria<sup>7</sup>.

## **La conferma delle disposizioni interpretative introdotte dalla Legge di Stabilità 2016**

A seguito delle modifiche operate dalla L. 232/2016, risultano confermate le disposizioni, introdotte dalla L. 208/2015, in merito alle ipotesi in cui:

- il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura esecutiva individuale (commi 2 e 12, articolo 26, D.P.R. 633/1972);
- i contratti a esecuzione continuata o periodica si siano risolti a seguito dell'attivazione, da parte del cedente o prestatore, della clausola risolutiva espressa collegata al mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente (comma 9, articolo 26, D.P.R. 633/1972);
- il cessionario o committente, se soggetto passivo Iva, può esercitare il diritto alla variazione dell'imponibile o dell'imposta per le operazioni oggetto del meccanismo del *reverse charge* (comma 10, articolo 26, D.P.R. 633/1972).

## **Procedura esecutiva individuale considerata in ogni caso infruttuosa**

Nell'ipotesi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura esecutiva individuale, risulta confermata la previsione dell'articolo 26, comma 12, D.P.R. 633/1972, introdotta dalla L. 208/2015.

La Legge di Stabilità 2016, nel ribadire la possibilità di rettificare in diminuzione l'imponibile e l'imposta anche in caso di assoggettamento del debitore a una procedura esecutiva individuale, ha anzitutto stabilito che la variazione è subordinata all'esito infruttuoso della procedura. Dopodiché, nell'individuare le situazioni in cui la procedura esecutiva può ritenersi infruttuosa ai fini in esame, l'articolo 26, comma 12, D.P.R. 633/1972 fa riferimento a una triplice ipotesi, vale a dire:

- al pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- al pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- all'ipotesi in cui, dopo che per 3 volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

## **Variazione in diminuzione dipendente dalla risoluzione del contratto**

La L. 232/2016 ha confermato anche la disposizione di interpretazione autentica contenuta nell'articolo 26, comma 9, D.P.R. 633/1972, introdotta dalla L. 208/2015 al fine di disciplinare l'ipotesi della variazione in diminuzione per i contratti a esecuzione continuata o periodica che siano risolti a seguito dell'attivazione, da parte del cedente o prestatore, della clausola risolutiva espressa collegata al mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente.

Per comprenderne la finalità, occorre osservare che, nei contratti a esecuzione continuata o periodica, le parti convengono che il mancato adempimento di una data obbligazione (ad esempio dell'obbligo di pagamento del prezzo di una fornitura) possa determinare la risoluzione del contratto.

<sup>7</sup> Cfr. circolare n. 31/E/2014 (§ 22).

to a seguito della semplice dichiarazione resa alla controparte di volersi valere della clausola. Dato che la risoluzione, in questa ipotesi, esplica effetto "di diritto", senza necessità di adire l'Autorità giudiziaria, si è sostenuto che la possibilità di effettuare la variazione in diminuzione fosse ammessa per il solo fatto che il fornitore dichiarasse di volersi avvalere della clausola, senza necessità di promuovere una procedura esecutiva e attenderne l'esito. Tale conclusione non risultava, però, condivisa dagli uffici, i quali, in varie occasioni, contestavano la legittimità delle variazioni nel presupposto che la disciplina prevista dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972 per i mancati pagamenti dei corrispettivi fosse applicabile anche nei casi in cui il contratto fosse stato risolto – a causa dell'inadempimento – relativamente alle prestazioni eseguite e non pagate.

La questione è stata risolta prevedendo la possibilità, per il cedente o prestatore, di recuperare l'imposta per i corrispettivi non pagati relativi a forniture di beni o servizi nell'ambito di contratti a esecuzione continuata o periodica nei casi in cui la risoluzione conseguente all'inadempimento, sia giudiziale sia di diritto, abbia effetto a partire dalle forniture per le quali non è stato pagato il corrispettivo nonostante il cedente o prestatore abbia correttamente adempiuto al proprio obbligo di consegnare i beni o rendere i servizi pattuiti.

### **Operazioni soggette a reverse charge**

Infine, con la norma di natura interpretativa introdotta, a opera della L. 208/2015, nell'articolo 26, comma 10, D.P.R. 633/1972, è stato previsto che la facoltà di emissione della nota di variazione in diminuzione può essere esercitata anche dai cessionari o committenti che siano debitori d'imposta, vale a dire nelle operazioni soggette a *reverse charge* di cui agli articoli 17 e 74, D.P.R. 633/1972, nonché nelle operazioni intracomunitarie di cui all'articolo 44, D.L. 331/1993.

In questi casi, si applica la previsione che impone l'obbligo di annotare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, nei limiti della detrazione operata.

### **La sentenza della Corte di Giustizia UE nella causa C-246/16**

La CTR di Siracusa ha sottoposto al vaglio della Corte Europea la compatibilità dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 sul piano "euro-unionale", posto che l'Agenzia delle entrate, in riferimento alla fattura non pagata dal cliente dichiarato fallito, ha contestato al fornitore il recupero dell'Iva effettuato con l'emissione della nota di credito anteriormente all'esito infruttuoso della procedura concorsuale.

I dubbi del giudice d'appello sono duplici, considerato:

- da un lato, che la normativa comunitaria consente agli Stati membri di stabilire se, in caso mancato pagamento totale o parziale del prezzo dei beni/servizi, sia possibile procedere con la riduzione della base imponibile e dell'imposta, senza tuttavia subordinare la rettifica all'infruttuosità della procedura concorsuale o esecutiva;
- dall'altro, che i principi di proporzionalità, di effettività e di neutralità sembrano escludere che la variazione diminutiva dell'imposta possa essere subordinata alla predetta infruttuosità, tenuto conto della durata media delle procedure fallimentari in Italia, all'epoca dei fatti superiori a 10 anni.

Le domande pregiudiziali poste alla Corte UE sono pertanto dirette a stabilire se "*visti gli articoli 11, parte C, § 1, e 20, § 1, lettera b), secondo periodo, della [VI Direttiva], relativi alla variazione in diminuzione della base imponibile e alla rettifica dell'Iva addebitata sulle operazioni imponibili in caso di mancato pagamento totale o parziale della controprestazione stabilita fra le parti, ... sia conforme ai principi di proporzionalità e di effettività, garantiti dal Tfeue, e al principio di neutralità che regola l'applicazione dell'Iva, imponere limiti che rendano impossibile o eccessivamente oneroso – anche in termini di tempistica, legata alla imprevedibile durata di una procedura concorsuale – per il soggetto passivo il recupero dell'imposta relativa alla controprestazione non pagata in tutto o in parte*".

In caso, poi, di risposta positiva a tale questione, è stato ulteriormente chiesto di verificare "*se sia compatibile con i principi sopra richiamati una norma – quale l'articolo 26, comma 2, del [D.P.R. 633/1972] – che subordini il diritto al recupero dell'imposta al soddisfacimento della prova del preventivo esperimento di procedure concorsuali infruttuose, e cioè, secondo la giurisprudenza*

*e la prassi dell'Autorità fiscale dello Stato membro dell'Unione, esclusivamente, a seguito dell'infuttuosa ripartizione finale dell'attivo o, in mancanza, della definitività del provvedimento di chiusura del fallimento, anche quando tali attività siano ragionevolmente anti economiche in ragione dell'ammontare del credito vantato, delle prospettive del suo recupero e dei costi delle procedure concorsuali e considerato che, comunque, i citati presupposti possono intervenire a distanza di anni dalla data di apertura del fallimento".*

## **La posizione dei giudici dell'Unione**

Nell'ambito dell'analisi compiuta dalla Corte, è stato innanzitutto ricordato che, ai fini dell'armonizzazione della base imponibile, l'articolo 11, parte A, § 1, lettera a), della VI Direttiva (ora articolo 73, Direttiva 2006/112/CE) stabilisce che la stessa è, di norma, composta da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

Tale disposizione rappresenta l'espressione di un principio fondamentale della Direttiva, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e dal quale risulta come corollario che l'Amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo dell'Iva un importo superiore a quello percepito dallo stesso soggetto passivo al medesimo titolo<sup>8</sup>.

Ed è proprio in conformità a tale principio che l'articolo 11, parte C, § 1, comma 1, VI Direttiva (ora articolo 90, § 1, Direttiva 2006/112/CE), che riguarda i casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale e riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'Iva dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo.

L'articolo 11, parte C, § 1, comma 2, VI Direttiva (ora articolo 90, § 2, Direttiva 2006/112/CE) consente agli Stati membri di derogare alla regola di cui sopra in caso di non pagamento totale o parziale. Se il non pagamento totale o parziale del prezzo di acquisto interviene senza che vi sia stata risoluzione o annullamento del contratto, infatti, l'acquirente resta debitore del prezzo convenuto e il venditore, per quanto non più proprietario del bene, dispone sempre – in linea di principio – del suo credito, che può far valere in sede giurisdizionale. Poiché non può essere escluso, tuttavia, che un tale credito divenga di fatto definitivamente irrecuperabile, il Legislatore dell'Unione Europea ha inteso lasciare a ciascuno Stato membro la scelta di determinare se la situazione di non pagamento del prezzo di acquisto, la quale, di per sé, contrariamente alla risoluzione o all'annullamento del contratto, non pone nuovamente le parti nella situazione iniziale, attribuisca diritto alla riduzione della base imponibile nell'importo dovuto alle condizioni che esso stabilisce, o se siffatta riduzione non sia ammessa in tale situazione<sup>9</sup>.

Tuttavia, come la Corte ha già statuito, tale facoltà di deroga, strettamente limitata ai casi di non pagamento totale o parziale, si fonda sull'assunto che, in presenza di determinate circostanze e in considerazione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il non pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio<sup>10</sup>. Ne consegue che l'esercizio di una tale facoltà di deroga deve essere giustificato, affinché i provvedimenti adottati dagli Stati membri ai fini della sua attuazione non compromettano l'obiettivo dell'armonizzazione fiscale perseguito dalla Direttiva.

Partendo dalla considerazione che lo scopo della deroga al diritto di riduzione della base imponibile prevista dall'articolo 11, parte C, § 1, comma 2, VI Direttiva (ora articolo 90, § 2, Direttiva 2006/112/CE) è quello di tenere conto dell'incertezza intrinseca al carattere definitivo del non pagamento di una fattura, la Corte Europea ha osservato che tale incertezza è presa in considerazione privando il soggetto passivo del diritto alla riduzione della base imponibile finché il credito non presenti un carattere definitivamente irrecuperabile, come prevede, in sostanza, la legislazione italiana.

<sup>8</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 3 luglio 1997, causa C-330/95, *Goldsmiths*.

<sup>9</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 15 maggio 2014, causa C-337/13, *Almos Agrárkülkereskedelmi*.

<sup>10</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 3 luglio 1997, causa C-330/95, *cit.*

Come, tuttavia, sottolineato dagli stessi giudici dell'Unione Europea: *"lo stesso fine potrebbe essere perseguito accordando parimenti la riduzione allorché il soggetto passivo segnala l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque. Spetterebbe quindi alle autorità nazionali stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove di una probabile durata prolungata del non pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità del diritto nazionale applicabile. Una simile modalità sarebbe ugualmente efficace per raggiungere l'obiettivo previsto ma, al contempo, meno gravosa per il soggetto passivo, il quale assicura l'anticipo dell'Iva riscuotendola per conto dello Stato ..."*.

Tali indicazioni assumono specifica rilevanza: *"nell'ambito di una legislazione nazionale come quella controversa nel procedimento principale, in applicazione della quale la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita, in pratica, solo dopo una decina di anni. Un termine simile è, in ogni caso, tale da far sopportare agli imprenditori soggetti a detta legislazione, nei casi di non pagamento di una fattura, uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri manifestamente in grado di compromettere l'obiettivo di armonizzazione fiscale perseguito dalla VI Direttiva"*.

In definitiva, conclude la Corte, l'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 si pone in contrasto con la normativa "euro-unionale", in quanto: *"uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'Iva all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di 10 anni"*.

## Considerazioni

Alla luce delle conclusioni raggiunte dalla Corte di Giustizia sarebbe stato necessario l'intervento interpretativo dell'Agenzia delle entrate per chiarire se le proprie indicazioni dovessero intendersi superate in via definitiva, anche e soprattutto in riferimento alla legislazione nel frattempo entrata in vigore che, per i fallimenti dichiarati successivamente al 27 giugno 2015, ha ridotto la tempistica delle procedure.

Assumono, infatti, rilevanza, dopo le modifiche operate dall'articolo 6, D.L. 83/2015, i commi 2, lettera f), 3 e 10, articolo 104-ter, L.F., in base ai quali:

- il curatore, nel programma di liquidazione, deve obbligatoriamente indicare il termine entro il quale sarà completato il realizzo dell'attivo, che non può eccedere i 2 anni dal deposito della sentenza di fallimento;
- qualora il curatore, limitatamente a determinati cespiti dell'attivo, ritenga necessario un tempo maggiore, è tenuto a motivare specificamente in ordine alle ragioni che giustificano tale termine più ampio;
- il mancato rispetto dei termini previsti dal programma di liquidazione, senza giustificato motivo, costituisce una giusta causa di revoca del curatore.

In merito, poi, alla *"probabilità ragionevole che il debito non sia saldato"*, la cui prova – come puntualizzato dai giudici dell'Unione – deve essere fornita secondo le modalità individuate dal Legislatore nazionale, era dubbio se assumevano rilevanza – per individuare l'importo che il creditore può considerare di non incassare, legittimando l'emissione della nota di variazione – i tempi di formazione dello stato passivo esecutivo (articoli 16, comma 1, n. 4) e 101, comma 1, L.F.) e di approvazione del programma di liquidazione, ovvero del primo rapporto riepilogativo semestrale (articolo 33, comma 5, L.F.).

## Il ripristino della disciplina di recupero dell'Iva relativa ai crediti inesigibili oggetto di procedure concorsuali introdotta dalla Legge di Stabilità 2016

L'articolo 18, D.L. 73/2021 (Decreto Sostegni-bis), modificando l'articolo 26, D.P.R. 633/1972, in caso di mancata riscossione dei crediti vantati nei confronti di cessionari o committenti coinvolti in procedure concorsuali, consente di effettuare la variazione in diminuzione dell'Iva sin dall'apertura della procedura, senza doverne quindi attendere la conclusione, ripristinando, in sostanza, la

disciplina del recupero dell'imposta relativa a crediti inesigibili, oggetto di procedure concorsuali, introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 e mai entrata in vigore a causa delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio dell'anno successivo.

Le modifiche apportate all'articolo 26, D.P.R. 633/1972 risultano conformi ai principi dell'ordinamento europeo e, in particolare, alla previsione di cui all'articolo 90, § 2, Direttiva 2006/112/CE, il quale rimette agli Stati la facoltà di stabilire se e a quali condizioni riconoscere il diritto alla riduzione della base imponibile e dell'imposta in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo.

Come chiarito dalla Corte di Giustizia nella citata causa C-246/16, tale facoltà concessa agli Stati si fonda sull'assunto che, in presenza di talune circostanze e in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio. I giudici europei hanno, tuttavia, precisato che essa è circoscritta a situazioni di incertezza e che uno Stato, pertanto, non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'Iva all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora tale procedura possa durare più di 10 anni, poiché ciò violerebbe il principio di neutralità dell'imposta.

La norma proposta, nel concedere la possibilità di recuperare l'Iva al momento iniziale di avvio della procedura, risulta coerente con i principi della Direttiva 2006/112/CE e con il meccanismo di funzionamento dell'Iva, fermo restando l'obbligo di effettuare nuovamente il versamento qualora parte del corrispettivo venisse successivamente pagato.

In base al nuovo comma 3-*bis*, articolo 26, D.P.R. 633/1972, la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti o dalla data di pubblicazione nel Registro Imprese di un piano attestato.

Il novellato comma 10-*bis* dello stesso articolo 26, D.P.R. 633/1972 stabilisce che il debitore si considera assoggettato a una procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento, del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Qualora il corrispettivo sia pagato successivamente alla data di avvio della procedura concorsuale, il nuovo comma 5-*bis* dello stesso articolo 26, D.P.R. 633/1972 dispone che, a fronte della variazione dell'imposta in aumento da parte del cedente o prestatore, il cessionario o committente che abbia registrato la variazione ha diritto di portare in detrazione la corrispondente imposta.

Le novità in esame si applicano limitatamente alle procedure avviate a decorrere dal 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del Decreto Sostegni-*bis*).

## **Riferimenti normativi**

articolo 18, D.L. 73/2021

articolo 26, D.P.R. 633/1972

## “Supersocietà” di fatto e sussistenza dei requisiti di fallibilità

**C**on la ordinanza n. 6030/2021 la Corte Suprema di Cassazione ha affermato che ai fini della dichiarazione di fallimento della c.d. “supersocietà” di fatto è imprescindibile l'accertamento della sua specifica insolvenza, che è autonoma rispetto a quella di uno o più dei suoi soci, rappresentando quest'ultima una mera circostanza indiziante.

### Premessa

Il caso deciso dalla Suprema Corte rileva per la dichiarazione di fallimento della supersocietà di fatto, che può realizzarsi “in via discendente”, tramite la dichiarazione di fallimento diretto della supersocietà di fatto e il conseguente fallimento in estensione dei suoi soci illimitatamente responsabili ex articolo 147, comma 1, L.F. (siano essi società, di capitali o di persone, o imprenditori individuali), oppure “in via ascendente”, partendo dal fallimento di una società o di un imprenditore individuale ex articolo 147, comma 5, L.F..

Tale decisione costituisce l'occasione per alcuni spunti di riflessione in merito all'accertamento dell'esistenza:

- della supersocietà di fatto; e
- dei requisiti di fallibilità di quest'ultima.

### Il caso

Il caso esaminato dalla Suprema Corte con l'ordinanza n. 6030/2021 trae origine dalla sentenza del Tribunale di Sciacca che aveva dichiarato il fallimento della società di fatto esistente tra una Srl, già precedentemente dichiarata fallita, e una Sas, della quale veniva dichiarato il fallimento unitamente alla socia accomandataria di quest'ultima.

A seguito di reclamo ex articolo 18, L.F., con sentenza n. 1482/2019 la Corte d'Appello di Palermo – rilevato che le 2 società avevano collaborato per il perseguimento di un comune scopo imprenditoriale e avendo ritenuto, dopo aver analizzato una fitta rete di dati, legami e rapporti anche contrattuali intercorsi tra le società e i soci illimitatamente responsabili della Sas, “che le 2 società avessero costituito, ciascuna effettuando versamenti, un fondo comune, che condividessero le scritture contabili, mentre l'affectio societatis è attestata dalle reciproche prestazioni di garanzie e sostegno economico” - accertava la sussistenza della supersocietà di fatto, lo stato di insolvenza della stessa e confermava la sentenza che ne aveva dichiarato il fallimento.

Avverso tale sentenza, la Sas e i suoi soci hanno proposto ricorso per cassazione, mentre i fallimenti hanno resistito con controricorso.

Con il primo motivo di gravame i ricorrenti asseriscono l'insussistenza della supersocietà di fatto, sostenendo che la Corte d'Appello abbia valutato le prove in modo errato.

La Corte di Cassazione ha dichiarato inammissibile tale censura, in quanto si risolve nella richiesta di un nuovo esame delle prove analizzate nel giudizio di merito che non è consentito in sede di legittimità.

Con il secondo motivo di gravame i ricorrenti asseriscono un vizio di omessa motivazione in merito alla prova della sussistenza dello stato di insolvenza in capo alla supersocietà di fatto.

La Corte di Cassazione ha accolto tale motivo di ricorso statuendo che: “La giurisprudenza di questa Corte ha già chiarito che, per potersi dichiarare il fallimento della c.d. supersocietà di fatto, è necessario, tra l'altro, che la stessa risulti insolvente: posto in specie che non si tratta di un fallimento dipendente (com'è, invece, per il caso dei soci illimitatamente responsabili rispetto al fallimento della supersocietà), ma autonomo. Identificato l'imprenditore fallibile in una supersocietà,

la dichiarazione di fallimento non può che scontare un'insolvenza che a questa sia positivamente riferibile. Il fallimento della supersocietà – si è appunto precisato in questa prospettiva – "costituisce presupposto logico e giuridico della dichiarazione di fallimento, per ripercussione, dei soci"; perciò, l'indagine del giudice dev'essere indirizzata all'accertamento sia dell'esistenza di una società occulta (o di fatto) cui sia riferibile l'attività dell'imprenditore già dichiarato fallito, sia della sua insolvenza": "all'insolvenza del socio già dichiarato fallito", del resto, "potrebbe non corrispondere l'insolvenza della s.d.f." (così Cassazione n. 10507/2016). È dunque necessario il riscontro di una "autonoma e affatto propria insolvenza" della supersocietà, che nel concreto sia fatta oggetto di analisi: con la puntualizzazione che all'esito di questa verifica sarà possibile "giungere anche eventualmente muovendo – quale fatto indiziante – dalla rilevazione dell'insolvenza di uno o più soci, ovvero del socio cui era inizialmente imputabile l'attività economica, ma senza alcuna automatica traslazione ovvero dogmatico esaurimento in esse della prova richiesta, come per tutti gli insolventi fallibili, dall'articolo 5, L.F." (cfr. la pronuncia di Cassazione n. 12120/2016)".

La Corte di Cassazione ha quindi rilevato che la Corte d'Appello di Palermo aveva omissis:

1. di analizzare autonomamente la supersocietà di fatto quale imprenditore e quale soggetto eventualmente insolvente, precisando che "occorre prima definire il perimetro delle obbligazioni che a questo soggetto e cioè all'attività di impresa da questo svolta, risultano riferibili";
2. di constatare che l'esistenza della supersocietà di fatto prescinde da criteri di imputazione formale e di spendita del nome e non esclude l'eventuale esistenza di debiti personali dei soci che non siano riferibili alla società di fatto;
3. di verificare la necessaria sussistenza dello stato di insolvenza in capo alla supersocietà di fatto; e, per quanto sopra, ha accolto il ricorso, cassando la sentenza impugnata.

### I 3 arresti della Corte di Cassazione del 2016

Il caso analizzato si inserisce nel filone giurisprudenziale, che si è sviluppato a partire dall'anno 2016, costituito dai 3 arresti con i quali la Corte di Cassazione ha affrontato il tema della fallibilità della supersocietà di fatto sia dal punto di vista del diritto societario sia dal punto di vista del diritto fallimentare.

Con ampia motivazione<sup>1</sup> di cui alla sentenza n. 1095/2016, la Corte di Cassazione ha enunciato il seguente principio di diritto "La partecipazione di una Srl in una società di persone, anche di fatto, non esige il rispetto dell'articolo 2361, cod. civ., comma 2, dettato per la Spa, e costituisce un atto gestorio proprio dell'organo amministrativo, il quale non richiede – almeno allorché l'assunzione della partecipazione non comporti un significativo mutamento dell'oggetto sociale, fattispecie peraltro estranea al caso di specie – la previa decisione autorizzativa dei soci, ai sensi dell'articolo 2479, comma 2, n. 5, cod. civ."

La Suprema Corte evidenzia in motivazione che l'articolo 111-duodecies disposizioni attuative cod. civ. non estende l'applicazione dell'articolo 2361, comma 2, cod. civ. alle Srl<sup>2</sup>, ma si limita a indicare solo disposizioni in materia di redazione del bilancio consolidato.

La Corte di Cassazione, quindi, evidenzia che tali asserite limitazioni ai poteri gestori degli amministratori per mancanza della preventiva delibera assembleare ex articolo 2361, comma 2, cod. civ.

<sup>1</sup> Nella sentenza n. 1095/2020 la Corte di Cassazione ha precisato che "né sembra possibile riservare sul terzo, sol perciò qualificandolo in stato di mala fede, l'onere di esigere chiarimenti anche documentali circa l'esistenza della deliberazione assembleare di cui all'articolo 2361, cod. civ., comma 2, dal cui inadempimento far derivare allora l'insussistenza della responsabilità della socia illimitatamente responsabile. Ciò che vale, in definitiva, è il ricordato regime intra-societario dell'articolo 2384, cod. civ.: le limitazioni al potere di rappresentanza degli amministratori non operano nei confronti dei terzi, salva la prova che essi abbiano intenzionalmente agito in danno della società: onde si "esclude sia la sussistenza di un onere del terzo di accertarsi preventivamente dell'esistenza di tali limitazioni, sia la rilevanza della mera conoscenza delle stesse da parte del terzo" ... Il terzo deve poter confidare sull'efficace spendita del nome della società da parte di chi ne abbia la rappresentanza, senza onere di accertare se, nel caso contingente, esistano i presupposti procedurali "interni" previsti dalla legge: ciò in presenza di tutte quelle attività e operazioni gestorie che gli amministratori, sia pure a certe condizioni (come appunto la previa deliberazione assembleare), potrebbero efficacemente realizzare con terzi. Il sistema normativo esclude che sul terzo gravi l'onere di attivarsi".

<sup>2</sup> L'articolo 2361, comma 2, cod. civ. prevede che "l'assunzione di partecipazioni in altre imprese comportante una responsabilità illimitata per le obbligazioni delle medesime deve essere deliberata dall'assemblea; di tali partecipazioni gli amministratori danno specifica informazione nella Nota integrativa del bilancio", mentre l'articolo 111-duodecies, disposizioni attuative cod. civ. stabilisce che "qualora tutti i loro soci illimitatamente responsabili, di cui all'articolo 2361, comma 2, del codice, siano Spa, Sapa o Srl, Snc o Sas devono redigere il bilancio secondo le norme previste per le Spa; esse devono inoltre redigere e pubblicare il bilancio consolidato come disciplinato dall'articolo 26, D.Lgs. 127/1991, e in presenza dei presupposti ivi previsti".

non sono opponibili al terzo nella fattispecie della società di fatto, caratterizzata dalla mancanza di forme e formalità<sup>3</sup>, con l'effetto che assumono rilevanza per integrare la supersocietà di fatto:

1. l'assunzione effettiva, *rectius* di fatto, della partecipazione di una società di capitali in una società di persone a prescindere dalla delibera; e
2. il solo e concreto esercizio dell'attività di impresa in via di fatto con un'altra società.

A conclusione del ragionamento la Corte di Cassazione afferma che, accertata l'esistenza della società di fatto, tale società è fallibile previo accertamento della sua insolvenza, con l'effetto che possono essere dichiarati altresì falliti in estensione i propri soci illimitatamente responsabili ex articolo 147, comma 1, L.F.<sup>4</sup>, a prescindere dall'accertamento diretto della loro personale insolvenza, unicamente per la loro qualità di soci.

Con il secondo arresto (sentenza n. 10507/2016), la Corte di Cassazione ha stabilito che, in caso di fallimento "in via ascendente" della supersocietà di fatto ai sensi dell'articolo 147, comma 5, L.F. – trattasi, quindi, del caso in cui il fallimento del socio comporta il fallimento della supersocietà<sup>5</sup> – è necessario accertare sia (i) l'esistenza della supersocietà di fatto cui sia riferibile l'attività dell'imprenditore dichiarato fallito sia (ii) lo stato di insolvenza della società di fatto, in quanto

1. tale dichiarazione di fallimento è il presupposto logico e giuridico del fallimento degli altri soci "in via discendente" ex articolo 147, comma 1, L.F. e
2. l'insolvenza del socio già dichiarato fallito non implicherebbe di per sé l'insolvenza della supersocietà di fatto che, in concreto, potrebbe essere solvibile (ad esempio in quanto partecipata da soci solvibili e capaci di soddisfare regolarmente le obbligazioni assunte dalla società di fatto).

Con la predetta sentenza n. 10507/2016 la Corte di Cassazione ha invece approfondito l'analisi dal punto di vista societario: *"la censura offre anche lo spunto per alcune precisazioni, che si rendono necessarie onde evitare il rischio che l'articolo 147, comma 5, L.F. venga utilizzato per aggirare le disposizioni dettate dall'articolo 2476, cod. civ., comma 7 e articolo 2497, cod. civ. ed evitare l'esercizio di un'azione di responsabilità dai profili assai più complessi e dagli esiti incerti.*

*Come è stato correttamente rilevato in dottrina, la norma non si presta, infatti, all'estensione al dominus (società o persona fisica) dell'insolvenza del gruppo di società organizzate verticalmente e da questi utilizzate in via strumentale, ma piuttosto all'estensione a un gruppo orizzontale di società, non soggetto ad attività di direzione e coordinamento, che partecipano, eventualmente anche insieme a persone fisiche, e controllano una società di persone (la c.d. supersocietà di fatto). La prova della sussistenza di tale società deve poi essere fornita in via rigorosa, in primo luogo attraverso la dimostrazione del comune intento sociale perseguito, che deve essere conforme, e non contrario, all'interesse dei soci. Il fatto che le singole società perseguano invece l'interesse delle persone fisiche che ne hanno il controllo (anche solo di fatto) costituisce, piuttosto, prova contraria all'esistenza della supersocietà di fatto e, viceversa, prova a favore dell'esistenza di una holding di fatto, nei cui confronti il curatore potrà eventualmente agire in responsabilità e che potrà eventualmente essere dichiarata autonomamente fallita, ove ne sia accertata l'insolvenza a richiesta di un creditore".*

La Suprema Corte ha evidenziato quindi la necessità della *"dimostrazione del comune intento sociale perseguito"*, ovvero della *affectio societatis*, al fine di poter ritenere sussistente la supersocietà di fatto (gruppo orizzontale); diversamente, quando si ha l'esercizio dell'attività sociale nell'*"interesse delle persone fisiche che ne hanno il controllo"*, si avrà l'esistenza di una *holding*

<sup>3</sup> Nella sentenza n. 1095/2020 la Suprema Corte evidenzia che *"la società di fatto si caratterizza per la mancanza di forme e formalità, pur essendo effettivo lo svolgimento di attività economica in comune, ossia l'impresa collettiva; questa poi, per definizione, consiste nel materiale e continuo esercizio di attività economica organizzata ... Non sarebbe, dunque, giustificabile ammettere che la società di capitali, la quale abbia svolto attività d'impresa operando in società di fatto con altri, possa in seguito sottrarsi alle relative conseguenze proprio in forza di una violazione di legge perpetrata dai suoi amministratori. Se tale condotta di inadempimento è tale da giustificare i rimedi che l'ordinamento rispetto a ciò predispone (azioni di responsabilità, revoca, denuncia al tribunale), non rende però, essa stessa, invalido l'atto compiuto o inefficace l'attività imprenditoriale di fatto svolta ... Non può dirsi, in definitiva, che l'attività di partecipazione a società personale, anche di fatto, resti giuridicamente irrilevante in assenza di decisione assembleare"*.

<sup>4</sup> L'articolo 147, comma 1, L.F. prevede che *"la sentenza che dichiara il fallimento di una società appartenente a uno dei tipi regolati nei Capi III, IV e VI del Titolo V del Libro V, cod. civ., produce anche il fallimento dei soci, pur se non persone fisiche, illimitatamente responsabili"*.

<sup>5</sup> L'articolo 147, comma 4 e 5, L.F. prevede che *"se dopo la dichiarazione di fallimento della società risulta l'esistenza di altri soci illimitatamente responsabili, il Tribunale, su istanza del curatore, di un creditore, di un socio fallito, dichiara il fallimento dei medesimi. Allo stesso modo si procede, qualora dopo la dichiarazione di fallimento di un imprenditore individuale risulti che l'impresa è riferibile a una società di cui il fallito è socio illimitatamente responsabile"*.

di fatto (gruppo verticale) e, quindi, l'eventuale responsabilità per esercizio abusivo dell'attività di direzione e coordinamento ex articolo 2497, cod. civ.<sup>6</sup>.

Da ultimo, la sentenza n. 10507/2016 ha sviluppato l'esegesi dell'articolo 147, comma 5, L.F. in conformità al principio di uguaglianza sancito dall'articolo 3 della Costituzione, precisando che, dopo aver accertato l'ammissibilità di una società di fatto partecipata da società di capitali e la conseguente sua fallibilità, l'articolo 147, comma 5, L.F. è suscettibile di un'interpretazione estensiva che non si limita al solo caso dell'imprenditore individuale, ma include anche la diversa ipotesi del fallimento in estensione delle società che partecipino la supersocietà di fatto, in quanto il tenore letterale della norma è solamente indicativo *"dello stato dell'arte" dell'epoca in cui la norma è stata concepita* e non è di alcun ostacolo all'interpretazione estensiva della stessa.

La motivazione della sentenza n. 10507/2016 è stata ripresa pedissequamente dalla Corte Costituzionale nella sentenza interpretativa di rigetto n. 255/2017, che ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 147, comma 5, L.F. in relazione agli articoli 3 e 24 della Costituzione, tramite un'interpretazione estensiva della norma non limitata al solo caso di fallimento originario dell'imprenditore individuale ma estesa anche alle società.

Infine, con sentenza n. 12120/2016 la Corte di Cassazione ha ripreso i precedenti 2 arresti dell'anno 2016 in merito

1. all'acquisizione di fatto di partecipazioni senza la preventiva delibera ex articolo 2361, comma 2, cod. civ.;
2. alla corretta interpretazione dell'articolo 147, L.F. e
3. alle differenze tra fallimento della supersocietà di fatto e azione di responsabilità ex articolo 2497, cod. civ. da parte del curatore delle società controllate, dichiarate fallite<sup>7</sup>.

## L'insolvenza della supersocietà di fatto

La Suprema Corte, dunque, ha stabilito che presupposto necessario per la dichiarazione di fallimento della supersocietà sia la sussistenza dello stato di insolvenza in capo a quest'ultima.

Innanzitutto, in merito allo stato di insolvenza ex articolo 5, L.F., la giurisprudenza ha precisato che tale presupposto: *"si realizza in presenza di una situazione d'impotenza strutturale e non soltanto transitoria, a soddisfare regolarmente e con mezzi normali le proprie obbligazioni a seguito del venir meno delle condizioni di liquidità e di credito necessarie alla relativa attività"* (Cassazione n. 17375/2020; n. 18541/2020; n. 1797/2021).

Con ordinanza n. 6030/2021 la Suprema Corte ha correttamente ritenuto che *"ai fini della dichiarazione di fallimento della c.d. "supersocietà" di fatto è imprescindibile l'accertamento della sua specifica insolvenza, che è autonoma rispetto a quella di uno o più suoi soci, rappresentando quest'ultima una mera circostanza indiziante"*, sviluppando quanto già affermato da Cassazione n.

<sup>6</sup> Per la necessità dell'*affectio societatis* nella supersocietà di fatto si veda Corte d'Appello di Napoli, sentenza 4 gennaio 2019 in Pluris Tribunale Bergamo, 5 dicembre 2018, in Le Società 10/2018, pagg. 1083 e ss. con nota di A. Bartalena, *"La c.d. supersocietà di fatto"* e in Il Fallimento 5/2019, pagg. 643 e ss. con nota di L. Abete, *"Il fallimento della supersocietà di fatto occulta tra S.r.l. e suo socio, persona fisica: lo stato di insolvenza ed ulteriori rilievi"*.

Sul rapporto tra fallimento della supersocietà di fatto e responsabilità ex articolo 2497, cod. civ. si veda Tribunale Prato, decreto 1° agosto 2018 in Pluris che, dopo aver ripreso Cassazione n. 10507/2016, ha concluso che *"le condotte descritte dalla curatela istante portano a configurare non tanto l'esistenza di una c.d. supersocietà di fatto, con comunione di scopo e di patrimonio tra i soggetti che la compongono, bensì un fenomeno di etero direzione delle diverse società o di scorretta e abusiva gestione societaria nell'ambito di un gruppo societario riferibile a ..."*.

<sup>7</sup> Nella sentenza n. 12120/2016 la Suprema Corte in merito al fallimento della supersocietà di fatto ha evidenziato che *"la cooperazione fra un soggetto persona fisica e una Srl ha operato anche solo per facta concludentia sul piano societario, secondo i consolidati tratti dell'esercizio in comune dell'attività economica, della esistenza di fondi comuni (da apporti o attivi patrimoniali) e dell'effettiva partecipazione ai profitti e alle perdite, dunque di un agire nell'interesse (ancorché diversificato e non però contro l'interesse) dei soci, nonché dell'assunzione ed esteriorizzazione del vincolo anche verso i terzi, ne deriva, in via discendente, dalla conseguente società di persone, di fatto e irregolare, la necessaria responsabilità personale dei suoi componenti, così instaurandosi il presupposto per le rispettive dichiarazioni di fallimento, diretta quanto al soggetto collettivo e per ripercussione quanto ai suoi soci, ai sensi della L.F., articolo 147, colto nella sua valenza precettiva generale quanto al comma 1, e ritenute le 2 vicende dei commi 4 e 5, soltanto esemplificative e di valore organizzatorio"*.

La sentenza ha evidenziato che la possibilità di esperire l'azione di responsabilità ex articolo 2497, cod. civ., precisando che *"la dichiarazione d'insolvenza delle società dominate conferisce all'organo concorsuale unicamente la predetta azione, e soltanto per il profilo di tutela spettante ai creditori sociali. La configurazione fallimentare della responsabilità non è pertanto la prima risposta all'abuso dello schermo societario, essendo diverse le 2 fattispecie, ma, per potersi dare, esige il rigoroso accertamento dei parametri organizzativi ed essenziali del contratto di società, nel senso sopra inteso e quale principio fissato al giudice del rinvio, finendo solo per questa via con il risolversi la predetta responsabilità nel riflesso della dichiarazione di fallimento. E dunque saranno la prassi e le conseguenti ricerche empiriche, e non una gerarchia di principi, che potranno significare se alla residualità astratta dello schema tratteggiato corrisponda anche, e in che termini, la marginalità quantitativa delle vicende di responsabilizzazione ivi organizzate nelle c.d. supersocietà di fatto"*.

1095/2016 e n. 10507/2016 e da una parte della giurisprudenza di merito<sup>8</sup>.

La Suprema Corte, quindi, ha precisato che:

1. l'accertamento dello stato di insolvenza in capo alla supersocietà di fatto è necessario per la declaratoria di fallimento;
2. tale stato di insolvenza è autonomo rispetto all'eventuale stato di insolvenza in capo ai soci partecipanti alla società di fatto; e
3. l'eventuale stato di insolvenza in capo a uno o più soci costituisce una "mera circostanza indiziante" dello stato di insolvenza in capo alla supersocietà di fatto (in quanto potrebbe comunque sussistere un socio solvibile capace di adempiere le obbligazioni assunte dalla società di fatto, con conseguente esclusione della dichiarazione di fallimento).

In tale ultimo caso, in conclusione, la giurisprudenza ritiene che lo stato di insolvenza della supersocietà di fatto debba essere necessariamente accertato anche in relazione alla solvibilità dei propri soci illimitatamente responsabili, potendo questi ultimi fare fronte alle obbligazioni sociali con proprie risorse finanziarie al fine di evitare la dichiarazione di fallimento.

## Le prospettive di riforma

L'articolo 256, comma 5, D.Lgs. 14/2019 recante il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, che entrerà in vigore in data 1° settembre 2021, recependo le indicazioni della Corte di Cassazione sopra riportate e statuendo che "allo stesso modo si procede quando, dopo l'apertura della procedura di liquidazione giudiziale nei confronti di un imprenditore individuale o di una società, risulta che l'impresa è riferibile ad una società di cui l'imprenditore o la società è socio illimitatamente responsabile", ha codificato la supersocietà di fatto partecipata non solo da imprenditori individuali, ma anche da società di capitali e/o di persone.

È, pertanto, ragionevole presumere che la giurisprudenza proseguirà nell'orientamento indicato, da ultimo, dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 6030/2020, cosicché la declaratoria di fallimento della supersocietà di fatto richiederà l'accertamento della necessaria e autonoma insolvenza della stessa, rappresentando l'insolvenza dei soci partecipanti una mera circostanza indiziante, che andrà avvalorata con le ulteriori circostanze del caso concreto.

## Riferimenti normativi

articolo 18 e 147, L.F.

Cassazione ordinanza n. 6030/2021

Corte d'Appello di Palermo sentenza n. 1482/2019

<sup>8</sup> "La dichiarazione di fallimento della società occulta presuppone l'accertamento della sussistenza di un vincolo sociale tra il fallito e i presunti soci e poi dello stato di insolvenza e provoca prima il fallimento della società occulta e poi quello dei soci, illimitatamente responsabili" (Corte d'Appello di Palermo, 13 aprile 2017 in Pluris); Tribunale Bergamo, 5 dicembre 2018, in Le Società 10/2018, pag. 1083 e ss. con nota di A. Bartalena, "La c.d. supersocietà di fatto" e in Il Fallimento 5/2019, pag. 643 e ss. con nota di L. Abete, "Il fallimento della supersocietà di fatto occulta tra S.r.l. e suo socio, persona fisica: lo stato di insolvenza ed ulteriori rilievi", ha affermato che "lo stato di insolvenza di tale società di fatto discenda da un lato dall'intervenuto fallimento del suo socio T. Srl e dall'altro dalla mancata allegazione, da parte del socio T. di O.Q., dell'esistenza di altri beni liquidabili idonei a consentire l'integrale soddisfacimento dei creditori della società di fatto (tra i quali sono sicuramente compresi quelli della Srl, la cui decozione è stata positivamente accertata)".

## Proposte di modifica ai Principi contabili del bilancio per le cooperative

**È** risaputo che l'Organismo italiano di contabilità (Oic), quale Istituto nazionale deputato alla definizione dei Principi contabili per la redazione del bilancio di esercizio delle società, ha le seguenti funzioni: emana e aggiorna i Principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile. In particolare, prima della pubblicazione definitiva, i Principi contabili, una volta redatti, sono soggetti a una duplice linea di consultazioni, per verificarne la conformità alle norme di vario tipo che disciplinano la redazione dei bilanci. Nell'ambito di tali consultazioni, se l'Agenzia delle entrate o la Banca d'Italia o la Consob o l'Ivass o, infine, alcuno dei Ministeri competenti per la fattispecie, trasmette parere negativo, tale parere viene pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di gestione. Nell'attuale momento è iniziato il periodo di consultazione, che si chiuderà il 16 luglio 2021, di alcuni emendamenti ai Principi contabili, riferiti a casi specifici delle società cooperative. Il documento in esame elenca gli emendamenti ai Principi contabili nazionali che si rendono necessari al fine di disciplinare alcuni istituti tipici delle società cooperative. Dato il numero limitato di tali specificità, l'Oic ha, però, preferito proporre degli emendamenti ai Principi contabili nazionali, piuttosto che predisporre un principio contabile dedicato alle società cooperative. Nel presente intervento si ricerca sia di commentare gli emendamenti proposti, al fine di comprenderne il contenuto, sia di essere parte attiva della consultazione, offrendo il contributo che un organismo di stampa specializzato nella materia, qual è la presente rivista, è in grado di dare.

### Elenco degli emendamenti proposti ai Principi contabili

Quanto ora proposto alla consultazione da parte dello Oic comprende nello specifico:

- emendamenti all'Oic 28 – Patrimonio netto;
- emendamenti all'Oic 9 – Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- emendamenti all'Oic 12 – Composizione e schemi del bilancio di esercizio.

### Contenuto degli emendamenti proposti

#### Emendamenti all'Oic 28 – Patrimonio netto

*"Le azioni dei soci sovventori e le azioni di partecipazione cooperativa previste dalla L. 59/1992 sono iscritte nel capitale sociale delle società cooperative".*

In base a ciò, occorre ricordare che, con riferimento alle voci del patrimonio netto, l'articolo 2427, comma 1, cod. civ., richiede di indicare nella nota integrativa "il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio".

Ne segue che "le società cooperative devono fornire evidenza del numero e del valore nominale delle azioni ordinarie, delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa".

#### I ristorni

A fronte dei criteri generali già trattati, vengono aggiunti 2 emendamenti che fanno da appendice ai punti 21 ("Le operazioni trattate in questo principio hanno natura patrimoniale e quindi i loro effetti sono rilevati direttamente a patrimonio netto"), 22 ("I versamenti effettuati dai soci che non prevedono un obbligo di restituzione delle somme ricevute sono trattati in questo principio") e 23,

nel quale si chiarisce che *"le operazioni tra società e soci possono far sorgere dei crediti o dei debiti verso soci"*. Ne segue che la società iscrive un credito verso soci quando si rileva un'obbligazione di questi nei confronti della società: è il caso del socio che sottoscrive un aumento di capitale sociale; mentre la società iscrive un debito verso i soci quando, al contrario, è la stessa ad assumere un'obbligazione nei loro confronti: è il caso del recesso di un socio, con la conseguente riduzione del capitale sociale e l'insorgenza dell'obbligo di restituzione del relativo importo.

A seguire a quanto appena indicato, abbiamo ora la proposta dei punti 23.A e 23.B, che trattano dei ristorni, sia nel caso in cui lo statuto e/o il regolamento, di cui all'articolo 2521, cod. civ., prevedono l'esistenza di un'obbligazione alla data di chiusura dell'esercizio in capo alla società per la ripartizione dei ristorni, sia nel caso in cui lo statuto e/o il regolamento delle società cooperative non prevedono un'obbligazione alla ripartizione dei ristorni ai soci.

Nel primo caso, in base all'emendamento proposto *"l'esistenza dell'obbligazione va verificata in relazione alle condizioni previste nello statuto e/o regolamento e la contropartita del debito è imputata a Conto economico in base alla tipologia del ristorno come rettifica di ricavo o come costo in base alla sua natura"*.

Nel secondo caso i ristorni vengono *"contabilizzati secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile nel momento in cui, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci, sorge l'obbligo in capo alla società alla ripartizione dei ristorni"*.

Le indicazioni appena riportate vengono indicate come necessarie a causa dell'assenza di una specifica previsione normativa per la contabilizzazione dei ristorni, assenza che, a parere dell'Oic, ha generato diverse divergenze nella prassi contabile. È stato rilevato, infatti, che:

1. alcune società cooperative contabilizzano i ristorni come costi (o rettifiche di ricavi) dell'esercizio in cui avviene lo scambio mutualistico;
2. altre cooperative contabilizzano i ristorni nell'esercizio in cui l'assemblea delibera la ripartizione del ristorno ai soci".

Nel ricercare una soluzione a tale problematica, e nel voler definire un trattamento contabile dei ristorni, l'Oic ha ritenuto corretto fare riferimento all'esistenza, o meno, di un'obbligazione derivante dallo statuto o dal regolamento della società cooperativa alla data di chiusura dell'esercizio. Si è giunti, così, alla conclusione che *"nel caso in cui lo statuto o il regolamento della società cooperativa non prevedono un obbligo a erogare il ristorno ai soci, il ristorno sarà contabilizzato nell'esercizio in cui l'assemblea dei soci delibera l'attribuzione del ristorno ai soci, al pari di una distribuzione di utile. Al riguardo si evidenzia che, a differenza dei dividendi, i ristorni non sono proporzionali alle quote del capitale conferito, ma proporzionali agli scambi intervenuti tra cooperativa e socio, e sono determinati con riferimento alle sole transazioni intercorse con i soci"*.

Nel caso, invece, in cui *"lo statuto o il regolamento prevedono un obbligo a erogare il ristorno ai soci, il ristorno stesso sarà rilevato quale componente di Conto economico nell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio mutualistico con il socio cooperatore. Ad esempio, nel caso di cooperative di lavoro e di conferimento, il ristorno andrà a integrare i costi dell'esercizio e, nel caso delle cooperative di consumo, a rettificare i ricavi dell'esercizio"*.

Illustrati gli emendamenti presentati, appare opportuno partecipare alla consultazione avviata con le considerazioni che seguono, in particolar modo collegando i criteri contabili illustrati con altri aspetti della disciplina delle cooperative che da tali criteri vengono direttamente coinvolti e, in particolar modo, con i parametri che danno il valore della mutualità prevalente. Rimandando la problematica delle cooperative di consumo al paragrafo seguente, è opportuno segnalare fin d'ora che, per queste cooperative, occorrerebbe formulare una serie di precisazioni quando si afferma che i ristorni *"vanno a rettificare i ricavi dell'esercizio"*, precisazioni che non vengono sviluppate. Ulteriormente, si afferma correttamente che *"nel caso di cooperative di lavoro e di conferimento, il ristorno andrà a integrare i costi dell'esercizio"*. Tale affermazione, però, prende valore sia nel caso in cui si abbia una previsione statutaria o regolamentare del ristorno, sia nel caso in cui non la si abbia. In entrambe le situazioni, infatti, si avrà una rettifica dei costi dell'esercizio, che inciderà in ogni caso sul risultato del Conto economico. L'inciso riportato nell'e-

mendamento, che i ristorni sono sempre "proporzionali agli scambi intervenuti tra cooperativa e socio, e che vengono determinati con riferimento alle sole transazioni intercorse con i soci" durante l'esercizio, rafforza quanto finora rilevato e, quindi, rende obbligatorio il riferimento al Conto economico. Per finire, poi, tralasciando il fatto che l'emendamento sui ristorni non menziona le diverse possibilità di contabilizzazione che derivano dall'articolo 3, comma 2, lettera b), L. 142/2001, per le cooperative di lavoro, si deve ricordare che l'erogazione o la non erogazione dei ristorni ai soci è sempre conseguente a una deliberazione preliminare del CdA portata all'esame dell'assemblea e non può derivare mai da un automatismo statutario o regolamentare. È opportuno ricordare, infatti, che l'articolo 2521, comma 1, n. 8), cod. civ., richiamato anche fra gli allegati degli emendamenti, distingue la distribuzione degli utili da quella dei ristorni, indicando la fissazione di regole per i primi e solo la definizione dei criteri (di carattere del tutto generale, quindi) da adottare per i secondi. Il successivo emendamento conclude la trattazione escludendo i ristorni da una loro inclusione nei flussi finanziari attesi, confermando che non ci può essere una previsione obbligatoria di natura statutaria o regolamentare.

## **I ristorni nelle cooperative di consumatori**

La caratteristica che qualifica più di ogni altra le cooperative di consumatori è la possibilità di attuare il sistema del ristorno con la restituzione di una parte dei prezzi pagati dai singoli soci per l'acquisto dei beni durante l'anno. L'impresa cooperativa rinuncia, in tal modo, a maggiori entrate a favore del perseguimento di quel principio mutualistico che la governa e a cui si ispira tutta la gestione.

Il ristorno sembrerebbe presentarsi, quindi, come una variazione del ricavo lordo totale della gestione commerciale determinata nel corso dell'esercizio e la sua restituzione è funzione dei consumi effettuati, poggiando, quindi, il suo presupposto sulla determinazione di un avanzo documentato della gestione.

Se, come sembra, nelle cooperative di consumo lo scambio mutualistico è misurabile attraverso i ricavi, è necessario identificare la percentuale di questi ultimi, che deriva dall'attività svolta con i soci rispetto al totale dei ricavi. Tale percentuale, applicata all'avanzo di esercizio, fornirà l'avanzo di gestione generato dall'attività con i soci.

## **Esempio**

Si assuma ora il caso di una cooperativa che produce ricavi dalle vendite e dalle prestazioni (voce A1 del Conto economico) pari a 10.000, di cui 7.000 (pari al 70%) ottenuti dalle transazioni con i soci. Ottenuto un avanzo di 1.000, il massimo assegnabile a titolo di ristorno è pari a 700 (1.000 x 70%).

Definiti gli elementi quantitativi di un possibile ristorno, appare opportuno ricercare la corretta applicazione in bilancio dei corrispondenti valori contabili, alla stregua di quanto ricercato dall'Oic.

In primo luogo, appare necessario rilevare che la rappresentazione contabile dei ristorni nelle cooperative di consumatori o utenza dovrà soddisfare quanto contenuto nei postulati dettati in materia di bilancio, all'articolo 2423 ss., cod. civ., e, in particolar modo, dovrà dare una rappresentazione veritiera dei rapporti di scambio intervenuti con i soci.

La rappresentazione che occorre predisporre deve, quindi, non solo rappresentare in termini veritieri e corretti l'ammontare dei ristorni, bensì dare anche conoscenza del loro significato quale specifico criterio mutualistico di gestione, coerente, pertanto, con l'affermazione della mutualità prevalente. Quanto indicato è funzione del fatto che non sembrerebbe ammissibile che:

- la determinazione del ristorno, nella sua rappresentazione quale rettifica di ricavi, possa dare una rappresentazione non veritiera e corretta del grado e della quantità di scambi mutualistici e/o di partecipazione dei soci alle attività dell'impresa cooperativa;

- la determinazione del ristorno possa modificare la quantità e il valore delle singole operazioni di compravendita realizzate dai soci nel corso dell'esercizio;
  - la rappresentazione del ristorno possa determinare una valorizzazione dei ricavi alla voce A1 del Conto economico non coerente con la rappresentazione del volume d'affari ai fini Iva, quando l'eventuale non coincidenza è ordinariamente ammessa solo in omaggio al rispetto del principio della diversa competenza civilistica e fiscale che si può realizzare fra i 2 diversi sistemi di rilevazione.
- Quanto alla prima questione, l'individuazione del ristorno, quale rettifica di ricavi, deve fare salva la rappresentazione veritiera e corretta dello scambio mutualistico che si evidenzia proprio nel valore della voce A1 del Conto economico. Ne segue che la rilevazione del ristorno non può correggere la rilevazione di una mutualità prevalente che è direttamente correlata alla somma di tutte le singole operazioni realizzate dai soci, perché, se così fosse, si giungerebbe a una rappresentazione che potrebbe mettere in dubbio il rapporto richiesto all'articolo 2513, cod.civ.<sup>1</sup>.

## Esempio

Riprendendo l'esempio precedente, si pensi che, per un evento casuale, le vendite a favore dei soci scendano al 55%, per un ammontare quindi di 5.500 su 10.000, per cui possa essere distribuibile un ristorno pari a 550. Se tale importo venisse portato a rettifica della voce A1 dei ricavi, per la parte maturata con gli acquisti dei soci, si avrebbe il risultato contabile di un rapporto di mutualità prevalente inferiore a 50%, nei fatti non vero, con tutte le conseguenze del caso.

Ulteriormente, si deve considerare che, nella presente fattispecie, l'attribuzione del ristorno non appare rilevante ai fini dell'Iva, trattandosi in concreto di quella restituzione di denaro ai soci che configura il risparmio conseguito. Conseguentemente, non interviene a modificare in alcun modo il volume d'affari ai fini Iva.

Si evidenzia, così, come un'eventuale generica rettifica dei ricavi indicati alla voce A1, realizzata senza tenere conto in alcun modo di quanto appena rilevato, risulterebbe non corretta e non coerente con il dettato del postulato di bilancio che presiede alla rappresentazione veritiera e corretta dei valori in esso contenuti.

Per tutti i motivi appena descritti può apparire conseguente che, nel caso delle cooperative di consumatori o di utenza, "il ristorno venga contabilizzato nell'esercizio in cui l'assemblea dei soci delibera l'attribuzione del ristorno ai soci, al pari di una distribuzione di utile", a prescindere dall'esistenza o meno di una previsione statutaria o regolamentare e senza coinvolgere il Conto economico.

## **Emendamenti all'Oic 9 – Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali - Determinazione del valore d'uso**

L'emendamento presentato per la determinazione del tasso di sconto da parte delle società cooperative impone "la considerazione delle limitazioni normative previste dall'articolo 2514, cod. civ., alla distribuzione dei dividendi e delle riserve ai soci cooperatori. Inoltre, in relazione ai ristorni, se ricorrono le condizioni previste nel § 23B dell'Oic 28<sup>2</sup>, la previsione della loro attribuzione ai soci non viene inclusa nei flussi finanziari attesi, ma considerata nella determinazione del tasso di sconto".

È interessante rilevare che, nel presente, diversamente da quanto riportato nel precedente emendamento, troviamo un riferimento esplicito alla determinazione della mutualità prevalente, cosa che non può essere mai dimenticata.

<sup>1</sup> "a) i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al 50% del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'articolo 2425, comma 1, punto A1".

<sup>2</sup> "23.B. Quando lo statuto e/o il regolamento delle società cooperative non prevedono un'obbligazione alla ripartizione dei ristorni ai soci, i ristorni sono contabilizzati secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile nel momento in cui, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci, sorge l'obbligo in capo alla società alla ripartizione dei ristorni".

***Emendamenti all'Oic 12 – Composizione e schemi del bilancio di esercizio. APPENDICE C - Informativa richiesta nel bilancio per le società cooperative (articoli 2513 e 2545-sexies, cod. civ.)***

L'emendamento in questione richiama pedissequamente il testo dell'articolo 2513, cod. civ., mettendo in evidenza i rapporti che devono essere evidenziati in Nota integrativa al fine di certificare la mutualità prevalente. La questione è di grande rilievo, anche se in un emendamento precedente non è stata opportunamente sottolineata.

**Riferimenti normativi**

documenti Oic 9, Oic 12 e Oic 28

## La compatibilità tra interventi di riqualifica energetica e sisma acquisti 110%

**L'**ampio "sistema" delle detrazioni fiscali di natura immobiliare si compone tra le altre di 2 detrazioni di spiccato interesse, quali: la riqualifica energetica, di cui ai commi da 344 a 348, articolo 1, L. 296/2006 e articolo 14, D.L. 63/2013, e il c.d. sisma acquisti, di cui al comma 1-septies, articolo 16, D.L. 63/2013, la cui combinazione fino al mese di febbraio 2021 non era del tutto ufficiale, in quanto i presupposti e i soggetti destinatari delle 2 norme agevolative sono differenti. Tuttavia, sono gli elementi distintivi e caratterizzanti le sopra indicate detrazioni d'imposta che hanno indotto l'Amministrazione finanziaria, con la risposta a interpello n. 70/2021, a ritenerle compatibili tra di loro. Tale posizione "permissiva", se letta e interpretata congiuntamente alla tanto sperata apertura della stessa Agenzia delle entrate con risoluzione n. 34/E/2020 inerente all'estensione della riqualifica energetica anche in capo alle imprese per gli interventi sugli immobili merce, permette giungere a un quadro agevolativo di sicuro interesse per i differenti soggetti coinvolti nelle operazioni immobiliari.

### Gli interventi antisismici

Con l'articolo 16, D.L. 63/2013 il Legislatore ha introdotto una disciplina specifica per gli interventi di natura antisismica e di messa in sicurezza statica degli edifici, le cui spese sono sostenute a partire dal 4 agosto 2013. Tale norma agevolativa, nel corso degli ultimi anni, ha beneficiato di innumerevoli proroghe e modifiche; in particolare, dal 2017, per effetto di quanto previsto dal D.L. 50/2017, gli interventi di natura antisismica agevolabili possono essere suddivisi in:

1. interventi di adozione delle misure antisismiche, di cui all'articolo 16-bis, Tuir, per i quali è prevista la detrazione nella misura ordinaria del 50% delle spese sostenute, con il limite massimo di 96.000 euro;
2. interventi di natura antisismica effettuati sulle singole unità immobiliari, a seguito dei quali si ottiene la riduzione del rischio sismico, per i quali, secondo quanto stabilito dal comma 1-quater, articolo 16, D.L. 63/2013, sono riconosciute le detrazioni potenziate nella misura del 70-80% (riduzione di una o due classi di rischio sismico), sempre nel limite massimo di spesa di 96.000 euro;
3. interventi di natura antisismica effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali, a seguito dei quali si ottiene la riduzione del rischio sismico, per i quali, secondo quanto stabilito dal comma 1-quinquies, articolo 16, D.L. 63/2013, sono riconosciute le detrazioni potenziate nella misura del 75-85% (riduzione di una o due classi di rischio sismico), sempre nel limite massimo di spesa di 96.000 euro;
4. acquisti di immobili "antisismici" ripristinati dalle imprese edilizie, per i quali, secondo quanto stabilito dal comma 1-septies, articolo 16, D.L. 63/2013, sono riconosciute le detrazioni potenziate nella misura del 75-85% (riduzione di una o due classi di rischio sismico), sempre nel limite massimo di spesa di 96.000 euro.

Riferimento normativo	Percentuale di detrazione	Tipologia di intervento	Ammontare massimo di spesa
Articolo 16-bis, Tuir	50%	Interventi di adozione delle misure antisismiche	96.000 euro
Comma 1-quater, articolo 16, D.L. 63/2013	70% - 80%	Interventi antisismici sulle singole unità immobiliari con riduzione del rischio sismico	96.000 euro
Comma 1-quinquies, articolo 16, D.L. 63/2013	75% - 85%	Interventi antisismici sulle parti comuni di edifici condominiali con riduzione del rischio sismico	96.000 euro
Comma 1-septies, articolo 16 D.L. 63/2013	75% - 85%	Acquisto di unità immobiliari ripristinati dalle imprese edilizie	96.000 euro

## Il sisma acquisti

Il comma 1-*septies*, articolo 16, D.L. 63/2013, inserito dall'articolo 46-*quater*, D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, e successivamente, così modificato dall'articolo 8, comma 1, D.L. 34/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019 prevede che «*qualora gli interventi di cui al comma 1-*quater* [del medesimo articolo 16] siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1,2 e 3 ... mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, le detrazioni dall'imposta di cui al primo e al secondo periodo del medesimo comma 1-*quater* spettano all'acquirente delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75% e dell'85% del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e comunque, entro un ammontare massimo dispesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare ...».*

La norma in commento, nel mutuare le regole applicative del c.d. "sisma bonus" si differenzia da quest'ultimo in quanto beneficiari dell'agevolazione fiscale sono gli acquirenti delle nuove unità immobiliari. In particolare, la detrazione di cui al citato comma 1-*septies* riguarda l'acquisto di immobili su cui sono stati effettuati interventi edilizi (mediante demolizione e ricostruzione di interi fabbricati, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, nei limiti consentiti dalle disposizioni normative urbanistiche, che determinino il passaggio a una o a due classi inferiori di rischio sismico) eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile. Sotto il profilo procedurale, le condizioni per poter accedere alla detrazione in commento sono:

- il trasferimento della proprietà deve avvenire entro 18 mesi dalla data di fine lavori; ultimazione dei lavori che deve riguardare l'intero edificio;
- la detrazione può essere fruita, sempre nel rispetto del principio di cassa, a partire dall'anno di ultimazione dei lavori (risposta a interpello n. 5/2020);
- gli eventuali importi versati in acconto possono essere detratti a condizione che il preliminare di vendita sia registrato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si beneficia della detrazione;
- non è necessario che la società che possiede l'immobile esegua direttamente i lavori di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio, ma tali lavori possono essere appaltati anche ad altre imprese. Tuttavia, si ricorda che la qualifica di impresa esecutrice dei lavori è assunta a condizione che la stessa sia titolare del titolo autorizzativo utile per l'esecuzione dei lavori;
- non è necessario che i pagamenti siano stati effettuati con bonifico dedicato, in considerazione che, nella prassi diffusa, gli acquisti di immobili spesso avvengono utilizzando assegni circolari.

Con la risposta a interpello n. 366/2020, relativamente al sisma bonus acquisti dell'articolo 16, comma 1-*septies*, D.L. 63/2013, è stata confermata la detrazione fiscale agli acquirenti delle unità immobiliari, risultanti dagli interventi di demolizione e ricostruzione dell'edificio e realizzati con aumento volumetrico conformemente alla normativa urbanistica vigente.

Pertanto, per la fruizione del sisma bonus acquisti non rileva la circostanza che il titolo abilitativo sia emesso:

- ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2001, quale ristrutturazione edilizia, comprendente la ricostruzione con volumetria inferiore o pari a quella preesistente, oltre che con volumetria superiore, in base ai limiti ivi stabiliti) ovvero;
- ai sensi della lettera e), D.P.R. 380/2001, quale nuova costruzione, comprendente la ricostruzione a volumetria superiore a quella preesistente, per cause diverse da quelle che consentono l'aumento della lettera d) (sul punto si veda la risposta a interpello n. 97/2021).

Sotto il profilo sostanziale, secondo la versione ordinaria del sisma acquisti di cui al comma 1-*septies*, articolo 16, D.L. 63/2013, la detrazione d'imposta spetta nella misura del:

- 75% nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio a una classe di rischio inferiore;
  - 85% nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori.
- La detrazione di cui sopra - 75% - 85% - è calcolata sul prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita, e spetta entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare, con una ripartizione su 5 anni.
- Con la risposta a interpello n. 281/2020, l'Agenzia delle entrate ha precisato nel caso di acquisto, unitamente all'immobile abitativo, anche delle pertinenze, il limite di spesa agevolabile di 96.000 euro deve essere calcolato sul prezzo risultante dall'atto di compravendita, unitariamente considerato, riferito all'immobile principale e alla pertinenza, anche se accatastati separatamente.

## Esempio

Il Sig. Mario Rossi, il cui reddito è pari a 60.000 euro, acquista un appartamento dall'impresa Alfa Srl che, a seguito della demolizione di un edificio preesistente, ricostruisce una palazzina di 4 appartamenti con i requisiti per il sisma bonus e miglioramento di due classi di rischio sismico. Il prezzo pattuito è pari a 300.000 euro, Iva inclusa; il rogito viene stipulato il 30 marzo 2021. Il credito corrispondente alla detrazione, pari a 81.600 euro (96.000 x 85%).

## Il sisma acquisti nella misura del 110%

Rinviando l'analisi dei presupposti applicativi del super bonus nella misura prevista del 110%, il comma 4, articolo 119, D.L. 34/2020 prevede che tra gli interventi agevolati rientrano anche le spese sostenute, dal 1° luglio 2020 a 30 giugno 2020, di cui al comma 1-septies, articolo 16, D.L. 63/2013. Di conseguenza:

- - al sussistere di tutte le condizioni previste dal comma 1-septies, articolo 16, D.L. 63/2013;
- - al sussistere di tutte le condizioni previste dall'articolo 119, comma 4, D.L. 34/2020

ai soggetti acquirenti unità immobiliari, derivanti dalla demolizione e ricostruzione di interi edifici, è riconosciuta la detrazione nella misura del 110% sul corrispettivo di acquisti, nel limite massimo di spesa di 96.000 euro.

## La riqualifica energetica degli immobili merce per le imprese

Secondo quanto stabilito dall'articolo 2, D.M. 19 febbraio 2007, la detrazione eco bonus energetica spetta a tutti soggetti che eseguono lavori di riqualificazione energetica su un immobile che detengono o possiedono, in base a un titolo idoneo. La citata disposizione normativa, quindi, a differenza di quanto stabilito per la detrazione di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, Tuir, non pone alcun limite soggettivo, di conseguenza tale detrazione spetta:

- alle persone fisiche, agli enti e ai soggetti di cui all'articolo 5, Tuir, non titolari di reddito d'impresa, che sostengono le spese per l'esecuzione dei previsti interventi su edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti;
- ai soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengono le spese per l'esecuzione dei previsti interventi su edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti.

Riprendendo i concetti appena espressi, si può quindi sintetizzare che i soggetti ammessi alla detrazione per interventi di riqualificazione energetica sono i seguenti:

<b>Soggetti non titolari di reddito d'impresa che possono beneficiare della detrazione</b>	<b>Soggetti titolari di reddito d'impresa che possono beneficiare della detrazione</b>
Persone fisiche: - soggetti privati - lavoratori autonomi - imprenditori agricoli Enti non commerciali Società semplici Associazioni tra professionisti	Ditte individuali Snc Sas Srl Spa

Dal punto di vista oggettivo, al fine di individuare gli immobili per i quali è possibile fruire della detrazione di riqualificazione energetica è necessario fare riferimento a quanto riportato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 36/E/2007 secondo cui *"L'agevolazione in esame, a differenza di quanto previsto per la detrazione relativa agli interventi di ristrutturazione edilizia, che è espressamente riservata ai soli edifici residenziali, interessa i fabbricati appartenenti a qualsiasi categoria catastale (anche rurale) compresi, quindi, quelli strumentali"*.

Oltre al concetto generale di cui sopra, secondo quanto stabilito dalla L. 244/2007 gli interventi possono beneficiare della detrazione d'imposta se eseguiti su edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti. Inoltre, tali edifici devono essere già dotati di impianto di riscaldamento.

In merito all'esistenza dell'edificio l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 36/E/2009, precisa la stessa può essere fornita:

- dall'iscrizione dell'immobile in Catasto, ovvero dalla richiesta di accatastamento per i fabbricati non ancora censiti e
- dal pagamento dell'Imu, se dovuta.

A far data dal 2008 e precisamente con la risoluzione n. 303/E/2008, l'Agenzia delle entrate ha intrapreso la convinzione tale per cui la detrazione in commento non può essere usufruita se gli interventi di riqualificazione energetica sono stati effettuati su immobili "merce", cioè quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, l'agevolazione è riferita esclusivamente ai soggetti che utilizzano gli immobili oggetto degli interventi e non anche ai soggetti che ne fanno commercio. Pertanto, come ulteriormente precisato dalla risoluzione n. 340/E/2008, l'agevolazione in esame può competere ai titolari di reddito d'impresa *"con esclusivo riferimento ai fabbricati strumentali da questi utilizzati nell'esercizio della propria attività imprenditoriale"*, a condizione che, per effetto dell'intervento, *"consegua una effettiva riduzione dei consumi energetici nell'esercizio dell'attività imprenditoriale"*. Nel caso oggetto di quest'ultima risoluzione, infatti, si trattava di immobili dati in locazione da parte di una società svolgente l'attività di pura locazione.

La posizione assunta nel corso degli anni dall'Amministrazione finanziaria ha trovato una costante opposizione giurisprudenziale e da parte di buona parte della dottrina. In particolare, l'Associazione italiana dei dottori commercialisti, con la norma di comportamento AIDC n. 184/2012, afferma che la detrazione Irpef/Ires delle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti, di cui all'articolo 1, comma 344 e ss., L. 296/2006 e al D.M. 19 febbraio 2007, spetta al soggetto che esegue e sostiene la spesa dell'opera, qualunque sia la categoria catastale dell'unità immobiliare interessata e la tipologia di contribuente (persona fisica o società), indipendentemente dal tipo di attività svolta e, quindi, anche qualora lo stesso sia titolare di reddito d'impresa e le unità siano destinate alla locazione.

La CTP Varese, con la sentenza n. 94/I/2013, in linea con l'orientamento dell'AIDC, dando ragione all'operato del contribuente che aveva detratto le spese sostenute su di alcuni immobili concessi in locazione, ha affermato che l'agevolazione ha *"un obiettivo generalizzato sia oggettivo, perché riguarda unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale (cioè abitazioni, uffici, negozi etc.), sia soggettivo, perché riguarda persone fisiche, imprenditori e non, e società o enti titolari di reddito di impresa"*. La stessa commissione conclude precisando che *"L'agevolazione è condizionata soltanto al rispetto di alcuni adempimenti formali e sostanziali, di cui all'articolo 4 e ss., D.M. 19 febbraio 2007, idonei a certificare che l'intervento eseguito determini un effettivo risparmio energetico. Tale diritto generalizzato all'agevolazione trova conferma anche nel testo della norma e del decreto attuativo, articolo 2, D.M. 19 febbraio 2007, che non prevede eccezioni"*. In senso favorevole al contribuente, le CTP Como n. 109/III/2012; Lecco n. 54/I/2013 e Treviso n. 45/I/2013 hanno affermato che l'agevolazione spetta al titolare del fabbricato a prescindere dalla sua destinazione commerciale. La Corte di Cassazione (Cassazione 12 novembre 2019 n. 29162/2019; n. 29163/2019; n. 29164/2019; n. 19815/2019 e n. 19816/2019) ha deciso che la detrazione

<sup>1</sup> Concetto ripreso ancora dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 365/E/2007, con la quale l'Agenzia delle entrate ha stabilito che ai fini della detrazione di riqualificazione energetica, per l'individuazione dell'edificio oggetto dei lavori, è possibile prescindere dalla classificazione catastale.

Irpef/Ires per gli interventi di riqualificazione energetica, di cui ai commi 344-349, articolo 1, L. 296/2006 e articolo 14, D.L. 63/2013, spetta alle imprese (società comprese) per tutti gli immobili posseduti, compresi quelli concessi in locazione a soggetti terzi.

Con la risoluzione n. 34/E/2020, infine e finalmente, l'Agenzia delle entrate ritiene superati i chiarimenti forniti nei precedenti documenti di prassi e gli uffici ne dovranno tenere conto nella gestione del contenzioso pendente in materia; dovranno essere riesaminate le controversie pendenti e dovranno essere abbandonate le pretese erariali incentrate sulla tipologia di immobile oggetto di intervento.

## La combinazione tra interventi energetici e sisma acquisti

Con la risposta a interpello n. 70/2021, l'Agenzia delle entrate stabilisce la spettanza:

- dell'eco bonus a favore di un'impresa di costruzioni che demolisce e ricostruisce un fabbricato con miglioramento energetico e antisismico; e
- al sisma bonus acquisti per gli acquirenti delle nuove unità ristrutturate,

a condizione che le spese relative all'intervento di efficienza energetica siano identificabili e separabili da quelle relative al miglioramento antisismico dell'edificio.

In particolare, secondo quanto indicato nel citato documento di prassi le 2 agevolazioni sono fra loro compatibili, tenuto conto che le spese agevolate fiscalmente sono riferite a soggetti diversi (impresa cedente, ai fini dell'eco bonus, e soggetto acquirente, ai fini del sisma bonus acquisti) e che i 2 benefici hanno presupposti diversi (l'uno l'efficienza energetica e l'altro il miglioramento sismico). L'Amministrazione finanziaria infatti:

1. chiarisce che l'impresa cedente in fase di ricostruzione del fabbricato può usufruire dell'eco bonus sulle spese connesse all'efficientamento energetico e gli acquirenti delle unità ristrutturate possono beneficiare del sisma bonus acquisti, a condizione che le spese relative all'intervento di efficienza energetica siano identificabili e separabili da quelle relative al miglioramento antisismico dell'edificio. Sotto il profilo del limite di spesa agevolabile, per l'impresa cedente l'eco bonus va calcolato in base al numero delle unità originarie di cui è composto l'edificio demolito. Diversamente, fatto salvo l'eco bonus per l'impresa cedente, per gli acquirenti il sisma bonus acquisti è escluso nell'ipotesi in cui la medesima impresa non sia in grado di separare le spese sostenute per l'efficientamento energetico dell'immobile da quelle relative alla riduzione del rischio sismico.

In tale ipotesi, infatti, precisa l'Agenzia delle entrate, non viene rispettato il principio generale secondo il quale «non è possibile far valere due agevolazioni sulla medesima spesa» (si veda la circolare n. 20/E/2016, § 10.2);

2. conferma che il sisma bonus acquisti viene riconosciuto, in presenza di tutti i requisiti previsti dalla normativa, anche in favore delle società che acquistano le unità antisismiche, nel limite di 96.000 euro per unità immobiliare e nella percentuale ordinaria del 75% (miglioramento di una classe sismica), ovvero dell'85% (miglioramento di 2 classi sismiche), ma con esclusione di quella potenziata al 110% (c.d. super bonus), riconosciuta solo agli acquirenti persone fisiche. Pertanto, in base ai citati chiarimenti, le imprese possono usufruire del sisma bonus acquisti nelle percentuali ordinarie (75% o 85%), per l'acquisto di abitazioni, ovvero di immobili strumentali (uffici, *garage*), a prescindere dalla circostanza che tali unità vengano in un secondo momento destinate alla vendita (come beni merce), alla locazione, o utilizzati come "immobili patrimonio";

3. conferma che il sisma bonus acquisti spetta nella percentuale potenziata del 110%, sempre nel limite di 96.000 euro per unità immobiliare, ai soli acquirenti persone fisiche delle unità immobiliari;

4. ribadisce che il trasferimento dell'immobile da parte dell'impresa costruttrice cedente deve avvenire entro 18 mesi dal termine dei lavori, e comunque entro il termine agevolato dalla relativa normativa (nel caso di specie, 31 dicembre 2021, ai fini del sisma bonus acquisti ordinario).

Inoltre, viene confermato che è possibile applicare il beneficio anche per eventuali acconti, versati sempre entro il termine di vigenza del beneficio, e sempre a condizione che il contratto preliminare di compravendita venga registrato: «entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi

*nella quale si intende fruire della detrazione e che si realizzi anche il presupposto costituito dell'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato».*

Resta fermo che sugli acconti versati nel periodo di vigenza del super bonus la detrazione opera nella misura potenziata del 110%. Diversamente, il sisma bonus acquisti resta escluso nell'ipotesi in cui la fine dei lavori e il rogito avvengano dopo il 31 dicembre 2021 (beneficio ordinario), ovvero oltre il 30 giugno 2022 (ai fini del sisma bonus acquisti al 110%).

## **Riferimenti normativi**

commi da 344 a 348, articolo 1, L. 296/2006

articolo 14 e 16, D.L. 63/2013

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 70/E/2021

Agenzia delle entrate, risoluzione n. 34/E/2020

## Esente Iva la cessione del fabbricato oggetto di sanatoria senza lavori

**L'** Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 611/2020, ha fornito chiarimenti in merito al regime applicabile, ai fini dell'Iva, alla cessione di un immobile strumentale oggetto di regolarizzazione, precisando che, se la pratica di sanatoria non ha comportato la materiale esecuzione di alcun intervento edilizio, si applica l'esenzione da imposta di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972.

### Oggetto dell'interpello

L'istanza di interpello è stata proposta da una società che ha avviato un processo di dismissione di un portafoglio immobiliare costituito da un insieme di immobili dislocati in diverse Regioni italiane, di cui uno è rappresentato da un complesso immobiliare costituito, sotto il profilo urbanistico catastale, da 2 distinti fabbricati strumentali non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Ciascuno dei predetti edifici è formato da più unità immobiliari urbane autonomamente identificate al Catasto fabbricati del Comune.

In base agli approfondimenti eseguiti dalla società istante, in vista della prospettata dismissione del complesso immobiliare, sono state riscontrate – per uno dei suddetti fabbricati – alcune difformità rispetto al progetto edilizio originario, che hanno reso necessario, per la società istante, eseguire, nell'ottica della futura alienazione dell'immobile, una procedura di sanatoria, avviata e conclusasi a esito del positivo espletamento della pratica di accertamento di conformità prevista dalla legge regionale.

Tenuto conto dell'intenzione di procedere alla cessione del portafoglio immobiliare al terzo investitore, ai fini dell'individuazione del corretto trattamento Iva applicabile all'operazione di alienazione, con specifico riferimento al trasferimento del complesso immobiliare, la società istante ha chiesto all'Agenzia delle entrate se:

- in considerazione della pratica di sanatoria relativa a interventi eseguiti sulle parti comuni dell'edificio, la cessione di quest'ultimo sia soggetta al regime di esenzione da Iva di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972;
- nell'ipotesi in cui si ritenesse che la suddetta sanatoria configuri una fattispecie idonea a rendere applicabile il regime di imponibilità di cui al citato articolo 10, comma 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972:
  - sia soggetto a Iva il solo corrispettivo pattuito riferibile al trasferimento dell'edificio interessato dalla predetta sanatoria e non già dell'intero complesso immobiliare;
  - sia applicabile, sul corrispettivo pattuito per il trasferimento dell'edificio, l'aliquota Iva del 10% di cui al n. 127-*quinquiesdecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

### Regime Iva della cessione di fabbricati strumentali

In via preliminare all'individuazione del regime applicabile, ai fini dell'Iva, alla cessione di fabbricati strumentali si ricorda che la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali si basa, di regola, sulla classificazione catastale degli immobili, a prescindere, quindi, dal loro effettivo utilizzo.

In particolare, sono fabbricati abitativi quelli classificati o classificabili nel gruppo catastale "A" (esclusa la categoria "A/10"), mentre sono fabbricati strumentali le unità immobiliari classificate o classificabili nei gruppi catastali "B", "C", "D", "E" e nella categoria "A10", qualora la destinazione a ufficio o studio privato risulti dal provvedimento amministrativo autorizzatorio<sup>1</sup>.

In base all'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972, le cessioni di fabbricati strumentali, quali quello oggetto dell'istanza di interpello, sono esenti da Iva a eccezione delle cessioni:

<sup>1</sup> Si veda, per esempio, la circolare n. 22/E/2013.

# Schede operative

- effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento edilizio di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), D.P.R. 380/2001; ovvero

- per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. Ne discende che le cessioni di fabbricati strumentali, imponibili per obbligo di legge, sono solo quelle poste in essere dall'impresa che li ha costruiti o recuperati entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori. In tutti gli altri casi, le cessioni di immobili strumentali sono esenti da Iva, fermo restando il diritto del soggetto cedente di optare per l'imponibilità nell'atto di cessione.

Alle cessioni di fabbricati strumentali imponibili si applica l'aliquota Iva nella misura ordinaria (attualmente pari al 22%), ovvero nella misura del 10%, come nelle ipotesi previste dai n. 127-*undecies*) e 127-*quinquiesdecies*), della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

Avendo riguardo alle corrispondenti disposizioni comunitarie, il citato articolo 10, comma 1, n. 8-*ter*), D.P.R. 633/1972 ha recepito nel nostro ordinamento la previsione di cui al combinato disposto dell'articolo 135, § 1, lettera j) e dell'articolo 12, § 1, lettera a), Direttiva 2006/112/CE, in base alla quale è previsto che gli Stati membri esentino da Iva le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati e del suolo attiguo, a eccezione della cessione effettuata anteriormente alla prima occupazione del fabbricato, intesa come cessione avente a oggetto un fabbricato nuovo.

In base all'articolo 12, § 2, della citata Direttiva 2006/112/CE, gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data di prima cessione, oppure quello del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva cessione, purché tali periodi non superino rispettivamente 5 e 2 anni.

Coerentemente con tale previsione, l'articolo 10, comma 1, n. 8-*ter*), D.P.R. 633/1972 ha definito i termini della fattispecie di esenzione comunitaria, individuando i fabbricati "nuovi", imponibili a Iva per obbligo di legge, sulla base di un criterio che fa riferimento alla data di ultimazione dei lavori di costruzione/ultimazione degli stessi.

In linea generale, la *ratio* sottesa alla limitazione del trattamento di esenzione, nei termini anzidetti, è quella di attenuare gli effetti negativi, più o meno rilevanti, che tale trattamento comporta per le imprese di costruzione e/o di ripristino, in termini di limitazione alla detrazione dell'Iva assolta sulle spese di costruzione/ripristino dei fabbricati.

Ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a-*bis*), D.P.R. 633/1972, il meccanismo del *reverse charge* si applica a tutte le cessioni di fabbricati, abitativi e strumentali, imponibili per opzione del cedente, purché il cessionario un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

La fattura emessa dal cedente, senza addebito dell'imposta e con l'indicazione della norma di riferimento, vale a dire il citato articolo 17, comma 6, lettera a-*bis*), D.P.R. 633/1972, deve essere integrata dal cessionario applicando l'imposta con l'aliquota prevista per l'operazione posta in essere. Peraltro, in base all'articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972, il pagamento di un acconto sul prezzo costituisce, per il relativo importo, momento di effettuazione della cessione e, pertanto, deve essere assoggettato a imposta in base alle norme vigenti al momento del pagamento. Ne consegue che, sussistendo i presupposti richiesti dalla norma, l'Iva relativa all'acconto sul prezzo deve essere assolta mediante il sistema di inversione contabile.

Cessione di fabbricati strumentali			
Cedente	Termini	Iva	Imposta di registro
Imprese costruttrici o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile per obbligo di legge con aliquota del 22%, ovvero del 10%	Fissa (200 euro)
	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile per opzione con aliquota del 22%, ovvero del 10% (in <i>reverse charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)	
		Esente	
Qualsiasi cedente		Imponibile per opzione con aliquota del 22%, ovvero del 10% (in <i>reverse charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)	
		Esente	

## Imprese costruttrici e imprese di ripristino

Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-*bis* e 8-*ter*, D.P.R. 633/1972, le "imprese costruttrici" si identificano nei soggetti ai quali risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione o la ristrutturazione del fabbricato. In particolare, ai fini dell'imponibilità prevista dalla norma, possono considerarsi "imprese costruttrici", oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori.

Coerentemente con i criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa, per impresa costruttrice deve intendersi anche l'impresa che, occasionalmente, svolge l'attività di costruzione di immobili<sup>2</sup>.

Invece, riguardo alla qualifica di impresa di ripristino, inizialmente, la prassi amministrativa aveva riconosciuto tale *status* all'impresa che, a prescindere dall'attività esercitata, avesse eseguito o fatto eseguire interventi di recupero sul fabbricato di cui è proprietaria<sup>3</sup>.

Successivamente, è stata adottata, sempre in via interpretativa, una diversa nozione di impresa di ripristino, per tale intendendosi quella che acquista un immobile ed esegue o fa eseguire sullo stesso gli interventi di recupero elencati nell'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), D.P.R. 380/2001<sup>4</sup>.

Tipologia di impresa	Definizione
Impresa costruttrice	È quella che, anche occasionalmente, realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia eventualmente da essa affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese. Nella nozione di impresa costruttrice rientra, pertanto, non solo colui al quale risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione (vale a dire, l'impresa che realizza direttamente il fabbricato con organizzazione e mezzi propri), ma anche chi, in modo occasionale, si avvale di imprese terze per la realizzazione dei lavori. Nella categoria delle imprese costruttrici rientrano anche le società cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci.
Impresa di ripristino	È quella che acquista un immobile ed esegue o fa eseguire sullo stesso gli interventi di recupero edilizio per poi rivenderlo o concederlo in locazione prima della vendita, ancorché tale attività non rientri tra quelle abitualmente svolte. Nella nozione di impresa di ripristino rientra, pertanto, non solo colui al quale risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la ristrutturazione (vale a dire, l'impresa che ristruttura direttamente il fabbricato con organizzazione e mezzi propri), ma anche chi, in modo occasionale, si avvale di imprese terze per la realizzazione dei lavori.

## Interventi di recupero sugli immobili

Gli interventi di recupero sugli immobili richiamati dall'articolo 10, comma 1, n. 8-*ter*, D.P.R. 633/1972 sono quelli elencati dall'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), D.P.R. 380/2001, corrispondenti alle tipologie di interventi di cui all'articolo 31, comma 1, lettere c), d) ed e), L. 457/1978.

In particolare, si tratta:

- degli "interventi di restauro e di risanamento conservativo", rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli

<sup>2</sup> Cfr. circolare n. 22/E/2013, cit..

<sup>3</sup> Cfr. risoluzione n. 58/E/2008.

<sup>4</sup> Cfr. circolari n. 18/E/2013 (§ 3.2) e n. 22/E/2013, cit..

- impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio (articolo 3, comma 1, lettera c), D.P.R. 380/2001);
- degli *"interventi di ristrutturazione edilizia"*, rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare a un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi e impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi, altresì, gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere, altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. Costituiscono, inoltre, ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a tutela ai sensi del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al D.Lgs. 42/2004, nonché, fatte salve le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al D.M. 1444/1968, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria (articolo 3, comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2001);
  - degli *"interventi di ristrutturazione urbanistica"*, rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale (articolo 3, comma 1, lettera f), D.P.R. 380/2001).

## Data di ultimazione dei lavori

Ai fini della verifica del regime Iva applicabile alla cessione dei fabbricati strumentali diviene, altresì, elemento rilevante la data di ultimazione dei lavori di costruzione o di ripristino del fabbricato. La qualificazione dell'intervento dal punto di vista urbanistico ed edilizio è effettuata dagli enti competenti (Comune) ed è evidenziata nei titoli abilitativi che autorizzano l'intervento stesso, atteso che presuppone un accertamento di tipo tecnico.

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che il concetto di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ripristino dell'immobile, al quale si ricollega il regime impositivo dell'operazione, deve essere individuato con riferimento al momento in cui l'immobile è idoneo a espletare la sua funzione, ovvero a essere destinato al consumo.

Pertanto, si deve considerare ultimato l'immobile per il quale è intervenuta, da parte del direttore dei lavori, l'attestazione dell'ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24, D.P.R. 380/2001. Inoltre, si deve ritenere "ultimato" anche il fabbricato concesso in uso a terzi, con i fisiologici contratti relativi all'utilizzo dell'immobile, poiché lo stesso, pur in assenza della formale attestazione di ultimazione rilasciata dal tecnico competente, si presume che, essendo idoneo a essere immesso in consumo, presenti tutte le caratteristiche fisiche idonee a far ritenere l'opera di costruzione o di ristrutturazione completata<sup>5</sup>. Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione, è stato precisato che la relativa cessione si considera imponibile Iva a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati, anche se in misura parziale.

Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative all'esecuzione dell'intervento affinché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione e, se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività, ma non

<sup>5</sup> Cfr. [circolare n. 12/E/2007](#) (§ 10).

è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione<sup>6</sup>.

## **Regime Iva della cessione del fabbricato strumentale oggetto di regolarizzazione edilizia**

Quest'ultima condizione assume rilevanza nel caso oggetto della risposta a interpello n. 611/2020, in cui la società istante, con il provvedimento urbanistico (nella specie, il permesso di costruire in sanatoria per gli interventi realizzati, sia per i casi di difformità totale dal permesso originario, sia in presenza di difformità parziali o con variazioni essenziali dallo stesso), non ha realizzato alcun intervento di ripristino, in quanto la procedura di sanatoria non ha autorizzato un nuovo intervento sull'edificio, ma ha semplicemente preso atto degli interventi a suo tempo realizzati attestandone la conformità urbanistica ed edilizia.

Dall'istanza di interpello, si evince infatti che la società istante ha provveduto alla regolarizzazione *ex post* di un intervento edilizio realizzato sull'edificio oggetto di successiva cessione in difformità dal titolo abilitativo per esso prescritto.

In particolare, gli interventi edilizi oggetto di regolarizzazione sono stati eseguiti in fase di realizzazione del fabbricato e, al fine di regolarizzare le irregolarità commesse, in vista della futura cessione del complesso immobiliare di cui fa parte dell'edificio in questione, la società ha avviato e positivamente concluso la procedura di sanatoria degli abusi edilizi prevista dall'articolo 36, D.P.R. 380/2001. Si tratta dell'istituto dell'accertamento di conformità, finalizzato al rilascio del permesso di costruire in sanatoria, degli interventi realizzati:

- in assenza o in difformità dal permesso di costruire e, quindi, sia in difformità totale, parziale o con variazioni essenziali;
- in assenza di segnalazione certificata di inizio attività alternativa al permesso di costruire (come nel caso in esame).

Come anticipato, nella fattispecie in esame non è stato di fatto realizzato alcun intervento di ripristino, sicché – con la descritta procedura di sanatoria di cui all'articolo 36, D.P.R. 380/2001 – l'autorità competente non ha autorizzato la realizzazione di nuovi interventi edilizi sull'edificio in questione, ma ha semplicemente preso atto degli interventi a suo tempo realizzati, in difformità rispetto al progetto presentato, attestandone la conformità alla disciplina urbanistica ed edilizia.

La pratica di sanatoria, dunque, non ha comportato la materiale esecuzione di alcun intervento edilizio idoneo ad attrarre la futura cessione del fabbricato di cui trattasi al regime di imponibilità a Iva obbligatorio ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972.

Pertanto, in assenza di un intervento edilizio rilevante ai sensi e per gli effetti di tale disposizione, l'Agenzia delle entrate ha concluso a favore dell'esenzione da Iva per la futura cessione del complesso immobiliare da parte della società istante.

In definitiva, ai fini dell'individuazione del regime impositivo, non assume alcuna rilevanza la circostanza che la società istante risulti formalmente titolare di un titolo abilitativo avente a oggetto un intervento edilizio astrattamente idoneo a qualificare la società medesima come "*impresa costruttrice o di ripristino*".

Come anticipato, la cessione dei fabbricati in corso di ristrutturazione è equiparabile alla cessione degli stessi entro 5 anni dall'ultimazione dell'intervento, ed è quindi imponibile Iva "per obbligo", a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati, anche se in misura parziale.

Nel caso di specie, invece, la pratica di sanatoria non ha comportato la materiale esecuzione di alcun intervento, ma ha semplicemente preso atto degli interventi a suo tempo realizzati, attestandone la conformità urbanistica ed edilizia, con la conseguenza – ha concluso l'Agenzia delle entrate – che la cessione del complesso immobiliare da parte della società istante è esente da Iva.

## **Riferimenti normativi**

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 611/E/2020  
articolo 10, D.P.R. 633/1972

<sup>6</sup> Cfr. circolare n. 12/E/2007 (§ 10), cit. e, nello stesso senso, risoluzione n. 91/E/2007.

## Capitali in Paesi "black list": la Cassazione conferma l'applicazione retroattiva del raddoppio dei termini

**C**on l'ordinanza n. 7957/2021, la Suprema Corte è tornata a occuparsi della presunzione introdotta dall'articolo 12, D.L. 78/2009 con riferimento a investimenti e attività finanziarie detenuti in Paesi "paradisiaci", arrivando a conclusioni alquanto opinabili. In sostanza, in tale pronuncia, la Cassazione ribadisce l'orientamento più recente secondo cui seppur, in linea di principio, è esclusa l'applicazione per il passato della presunzione "capitale=reddito", introdotta nel 2009 per i capitali non dichiarati in Paesi black list, in concreto resta ferma la retroattività del raddoppio dei termini per l'accertamento delle maggiori imposte e la contestazione delle sanzioni per le violazioni da monitoraggio fiscale, poiché le relative disposizioni del citato articolo 12, D.L. 78/2009 hanno natura procedimentale e non sostanziale. In altri termini, l'Agenzia delle entrate può accertare i periodi di imposta antecedenti (nel caso di specie si trattava del periodo di imposta 2006) senza però potersi avvalere dell'"automatismo" presuntivo (con conseguente inversione dell'onere della prova a carico del contribuente), ma utilizzando le regole di carattere generale secondo cui è l'Amministrazione finanziaria a dover dimostrare la pretesa impositiva. Tuttavia, secondo gli Ermellini, a tali fini è sufficiente un unico indizio, se grave e preciso, come nel caso oggetto dell'ordinanza in commento, ove l'accertamento era nato dalla c.d. "Lista Falciani".

### Il testo normativo

L'orientamento della Suprema Corte, che conferma la precedente sentenza n. 29632/2019, tuttavia appare fin troppo sbilanciato a favore dell'Erario e soprattutto, in contrasto con lo stesso dettato normativo. Come noto, l'articolo 12, D.L. 78/2009 con l'intento di disincentivare la detenzione di capitali in Paesi a fiscalità privilegiata, ha introdotto, in caso di violazioni degli obblighi dichiarativi ai fini del monitoraggio fiscale, una presunzione reddituale e un raddoppio delle relative sanzioni e dei termini ordinari per l'accertamento. In particolare, il comma 2 prevede che "In deroga a ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Mef 107 del 4 maggio 1999, e al decreto del Mef del 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 273 del 23 novembre 2001, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4, D.L. 167/1990, convertito dalla L. 227/1990, ai soli fini fiscali si presumono costituiti, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. In tale caso, le sanzioni previste dal D.Lgs. 471/1997, sono raddoppiate".

Ai commi 2-bis e 2-ter, invece, si dispone rispettivamente che "Per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 43, comma 1 e 2, D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni, e all'articolo 57, comma 1 e 2, D.P.R. 633/1972, e successive modificazioni, sono raddoppiati. Per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4, D.L. 167/1990, convertito, con modificazioni, dalla L. 227/1990, e successive modificazioni, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini di cui all'articolo 20, D.Lgs. 472/1997, sono raddoppiati."

Orbene, tralasciando in questa sede la questione riguardante la perdurante attualità delle c.d. "black list" richiamate<sup>1</sup> appare evidente dal tenore letterale della norma che, quanto meno con

<sup>1</sup> Quella del D.M. 4 maggio 1999, rilevante ai fini della residenza delle persone fisiche, ove continuano a figurare Paesi come ad esempio, la Svizzera che comunque accordano oramai lo scambio di informazioni, e, ancor di più, quella del D.M. 21 novembre 2001 varata a suo tempo per individuare i Paesi a fiscalità privilegiata ai fini Cfc, ma oramai su un "binario morto" posto che la disciplina Cfc è totalmente mutata nel corso degli anni ed è oggi correlata con le definizioni di Paese "paradisiaco" recate dall'articolo 47-bis, Tuir, richiamato dall'articolo 167, Tuir,

riferimento al raddoppio dei termini nell'ambito dell'accertamento delle imposte, il comma 2-bis dell'articolo 12, D.L. 78/2009 sia inscindibilmente legato con la presunzione introdotta nel precedente comma 2, posto che il raddoppio dei termini in tal caso viene espressamente "agganciato" all'"accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2".

## La tesi c.d. "procedimentalistica" nella prassi dell'Amministrazione finanziaria e nella giurisprudenza.

L'ordinanza n. 7957/2021 in commento si inserisce in un lungo e acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale che si è polarizzato sulla contrastante interpretazione circa la natura sostanziale o procedurale<sup>2</sup> dell'articolo 12, D.L. 78/2009, da cui deriva una diversa efficacia temporale dello stesso, posto che l'irretroattività delle norme fiscali, sancita nel nostro ordinamento (e in particolare dall'articolo 3 dello Statuto del contribuente) riguarda, in linea di principio, esclusivamente le norme sostanziali, che incidono direttamente sul contenuto del rapporto tributario.

Sulla presunta natura procedurale della disposizione, con applicazione retroattiva del raddoppio dei termini, si è espressa fin dal principio l'Agenzia delle entrate, che ha sempre ritenuto applicabile retroattivamente tanto la presunzione reddituale quanto il raddoppio dei termini per l'accertamento delle imposte e per la contestazione delle violazioni degli obblighi dichiarativi ai fini del monitoraggio fiscale. In proposito l'Amministrazione finanziaria ha affermato con chiarezza come *"la natura procedimentale della disposizione contenuta nel citato articolo 12 rende la stessa applicabile a tutte le annualità per le quali i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale non erano ancora decaduti al momento dell'entrata in vigore del D.L. 78/2009"*<sup>3</sup> Tale posizione, peraltro, ha trovato riscontro anche in alcune Commissioni Tributarie<sup>4</sup> che hanno concluso in senso favorevole all'Erario, a volte, peraltro, valorizzando quasi esclusivamente e aprioristicamente le finalità di contrasto della norma ai "paradisi fiscali", prescindendo da qualsivoglia valutazione sul carattere sostanziale o procedurale della stessa<sup>5</sup>. Dunque, poiché la conseguenza di una simile impostazione, chiaramente pro Fisco, consiste nella possibilità di accertare annualità anche antecedenti all'entrata in vigore della norma, recuperando a tassazione le eventuali disponibilità finanziarie detenute presso Paesi a fiscalità privilegiata e scaricando sul contribuente il davvero arduo (se non impossibile) onere di fornire la prova contraria, si comprende perché sia stata criticata da buona parte della dottrina e smentita da un consistente filone giurisprudenziale, anche della stessa Cassazione (seppur limitatamente al raddoppio dei termini con riferimento alle imposte).

## La tesi c.d. "sostanzialistica"

Ci riferiamo, in particolare, al precedente, ma comunque recente, orientamento espresso dalla Suprema Corte che, sempre con riferimento ad accertamenti scaturiti dalla c.d. "Lista Falciani", ha escluso la retroattività del raddoppio dei termini ai fini dell'accertamento delle imposte sulla base di argomentazioni che, a parere di chi scrive, risultano ineccepibili e vale la pena citare testualmente. In particolare, la sentenza n. 33223/2018 stigmatizza l'operato dell'Amministrazione finanziaria osservando come *"L'interpretazione seguita dalla Agenzia delle entrate, che consente di estendere i termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento sulla base dell'articolo 12, D.L. 78/2009 anche ad anni di imposta anteriori a 2010, si pone, in realtà, in evidente contrasto con l'articolo 3, L. 212/2000, il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi stabilito dall'articolo 11 delle disposizioni sulla legge in generale, salvo che questa non sia espressamente prevista (Cassazione n. 5015/2003 e n. 25722/2009).*

La esclusione dell'applicazione retroattiva delle disposizioni normative trova, infatti, giustificazione

attualmente vigenti.

<sup>2</sup> In dottrina si ritiene che il profilo sostanziale della norma tributaria riguarda gli elementi costitutivi (soggetto passivo, soggetto attivo, presupposto impositivo, *quantum*) dell'obbligazione tributaria, mentre il profilo procedurale attiene esclusivamente agli aspetti operativi della riscossione del tributo e del relativo controllo.

<sup>3</sup> Circolare n. 27/E/2015 in senso conforme cfr. circolari n. 43/E/2009, n. 6/E/2015, n. 19/E/2017 e n. 7/E/2019.

<sup>4</sup> CTR Abruzzo, sentenza n. 879/2019; CTR Toscana, sentenza n. 1259/2015; CTR Lombardia, sentenza n. 5626/2014.

<sup>5</sup> Ad esempio, nella motivazione della sentenza n. 5626/2014, la CTR della Lombardia afferma limpidamente che *"l'articolo 12, commi 2 e 2-bis, D.L. 78/2009 non può non ritenersi ad efficacia derogatoria e retroattiva per natura, struttura, funzione e definizione. ... essendo finalizzata (NdR tale norma) al recupero a tassazione di ingenti capitali già esportati in Paesi a fiscalità privilegiata o black list"*.

nella esigenza di salvaguardare principi fondamentali del nostro ordinamento, quali la certezza del diritto, il principio del legittimo affidamento e quello di ragionevolezza, nonché i principi contenuti nella Costituzione, quali il diritto alla difesa e il principio di capacità contributiva. E per tale ragione al divieto di irretroattività fanno eccezione solo le norme dichiaratamente interpretative, che sono esplicitamente qualificate tali dal Legislatore. *La presunta natura procedimentale della norma di cui all'articolo 12, comma 2-bis, D.L. 78/2009 collide, altresì, con il tradizionale criterio della sedes materiae, che vede abitualmente le norme in tema di presunzioni collocate nel codice civile e, dunque, di diritto sostanziale, e non già nel codice di rito, e pone il contribuente che, sulla base del quadro normativo previgente, non avrebbe avuto interesse alla conservazione di un certo tipo di documentazione in condizione di sfavore, poiché pregiudica l'effettivo espletamento del diritto di difesa, in violazione dei principi di cui agli articoli 3 e 24, Costituzione (Cassazione n. 2662/2018). Va, in proposito, sottolineato che, prima della emanazione della norma di cui si discute non erano tassabili come "redditi sottratti a tassazione in Italia", sia pure in via presuntiva e salvo prova contraria, le somme detenute nei c.d. Paesi "black list"; proprio a seguito della previsione di una imposizione delle suddette somme, le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2-bis, D.L. 78/2009, pur collocandosi nell'ambito di una disciplina di carattere procedimentale, esplicano effetti sostanziali in punto di determinazione del reddito e influiscono direttamente sul rapporto tributario sostanziale. La disposizione in oggetto fissa, infatti, un meccanismo presuntivo che incide in maniera decisiva sulla ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione e contribuente e, di conseguenza, come tutte le disposizioni in materia di prova, non ha natura processuale, bensì sostanziale, poiché la sua applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda (Cassazione n. 4225/2007 e n. 717/2001). Alla luce di tali considerazioni risulta condivisibile la tesi difensiva dei ricorrenti, secondo cui le disposizioni introdotte dal D.L. 78/2009 hanno un effetto sostanziale, sicché non può giustificarsi una applicazione retroattiva della norma ad attività di accertamento relative a periodi di imposta pregressi, dato che le nuove disposizioni hanno modificato l'efficacia che viene attribuita alla prova stessa. Nel caso di specie l'obbligo di fornire una prova contraria per evitare l'imposizione verrebbe a inficiare irrimediabilmente il diritto di difesa dei contribuenti che, prima della introduzione della disposizione normativa, non potevano certamente essere tenuti a preconstituirsì una prova in tal senso, dato che la legislazione all'epoca vigente non prevedeva ancora quest'onere."*

La pronuncia appena citata peraltro è significativa anche laddove, seppur incidentalmente, ancora l'efficacia del D.L. 78/2009 a partire dal periodo 2010 (ossia quello successivo a quando è stata introdotta la presunzione, conformemente a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, secondo periodo, dello Statuto del Contribuente<sup>6</sup>) e non dal 2009. Nell'ambito del medesimo filone va citata inoltre anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 2662/2018 in cui in sostanza si arriva alle medesime conclusioni con riferimento all'irretroattività del raddoppio dei termini in materia di accertamento delle imposte, anche se si ammette invece il raddoppio per la contestazione sulle violazioni da RW, sostenendo (con un'interpretazione a nostro avviso non esente da critiche su questo punto) che gli obblighi di monitoraggio fiscale erano già noti al contribuente prima dell'entrata in vigore del D.L. 78/2009. D'altro canto, le argomentazioni, molto convincenti, su cui si basa la tesi "sostanzialista" non possono essere certo scalfite dal fatto che l'articolo 12, comma 2, D.L. 78/2019 esordisca con la locuzione "In deroga ad ogni vigente disposizione di legge" poiché appare evidente che tale deroga riguarda la presunzione reddituale (e la relativa inversione dell'onere della prova) e non certo le disposizioni normative successive riguardanti il raddoppio dei termini, posto che è lo stesso Statuto del contribuente (articoli 1 e 3) ad ammettere deroghe ai principi in esso stabiliti, ma solo se previste in modo espresso.

Da ultimo, si evidenzia come la tesi "sostanzialista" abbia trovato riscontro anche in diverse sentenze di merito<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> In tal senso si è espressamente pronunciata la CTR della Lombardia, con la sentenza n. 1865/2017, nella quale vengono richiamate la sentenza n. 4753/II/2014 della CTP di Milano e la sentenza n. 3878/XX/2014 della stessa CTR della Lombardia.

<sup>7</sup> Fra cui ad esempio CTR della Lombardia, sentenza n. 2289/2018; CTP di Rimini, sentenza n. 42/2017; CTP di Milano, sentenza n. 1836/2016.

## Le (opinabili) conclusioni dell'ordinanza n. 7957/2021

Ebbene, in questo contesto normativo e giurisprudenziale, la Cassazione con l'ordinanza in esame, che richiama e conferma, in sostanza, la sentenza n. 29632/2019, in modo quasi beffardo, da un lato riconosce espressamente il principio di irretroattività della contestata presunzione, stante la natura evidentemente sostanziale della stessa, ma dall'altro ammette l'accertamento sui periodi di imposta precedenti per i quali quindi, non operando la citata presunzione, l'Agenzia è gravata dell'onere della prova che nel caso di specie, tuttavia, è ritenuto assolto con la "semplice" scheda clienti derivante dalla c.d. "Lista Falciani". Sotto questo profilo, si consolida ulteriormente l'orientamento, pressoché univoco, della Cassazione secondo cui è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, a eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'Autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'Autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite e in violazione del diritto alla riservatezza bancaria (Cassazione n. 8605/2015, n. 8606/2015, n. 16950/2015, n. 17183/2015, n. 33893/2019; per la lista Vaduz cfr. Cassazione n. 16950/2015; per la lista Pessina vedi Cassazione n. 17183/2015). Peraltro, il giudice può fondare il proprio convincimento anche su una sola presunzione semplice purché grave e precisa (per la lista Falciani cfr. Cassazione n. 3276/2018; recentemente anche Cassazione n. 19446/2020). Anche in questo caso, le conclusioni della Suprema Corte appaiono troppo penalizzanti per il contribuente, soprattutto se "calate" nella pratica, ove spesso i dati estrapolati dalle famigerate "liste" sono semplici estratti di fogli *excel* con nome e cognome del presunto evasore e relativo importo detenuto a una certa data: sembra davvero troppo poco per fondare un avviso di accertamento, senza alcun ulteriore approfondimento istruttorio da parte del Fisco.

## Ma il raddoppio vale anche in caso di ravvedimento?

La questione esaminata dall'ordinanza in esame impatta in modo evidente sul consistente contenzioso in corso sul punto, ma, ovviamente, con il passare degli anni ha perso sempre più peso specifico nell'ambito dell'accertamento, in quanto risultavano sempre meno gli anni controllabili con l'applicazione retroattiva della presunzione. Così, per esempio, oggi il tema in sede di accertamento non è più attuale visto che nel 2021 scadono, anche con il contestato raddoppio, nel peggiore dei casi (omessa dichiarazione o monitoraggio fiscale), i periodi di imposta a partire dal 2010, annualità a partire dalla quale il raddoppio, quanto meno sulla base dell'ordinamento nazionale, è legittimo. Una questione molto meno dibattuta, ma molto più attuale, invece, riguarda l'applicabilità del raddoppio in caso di preventivo ravvedimento da parte del contribuente che detiene capitali inizialmente non dichiarati in Paesi *black list*. Sul punto, è noto come l'Agenzia delle entrate ritenga che il raddoppio dei termini operi comunque, tanto che, ai tempi della *voluntary disclosure* (L. 186/2014, e successive modificazioni) uno dei vantaggi più "apprezzati" era quello di essere tenuti a sanare, con riferimento a capitali detenuti in Paesi che avevano raggiunto un accordo per lo scambio di informazioni (come ad esempio la Svizzera e il Principato di Monaco), solo le annualità ancora accertabili in base agli ordinari termini, senza quindi considerare il raddoppio.

Ebbene, anche in questo caso, tale impostazione non sembra in linea con quanto previsto dal tenore letterale del citato articolo 12, comma 2, D.L. 78/2009. In base a tale disposizione appare evidente che:

- non è previsto dal Legislatore alcun termine temporale entro cui i capitali detenuti in Paesi *black list* debbano essere oggetto di dichiarazione;
- naturale conseguenza di ciò è che il ravvedimento operoso eseguito prima della notifica dell'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate, dovrebbe rimuovere "ora per allora",

dunque *ex tunc*, la violazione in ordine all'omessa presentazione del quadro RW e quindi blocchi l'operatività della presunzione stessa.

Tali conclusioni, peraltro, sono ulteriormente corroborate dalle modifiche normative intervenute in ambito penale, all'articolo 13, D.Lgs. 74/2000 (articolo 11, comma 1, D.Lgs. 158/2015 e articolo 39, comma 1, lettera q-bis), D.L. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 157/2019), ai sensi del quale il ravvedimento operoso eseguito prima della conoscenza formale dell'avvio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, è oramai una causa di non punibilità del reato stesso addirittura anche in caso di dichiarazione fraudolenta (reati di cui agli articoli 2 e 3, D.Lgs. 74/2000).

Si deve evidenziare, inoltre, che l'efficacia retroattiva del ravvedimento operoso, con efficacia dunque sanante delle violazioni commesse è stata più volte ribadita dalla stessa Amministrazione finanziaria. Così ad esempio:

- la circolare n. 28/E/2011, § 2.14, dell'Agenzia delle entrate ha chiarito come il "ravvedimento operoso ...introdotta dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, consente ai contribuenti, a determinate condizioni e con specifici limiti, di sanare spontaneamente le violazioni, gli errori e gli illeciti commessi nell'applicazione delle norme";
- la circolare n. 1/2018 della G. di F., ha chiarito che "...A seguito delle modifiche apportate dalla Legge di Stabilità per il 2015, sono stati introdotti nell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997: il comma 1-ter, che, nella sua formulazione originaria prevedeva la possibilità per il contribuente di poter accedere al ravvedimento operoso nonostante l'avvio di attività ispettive o la constatazione di violazioni con riferimento ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. Condizioni preclusive, queste ultime, che restavano di contro valide per tutti i tributi diversi da quelli citati. ...In altri termini, a differenza di quanto previsto dalla previgente formulazione della norma, il trasgressore può ora regolarizzare i propri errori e/o le omissioni, riguardanti sia i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate sia quelli di natura doganale e le accise gestiti dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, anche in costanza dell'attività di controllo o successivamente alla constatazione delle violazioni; ...Al riguardo, come affermato nella circolare n. 6/E/2015 dell'Agenzia delle entrate, la possibilità di poter accedere al ravvedimento operoso nonostante la violazione sia stata già constatata mediante processo verbale di constatazione, non muta la natura e le finalità dell'istituto in esame, che rimane un atto di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente e non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione".

Si noti, infine, che con specifico riguardo alla sterilizzazione, in caso di ravvedimento operoso ai fini del monitoraggio fiscale, della presunzione di cui all'articolo 12, D.L. 78/2009 si è espressa tanto la Fondazione nazionale dei dottori commercialisti, con circolare del 15 luglio 2015, quanto la dottrina maggioritaria<sup>8</sup>.

È chiaro, tuttavia, che seguendo un approccio di questo tipo si deve mettere in conto, in caso di un eventuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, un sicuro contenzioso e certo le recenti prese di posizione della Cassazione esaminate in questo contributo, seppur su un differente tema, non sono particolarmente incoraggianti. Sotto quest'ultimo profilo, l'auspicio è che vi sia l'intervento delle Sezioni Unite che possa portare a conclusioni più garantiste e che rispettino il sacrosanto diritto di difesa del contribuente, così come la stessa Suprema Corte ha riconosciuto nelle citate pronunce del 2018.

## Riferimenti normativi

Cassazione, ordinanza n. 7957/2021  
articolo 12, D.L. 78/2009

<sup>8</sup> Cfr. Ferranti, "Ravvedimento operoso: alcune questioni aperte", in *Il Fisco*, n. 38/2016, sia consentito inoltre il richiamo a N. Fasano, "Il ravvedimento del quadro RW", in *Il Fisco*, n. 42/2016.

## Rimedi per il recupero dell'Iva erroneamente addebitata sulle vendite a distanza imponibili "a destino"

**L'** Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 255/E/2021, ha fornito chiarimenti in merito ai rimedi per il recupero dell'Iva erroneamente pagata in Italia per le vendite a distanza intracomunitarie di beni, imponibili nello Stato membro di destinazione.

### L'oggetto dell'istanza di interpello

Nei periodi d'imposta 2015 e 2016, le soglie previste dall'articolo 34, Direttiva 2006/112/CE sono state superate e, di conseguenza, l'istante avrebbe dovuto richiedere l'apertura della partita Iva nello Stato membro di destinazione dei beni e, per le operazioni imponibili oltre tale soglia, avrebbe dovuto versare la relativa Iva nello Stato estero.

A seguito della richiesta di pagamento dell'imposta non versata da parte delle Autorità fiscali locali, l'istante ha chiesto:

- quale sia il momento in cui sorge il presupposto per la richiesta di rimborso dell'Iva versata originariamente allo Stato italiano e successivamente pagata allo Stato estero;
- quali siano le modalità per richiedere la restituzione dell'Iva in questione allo Stato italiano.

### Disciplina delle vendite a distanza in vigore fino al 30 giugno 2021

La normativa in materia di Iva prevede un regime particolare per le vendite in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, ove effettuate nell'ambito dell'Unione Europea nei confronti di "privati consumatori".

Come regola generale, è prevista la tassazione nel Paese membro di destinazione, purché le vendite effettuate nel singolo Paese siano superiori a una determinata soglia annua.

Quest'ultima persegue un duplice obiettivo, essendo diretta<sup>1</sup>:

- a evitare che, per i beni venduti tramite la particolare modalità del commercio a distanza, gli acquisti di privati consumatori vengano deviati a favore dei Paesi membri che applicano aliquote più basse;
- ad assicurare condizioni eque di concorrenza tra i Paesi membri.

In particolare, è previsto che:

- dal lato attivo, si considerano non imponibili in Italia le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa<sup>2</sup>;
- dal lato passivo, si considerano effettuate in Italia – come cessioni interne e non come acquisti intracomunitari<sup>3</sup> – le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal cedente o per suo conto da altro Stato membro nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta, ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari ai sensi dell'articolo 38, comma 6, D.L. 331/1993, ma con esclusione in tal caso delle cessioni di prodotti soggetti ad accisa<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Cfr. risoluzione n. 90/E/2012.

<sup>2</sup> Cfr. articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993.

<sup>3</sup> Cfr. risoluzione n. 90/E/2012, cit. e circolare n. 13/1994 (§ B.4.1).

<sup>4</sup> Cfr. articolo 40, commi 3 e 4, D.L. 331/1993.

# Schede operative

Regime Iva delle operazioni attive	Condizioni
Iva nel Paese UE di destinazione	- beni spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa - cessioni effettuate in altro Paese membro superiori, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a 100.000 euro, ovvero all'eventuale minore ammontare stabilito da tale Paese
Iva in Italia	Se una o entrambe le condizioni di cui sopra non sono soddisfatte

Regime Iva delle operazioni passive	Condizioni
Iva in Italia	- beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal cedente o per suo conto da altro Stato membro nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta, ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari - cessioni effettuate in Italia superiori, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a 35.000 euro
Iva nel Paese UE di origine	Se una o entrambe le condizioni di cui sopra non sono soddisfatte

## Operazioni escluse

Le disposizioni in esame non si applicano, oltre che per le cessioni di beni soggetti ad accisa<sup>5</sup>, per:

- le cessioni di mezzi di trasporto nuovi;
- le cessioni di beni da installare, montare o assemblare da parte del fornitore o per suo conto.

## Soglia annua per la tassazione nel Paese di destinazione

Come anticipato, affinché operi il principio di tassazione nel Paese di destinazione, le "vendite a distanza" devono essere effettuate da un operatore che abbia superato una predeterminata soglia annua; in caso contrario, l'Iva è dovuta nel Paese di origine, cioè in quello del cedente, salvo l'opzione per la tassazione nel Paese di destinazione.

In particolare:

- ai sensi dell'articolo 40, comma 4, lettera b), D.L. 331/1993, è richiesto che le cessioni effettuate in Italia siano superiori, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a 35.000 euro<sup>6</sup>;
- ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993, è richiesto che le cessioni effettuate in altro Paese membro siano superiori, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a 100.000 euro, ovvero all'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da tale Paese a norma dell'articolo 34, Direttiva 2006/112/CE.

Stato membro	Soglia	Stato membro	Soglia
Austria	35.000 €	Svezia	320.000 SEK
Belgio	35.000 €	Finlandia	35.000 €
Olanda	100.000 €	Cipro	35.000 €
Danimarca	280.000 DKK	Estonia	35.000 €
Germania	100.000 €	Lettonia	35.000 €
Grecia	35.000 €	Lituania	35.000 €
Spagna	35.000 €	Malta	35.000 €
Francia	35.000 €	Polonia	160.000 PLN
Irlanda	35.000 €	Repubblica Ceca	1.140.000 CZK

<sup>5</sup> Ai sensi dell'articolo 38, comma 4-bis, D.L. 331/1993, costituiscono prodotti soggetti ad accisa i prodotti energetici, l'alcol, le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati, quali definiti dalle disposizioni dell'Unione Europea in vigore, escluso il gas fornito mediante un sistema di gas naturale situato nel territorio della UE o una rete connessa a un tale sistema.

<sup>6</sup> Tale soglia è stata modificata dall'articolo 24, comma 7, lettera b), n. 1), L. 88/2009 (Comunitaria per il 2008), in quanto il previgente limite monetario, pari a 27.888,67 euro, non era allineato all'articolo 34, Direttiva 2006/112/CE.

Stato membro	Soglia	Stato membro	Soglia
Italia	35.000 €	Slovacchia	35.000 €
Lussemburgo	100.000 €	Slovenia	35.000 €
Portogallo	35.000 €	Ungheria	35.000 €
Gran Bretagna	70.000 GBP	Bulgaria	70.000 BGN
Romania	118.000 RON	Croazia	270.000 HRK

## Opzione per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione

Laddove la soglia di cui sopra non risulti superata è comunque concessa al cedente la facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione<sup>7</sup>.

Ferma restando la rilevanza del comportamento concludente del contribuente<sup>8</sup>, l'opzione:

- ha effetto a decorrere dall'anno nel corso del quale è esercitata;
- è valida fino a quando non venga revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno nel corso del quale è esercitata, purché ne permangano i presupposti;
- deve essere comunicata, come anche la sua revoca, nella dichiarazione Iva relativa all'anno in cui è stata effettuata la scelta (righe VO10 e VO11, rispettivamente per l'opzione e la revoca).

VO10	CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN BASE A CATALOGHI, PER CORRISPONDENZA E SIMILI (art. 41, d.l. n. 331/1993)	Opzioni	BE	DE	DK	EL	ES	FR	GB	IE	LU	NL	PT	SM	AT	FI	SE
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
VO11		Revoche	CY	EE	LV	LT	MT	PL	CZ	SK	SI	HU	BG	RO	HR		
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27			

## Superamento della soglia in corso d'anno

In base all'articolo 14, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, di "rifusione" dell'articolo 22, Regolamento 2005/1777/CE, il superamento, in corso d'anno, della soglia non ha effetto sulle operazioni già effettuate nell'anno, che restano pertanto imponibili nel Paese del cedente.

Se, tuttavia, il cedente ha optato per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione, il superamento della soglia in corso d'anno non ha effetto sul luogo impositivo, che resta in ogni caso coincidente con il Paese di destinazione dei beni.

Al di là di quest'ultima ipotesi, il superamento in corso d'anno della soglia implica la tassazione a destinazione delle "vendite a distanza" a partire dalla cessione che ha determinato lo "sfioramento" e ha effetto per tutte le restanti "vendite a distanza" effettuate nell'anno in corso e in quello successivo.

## Irrelevanza delle modalità organizzative e di esecuzione della vendita

Ai fini della tassazione nel Paese di destinazione, l'articolo 33, § 1, Direttiva 2006/112/CE dispone che si considera come luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

Anche, quindi, se gli articoli 40, comma 3, del D.L. 331/1993, per le "vendite a distanza" con acquirente italiano, e 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993, per le "vendite a distanza" con acquirente comunitario, fanno riferimento alle "cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili", la specifica disciplina prevista per tali operazioni prescinde dalle modalità di organizzazione e di esecuzione della vendita.

Come anche indicato dall'Amministrazione finanziaria<sup>9</sup>, è quindi sufficiente che il trasporto della

<sup>7</sup> Cfr. articoli 40, comma 3, e 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993.

<sup>8</sup> Cfr. articolo 1, comma 1, D.P.R. 442/1997.

<sup>9</sup> Cfr. risoluzione n. 39/E/2005 e circolare n. 20/E/2006 (§ 3).

merce sia effettuato direttamente dal cedente o da terzi per suo conto. In particolare, la cessione è da intendersi non imponibile anche se avviene nello stesso punto di vendita del soggetto fornitore, qualora il trasporto a destino sia effettuato dal fornitore o per suo conto.

Sul punto, la norma di interpretazione autentica contenuta nel primo comma dell'articolo 11-*quater*, D.L. 35/2005, aggiunto in sede di conversione nella L. 80/2005, ha definitivamente chiarito che la locuzione "cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili" deve intendersi riferita alle cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto.

Riferimento	Contenuto
Risoluzione n. 39/E/2005	Le vendite a distanza sono caratterizzate non solo dalla circostanza che l'acquisto è perfezionato da un soggetto privato, ma soprattutto dal fatto che il trasporto della merce venduta è effettuato direttamente a cura del fornitore o per suo conto. Ne consegue che la cessione è da intendersi non imponibile anche se avviene nello stesso punto di vendita del soggetto fornitore, qualora il trasporto a destino sia effettuato dal fornitore o per suo conto
Articolo 11- <i>quater</i> , comma 1, D.L. 35/2005	La locuzione "le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni", di cui agli articoli 40, comma 3, e 41, comma 1, lettera b), del D.L. 331/1993, deve intendersi riferita alle cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto
Circolare n. 20/E/2006 (§ 3)	Ciò che essenzialmente qualifica, in base alla disciplina comunitaria, le vendite a distanza è che il trasporto della merce è effettuato direttamente dal fornitore o per suo conto nei confronti di un acquirente che opera come privato consumatore e non tanto la circostanza che nella conclusione del relativo contratto il cliente e il fornitore si avvalgono di mezzi tecnologici di comunicazione a distanza (fax, telefono, <i>e-mail</i> , etc.). Ne consegue che le cessioni di beni sono ammesse al regime di non imponibilità e devono essere assoggettate a imposta nello Stato membro di destinazione - anche se concluse presso il punto vendita del fornitore - quando il trasporto a destinazione dell'acquirente in altro Stato membro viene eseguito a opera del cedente, configurandosi come accessorio all'operazione principale di cessione. Questo principio vale sia nell'ipotesi in cui il cedente è italiano e il cessionario di altro Stato membro, che in quella inversa

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 39/E/2005, ha preso in considerazione il caso in cui la merce è trasportata direttamente nel Paese comunitario dagli incaricati alla vendita e, successivamente, venduta "in loco" dagli incaricati stessi, mediante la sottoscrizione del contratto da parte dell'acquirente.

Ne consegue che solo all'atto della stipula del contratto effettuata nello Stato membro ha luogo l'alienazione del bene.

È possibile affermare, quindi, che la fattispecie prospettata non rientra nelle vendite a distanza e che i beni sono introdotti nello Stato membro in regime di "tentata vendita".

Si tratta propriamente di un'operazione intracomunitaria posta in essere da una ditta italiana per il tramite di un proprio incaricato alla vendita, che agisce per conto della ditta stessa in qualità di dipendente o, comunque, di rappresentante munito di apposito mandato con rappresentanza a vendere, tenuto alla stipula del contratto e alla consegna della merce.

In linea di principio, per le operazioni di "tentata vendita" che si realizzano nel territorio di un altro Stato membro dovrebbe applicarsi il regime sospensivo previsto dall'articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993, secondo cui non costituisce cessione intracomunitaria l'invio di beni in altro Stato membro che, se fossero ivi importati, beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.

Come, tuttavia, indicato dalla risoluzione n. 39/E/2005, occorre fare riferimento alla normativa vigente nel Paese membro di destinazione per valutare come siano state recepite le disposizioni comunitarie, ossia se esso consideri l'introduzione di beni in "tentata vendita" tra le acquisizioni per

finalità rientranti nella sfera d'impresa – come tali assimilate agli acquisti intracomunitari – ovvero se la parifichi alle introduzioni di beni che, a livello doganale, sono completamente esonerati dai dazi all'importazione – in quanto tali non assimilate agli acquisti intracomunitari.

In particolare:

- nella prima ipotesi, il trasferimento dei beni dà luogo a una cessione intracomunitaria, non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993, con il conseguente obbligo di:
  - emissione della fattura in regime di non imponibilità per l'intero carico di beni inviato nello Stato membro di destinazione;
  - acquisizione intracomunitaria nel medesimo Stato per il tramite del numero di partita Iva previamente acceso "in loco", direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale;
- nella seconda ipotesi, con la vendita dei beni occorre provvedere alla regolarizzazione del precedente trasferimento intracomunitario, previa identificazione ai fini Iva, ex articolo 17, § 3, Direttiva 2006/112/CE.

## **Modalità di fatturazione**

Operativamente, per le vendite "sopra-soglia" o per quelle effettuate a seguito dell'opzione per l'applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione, il fornitore italiano deve identificarsi ai fini Iva (direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale) nello Stato membro di destinazione dei beni e addebitare la relativa imposta, calcolata con l'aliquota vigente in tale Stato.

A tal fine, è possibile emettere un'unica fattura valida ai fini sia italiani sia del Paese di destinazione, con indicazione:

- in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma, comunitaria o nazionale (in quest'ultima ipotesi, l'articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993);
- dell'imposta estera.

Nell'ipotesi considerata, il fornitore nazionale emette la fattura in triplice copia, di cui una per il cliente e una per la posizione Iva locale, e – come indicato dalla circolare n. 13/1994 (§ B.2.1) – presenta il modello Intra 1-*bis* ai fini fiscali e ai fini statistici, in relazione al periodo (mensile o trimestrale) in cui la fattura è registrata o soggetta a registrazione, senza compilare la colonna 3 (codice Iva dell'acquirente).

Come anticipato, per le vendite "sotto-soglia", l'imposta resta dovuta in Italia sempreché il fornitore non abbia esercitato l'opzione per l'applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione.

Trova, pertanto, applicazione la disciplina prevista per le vendite per corrispondenza effettuate nei confronti di consumatori finali italiani, per cui le operazioni in esame non sono soggette<sup>10</sup>:

- né all'obbligo di emissione della fattura (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione);
- né a quello di certificazione mediante rilascio di scontrino o ricevuta fiscale, in virtù dell'esonero previsto dall'articolo 2, lettera oo), D.P.R. 696/1996. L'articolo 1, comma 1, lettera a), D.M. 10 maggio 2019 esclude temporaneamente dagli obblighi di memorizzazione e di trasmissione telematica dei corrispettivi le operazioni già esonerate dalla certificazione fiscale ai sensi dell'articolo 2, D.P.R. 696/1996, restando ferma – ai sensi dell'articolo 1, comma 3, D.M. 10 maggio 2019 – la possibilità di memorizzare e trasmettere i dati su base facoltativa. Ne consegue che le vendite a distanza "sotto-soglia" sono esonerate dall'obbligo di memorizzazione e di trasmissione telematica dei corrispettivi e, per le stesse, continua a essere obbligatoria l'annotazione nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24, D.P.R. 633/1972, come previsto dall'articolo 1, comma 2, D.M. 10 maggio 2019, con scorporo dell'Iva dai corrispettivi in sede di liquidazione periodica secondo la modalità prevista dall'articolo 27, D.P.R. 633/1972.

<sup>10</sup> Cfr. [risoluzione n. 274/E/2009](#).

## **Rimborso dell'Iva erroneamente pagata in Italia**

Per evitare fenomeni di doppia imposizione che potrebbero verificarsi quando lo Stato membro di destinazione del bene pretenda il pagamento dell'imposta sull'operazione già tassata in Italia, l'articolo 11-*quater*, comma 2, D.L. 35/2005 ha previsto che il soggetto passivo italiano possa chiedere la restituzione dell'Iva assolta in Italia entro il termine di 2 anni dalla notifica dell'atto impositivo da parte della competente Autorità fiscale estera.

Tale ipotesi ricorre quando la vendita è stata indebitamente assoggettata a imposta in Italia in quanto ritenuta "sotto soglia", per poi essere regolarmente tassata anche nel Paese membro di destinazione.

È stato chiarito che il soggetto passivo italiano può avvalersi del c.d. "rimborso anomalo", di cui all'articolo 21, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972). In questo caso, la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo 2 anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione<sup>11</sup>.

## **Utilizzo in compensazione del credito Iva**

Il citato articolo 11-*quater*, comma 2, D.L. 35/2005 prevede che, su richiesta del contribuente, il rimborso può essere effettuato anche tramite il riconoscimento, con provvedimento formale da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, di un credito di corrispondente importo utilizzabile in compensazione "orizzontale", ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997. In proposito, la circolare n. 20/E/2006 (§ 3) ha precisato che:

- il provvedimento che consente di compensare l'imposta indebitamente versata con altri debiti Iva (compensazione "verticale") o con debiti per altri tributi e contributi (compensazione "orizzontale") va adottato solo dopo che l'ufficio competente, in ragione del domicilio fiscale del richiedente, abbia accertato l'esistenza dei presupposti del credito;
- ai fini del rimborso, non è sufficiente il mero avvio della procedura di controllo da parte dell'Autorità fiscale dell'altro Paese membro, ma occorre che quest'ultima faccia valere la pretesa impositiva tramite notifica del relativo atto di accertamento. Il rimborso ha, infatti, a oggetto l'Iva relativa alle operazioni per le quali sia definitivamente accertata la debenza nell'altro Paese membro, sempreché la stessa sia stata precedentemente versata all'Erario italiano.

## **Risposta a interpello n. 255/E/2021**

Nel caso di specie, oggetto della risposta a interpello n. 255/E/2021, si desume che, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993, le "cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni" destinate a consumatori finali sono soggette a Iva nello Stato di residenza del cedente se l'ammontare delle cessioni di beni spediti o trasportati nell'altro Stato membro non ha superato nell'anno precedente, e non supera in quello in corso, l'importo di 100.000 euro (ovvero l'eventuale minore ammontare stabilito da detto Stato nella propria legislazione interna a norma dell'articolo 34, Direttiva 2006/112/CE).

Tuttavia, in caso di superamento della soglia nel corso dell'anno, le cessioni già eseguite s'intendono effettuate nello Stato membro di origine o Stato di residenza del soggetto passivo cedente, mentre quelle effettuate a partire dalla cessione che ha determinato il superamento della predetta soglia s'intendono eseguite nello Stato membro di destinazione, con effetto per tutte le vendite a distanza effettuate nella restante parte dell'anno.

L'articolo 11-*quater*, comma 2, D.L. 35/2005 stabilisce che il contribuente, che abbia già corrisposto indebitamente l'Iva in Italia e che sia chiamato a versare l'imposta anche nello Stato membro di destinazione del bene, può attivare il procedimento del c.d. "rimborso anomalo" di cui all'articolo 21 del DLgs. n. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972).

<sup>11</sup> Cfr. circolare n. 20/E/2006 (§ 3), *cit.*

Fermo restando che, in base a quest'ultima disposizione, *"la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo 2 anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*, il richiamato articolo 11-*quater*, comma 2, D.L. 35/2005 individua, quale presupposto per la restituzione dal quale far decorrere il termine biennale, *"la data di notifica dell'atto impositivo da parte della competente Autorità estera"*, ossia la data di notifica del provvedimento mediante il quale l'Amministrazione finanziaria dell'altro Stato membro qualifica le cessioni come *"vendite a distanza"*, da assoggettare a imposizione nel proprio Stato. Da tale data il contribuente ha, dunque, 2 anni di tempo per presentare istanza di rimborso dell'imposta già assolta in Italia.

Per ottenere il rimborso, inoltre, non è sufficiente il mero avvio della procedura di controllo da parte dell'Autorità dell'altro Stato membro, ma occorre che quest'ultimo faccia valere la pretesa impositiva tramite notifica del relativo atto di accertamento. Il rimborso ha a oggetto l'imposta relativa alle operazioni per le quali sia definitivamente acclarata la debenza del tributo nell'altro Stato membro e sempre che la stessa sia stata precedentemente versata all'Erario italiano.

Nel caso di specie, con riferimento ai periodi d'imposta 2015 e 2016, già oggetto di accertamento da parte dell'Autorità fiscale estera, la risposta a interpello n. 255/E/2021 conferma la legittimità della richiesta di rimborso dell'imposta erroneamente versata allo Stato italiano nel rispetto del termine biennale di decadenza previsto dal citato articolo 21, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972).

Riguardo, invece, agli anni d'imposta successivi, l'Agenzia delle entrate ha escluso la possibilità di integrare e modificare le dichiarazioni Iva presentate nell'ipotesi in cui siano riscontrati errori per i quali le Autorità fiscali estere non hanno emesso alcun provvedimento. L'imposta a debito riportata nelle dichiarazioni annuali presentate dall'istante è, infatti, conforme alle fatture emesse nei confronti dei cessionari con riferimento alle quali, stante il decorso dell'anno, non è consentita l'emissione di note di variazione ex articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972.

L'istante può, invece, avvalersi della procedura di cui all'articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972, che – riproponendo ai fini Iva quanto già disposto dall'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992 – consente al soggetto passivo di presentare la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di 2 anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

È, pertanto, possibile richiedere il rimborso dell'Iva che ad avviso dell'istante non è dovuta in Italia considerando, quale *"dies a quo"* dal quale far decorre il termine biennale previsto dal citato articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972, il momento in cui l'imposta è stata assolta in Italia, a tal fine dimostrando che l'imposta andava versata nello Stato membro di destinazione.

## **Disciplina delle vendite a distanza in vigore dal 1° luglio 2021**

Dal 1° luglio 2021, per effetto delle novità introdotte dall'articolo 2, Direttiva 2017/2455/UE, che a loro volta hanno modificato la Direttiva 2006/112/CE, le vendite a distanza di beni in ambito intracomunitario a destinazione di *"privati consumatori"* saranno soggette a un nuovo regime impositivo, applicabile a prescindere dalla circostanza che i beni siano soggetti ad accisa.

Il Consiglio dei Ministri, in attuazione della L. 117/2018 (Legge di delegazione europea 2018) e della L. 53/2021 (Legge di delegazione europea 2019-2020), il 20 maggio 2021 ha approvato in via definitiva il D.Lgs. di recepimento del citato articolo 2, Direttiva 2017/2455/UE.

## **Definizione di *"vendite a distanza intracomunitarie di beni"***

In base al novellato articolo 38-*bis*, comma 1, D.L. 331/1993, le vendite a distanza intracomunitarie di beni sono definite, in linea con l'articolo 14, § 4, Direttiva 2006/112/CE, come le cessioni di beni trasportati/spediti dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indiretta-

mente nel trasporto/spedizione dei beni, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione/trasporto a destinazione:

- di persone fisiche non soggetti d'imposta;
- degli organismi internazionali e consolari individuati in conformità all'articolo 151, Direttiva 2006/112/CE, corrispondente all'articolo 72, comma 1, D.P.R. 633/1972;
- con esclusione dei beni soggetti ad accisa, di cessionari non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa.

In conformità all'articolo 14, § 4, Direttiva 2006/112/CE, l'articolo 38-*bis*, comma 3, D.P.R. 633/1972 esclude dall'ambito delle vendite a distanza, in modo analogo a quanto previsto dall'attuale disciplina delle vendite a distanza:

- le cessioni di mezzi di trasporto nuovi; e
- le cessioni di beni da installare, montare o assiemare a cura del fornitore o per suo conto nello Stato di arrivo del trasporto/spedizione.

Riguardo ai beni soggetti ad accisa, come specificato dalla Relazione illustrativa dello schema di D.Lgs., le relative cessioni sono escluse dalla disciplina delle vendite a distanza se effettuate nei confronti di:

- enti, associazioni e altre organizzazioni di cui all'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972, non soggetti passivi d'imposta;
- soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile;
- produttori agricoli di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972 che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari;
- soggetti che applicano il regime del margine.

Alle cessioni di beni soggetti ad accisa si applica, invece, la disciplina delle vendite a distanza se le stesse sono effettuate a destinazione:

- delle persone fisiche non soggetti d'imposta;
- degli organismi internazionali o consolari di cui all'articolo 72, comma 1, D.P.R. 633/1972, o individuati negli altri Stati membri in conformità all'articolo 151, Direttiva 2006/112/CE.

## **Intervento indiretto del fornitore nel trasporto/spedizione**

I casi in cui il fornitore interviene indirettamente nel trasporto/spedizione dei beni sono individuati dall'articolo 5-*bis* del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, inserito dal Regolamento di esecuzione 2019/2026/UE, secondo cui i beni sono considerati trasportati/spediti da o per conto del fornitore, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto/spedizione, in particolare quando:

- il trasporto/spedizione dei beni è subappaltato dal fornitore a un terzo che consegna i beni all'acquirente;
- il trasporto/spedizione dei beni è effettuato da un terzo, ma il fornitore assume la responsabilità totale o parziale della consegna dei beni all'acquirente;
- il fornitore fattura e riscuote le spese di trasporto dall'acquirente per poi trasferirle a un terzo che organizza il trasporto/spedizione dei beni;
- il fornitore promuove con ogni mezzo i servizi di consegna di un terzo presso l'acquirente, mette in contatto l'acquirente e un terzo o comunica in altro modo a un terzo le informazioni necessarie per la consegna dei beni al consumatore.

Si considera che i beni non siano trasportati/spediti da o per conto del fornitore quando l'acquirente effettua egli stesso il trasporto dei beni o ne organizza la consegna con un terzo e il fornitore non interviene direttamente o indirettamente per effettuare il trasporto/spedizione dei beni o per coadiuvarne l'organizzazione.

## **Definizione di "vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi"**

In base al novellato articolo 38-*bis*, comma 2, D.L. 331/1993, le vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi sono definite, in linea con l'articolo 14, § 4, Direttiva 2006/112/CE, come le cessioni di beni trasportati/spediti dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto/spedizione dei beni, da un territorio o Paese terzo, con arrivo del trasporto/spedizione in uno Stato membro, a destinazione:

- di persone fisiche non soggetti d'imposta;
- degli organismi internazionali e consolari individuati in conformità all'articolo 151, Direttiva 2006/112/CE, corrispondente all'articolo 72, comma 1, D.P.R. 633/1972;
- con esclusione dei beni soggetti ad accisa, di cessionari non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa.

In conformità all'articolo 14, § 4, Direttiva 2006/112/CE, l'articolo 38-*bis*, comma 3, D.P.R. 633/1972 esclude dall'ambito delle vendite a distanza, in modo analogo a quanto previsto dall'attuale disciplina delle vendite a distanza:

- le cessioni di mezzi di trasporto nuovi; e
- le cessioni di beni da installare, montare o assemblare a cura del fornitore o per suo conto nello Stato di arrivo del trasporto/spedizione.

## **Luogo impositivo delle vendite a distanza intracomunitarie di beni**

Per semplificare gli oneri per le imprese di ridotte dimensioni, viene superato l'attuale sistema che prevede la realizzazione di una cessione interna nello Stato membro di destinazione dei beni al superamento della soglia annua stabilita da quest'ultimo Stato (pari a 100.000 euro, ovvero all'eventuale minore ammontare stabilito a norma dell'articolo 34, Direttiva 2006/112/CE), fissando – nell'articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993 – un'unica soglia di 10.000 euro complessivi, al netto dell'Iva, da intendere come comprensiva di tutte le vendite a distanza intracomunitarie di beni e di tutte le prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici effettuate in tutti gli Stati membri diversi da quello di stabilimento del fornitore.

Se, nel corso dell'anno, il predetto limite viene superato si applica il principio di imposizione a destinazione; in caso contrario, e sempreché il fornitore non opti per l'imposizione nello Stato membro di destinazione, la cessione è interna allo Stato membro di origine, da dove i beni partono a destinazione del cessionario.

La Relazione illustrativa allo schema di D.Lgs., in linea con il citato articolo 14, Regolamento di esecuzione 2011/282/CE, precisa che, in caso di superamento della soglia nel corso dell'anno, le operazioni già eseguite nel periodo anteriore al superamento s'intendono effettuate nello Stato membro di origine. L'imposta si applica secondo il principio di destinazione soltanto a partire dalla cessione che ha determinato il superamento della soglia.

Come in precedenza rilevato, anche per i beni soggetti ad accisa, con i limiti sopra illustrati, l'imposizione avverrà nel Paese di destinazione in base alle stesse regole previste per i beni non soggetti ad accisa e, quindi, in funzione sia del soggetto che organizza il trasporto/spedizione, sia della tipologia di destinatario e della soglia unica di 10.000 euro. In particolare, i beni soggetti ad accisa sono ricompresi nelle nuove regole solo se oggetto di cessione a favore di persone fisiche non soggetti d'imposta e di organismi internazionali o consolari.

## **Luogo impositivo delle vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi**

Il nuovo articolo 40, comma 4-*ter*, D.L. 331/1993 dispone, in conformità all'articolo 33, lettera b) e c), Direttiva 2006/112/CE, che:

- le vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi trasportati/spediti da un altro Stato membro a destinazione di persone fisiche non soggetti d'imposta, degli organismi internazionali o consolari di cui all'articolo 72, comma 1, D.P.R. 633/1972, ovvero, con esclusione dei beni soggetti ad accisa, di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se ivi è situato il luogo di arrivo del trasporto/spedizione;

- le vendite a distanza di beni importati nello Stato, con arrivo del trasporto/spedizione nello Stato medesimo, si considerano ivi effettuate se dichiarate nell'ambito del regime speciale IOSS, di cui al nuovo articolo 74-sexies<sup>1</sup>, D.P.R. 633/1972.

Ai sensi del nuovo articolo 41, comma 1, lettera b-bis), D.L. 331/1993, assumono rilevanza in Italia, come cessioni non imponibili Iva, le vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi, trasportati/spediti nel territorio di altro Stato membro a destinazione:

- di persone fisiche non soggetti d'imposta;
- degli organismi internazionali e consolari individuati in conformità all'articolo 151, Direttiva 2006/112/CE;
- con esclusione dei beni soggetti ad accisa, di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa.

## **Intervento delle interfacce elettroniche nelle vendite a distanza**

Come evidenziato dal considerando n. 7) della Direttiva 2017/2455/UE, gran parte delle vendite a distanza di beni, forniti da uno Stato membro all'altro e da territori o Paesi terzi a destinazione della UE, è facilitata tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale (*marketplace*), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, spesso con il ricorso a sistemi di deposito logistico. Per assicurare la riscossione effettiva ed efficace dell'imposta e ridurre l'onere amministrativo per i venditori, le Amministrazioni fiscali e i consumatori, è stato ritenuto necessario coinvolgere i soggetti passivi che facilitano le vendite a distanza di beni tramite l'uso di un'interfaccia elettronica nella riscossione dell'Iva sulle suddette vendite.

## **Casi in cui non si applica la disciplina delle vendite a distanza**

L'articolo 5-ter, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, introdotto dal Regolamento di esecuzione 2019/2026/UE, definisce le ipotesi in cui si considera che un soggetto passivo che gestisce l'interfaccia elettronica non facilita le cessioni di beni e, pertanto, non assume il ruolo di "rivenditore" ai fini dell'Iva.

Il termine "facilita" designa l'uso di un'interfaccia elettronica che consenta a un acquirente e a un fornitore che pone in vendita beni tramite l'interfaccia elettronica di stabilire un contatto che dia luogo a una cessione di beni tramite detta interfaccia elettronica. Tuttavia, il soggetto passivo non facilita una cessione di beni se:

- non stabilisce, direttamente o indirettamente, alcuno dei termini e delle condizioni in base alle quali è effettuata la cessione di beni;
- non partecipa, direttamente o indirettamente, all'autorizzazione della riscossione presso l'acquirente del pagamento effettuato;
- - non partecipa, direttamente o indirettamente, all'ordine o alla consegna dei beni.

La disciplina delle vendite a distanza tramite interfacce non si applica al soggetto passivo che effettui unicamente:

- il trattamento dei pagamenti in relazione alla cessione di beni;
- la catalogazione o la pubblicità di beni;
- il reindirizzamento o il trasferimento di acquirenti verso altre interfacce elettroniche in cui sono posti in vendita beni, senza ulteriori interventi nella cessione.

## **Casi in cui si applica la disciplina delle vendite a distanza**

In conformità all'articolo 14-bis, Direttiva 2006/112/CE, il novellato articolo 2-bis, D.P.R. 633/1972, dispone che, se sono facilitate tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, si considerano effettuate dal soggetto passivo che facilita le stesse:

- le vendite a distanza intracomunitarie di beni e le cessioni di beni con partenza e arrivo del trasporto/spedizione nel territorio dello stesso Stato membro, effettuate da soggetti passivi non stabiliti nella UE;
- le vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi di valore intrinseco non superiore a 150 euro.

Il soggetto passivo che facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, le cessioni di beni di cui sopra si considera che abbia acquistato e ceduto i predetti beni, per cui viene trattato, ai fini Iva, come se fosse il fornitore reale dei beni, assumendo i diritti e gli obblighi Iva del fornitore sottostante.

Ne consegue che le suddette vendite a consumatori finali, effettuate tramite un'interfaccia elettronica, danno luogo, per presunzione, a 2 operazioni, vale a dire:

- una cessione dal fornitore sottostante all'interfaccia elettronica (fornitura "B2B"); e
- una cessione dall'interfaccia elettronica al cliente (fornitura "B2C").

Il soggetto passivo che facilita la vendita attraverso l'utilizzo dell'interfaccia elettronica è considerato, pertanto, quale rivenditore dei beni per:

- le vendite a distanza di beni importati dai territori o Paesi terzi di valore intrinseco non superiore a 150 euro;
- le vendite di beni all'interno della UE da parte di un soggetto passivo non stabilito nella UE a un non soggetto passivo. La Relazione illustrativa al Decreto legislativo rileva che, come si evince dalla locuzione dell'articolo 14-bis, Direttiva 2006/112/CE, che menziona genericamente le "cessioni di beni effettuate nella Comunità" senza ulteriori specificazioni, l'ambito di tale previsione comprende sia le vendite a distanza intracomunitarie di beni sia le cessioni domestiche – vale a dire le vendite di beni in partenza da magazzini presenti nel territorio di uno Stato e in arrivo a un consumatore nello stesso Stato – a condizione che il fornitore sottostante sia un soggetto extra UE.

Nella prima ipotesi, i beni di valore intrinseco non superiore a 150 euro sono forniti a un consumatore finale comunitario e importati nella UE, indipendentemente dal fatto che il fornitore sottostante sia stabilito nella UE o in un territorio o Paese terzo. Nella seconda ipotesi, invece, i beni forniti a consumatori comunitari, indipendentemente dal loro valore, sono già immessi in libera pratica nella UE e il fornitore sottostante non è stabilito nella UE.

Di conseguenza, il soggetto facilitatore delle cessioni tramite un'interfaccia elettronica non è considerato rivenditore dei beni:

- né per i beni importati nella UE da territori o Paesi terzi di valore intrinseco superiore a 150 euro, indipendentemente da chi sia il fornitore sottostante;
- né per i beni già immessi in libera pratica nella UE, ivi ceduti da un fornitore stabilito nella UE.

## **Luogo della cessione**

Il luogo della cessione deve essere individuato, applicando i criteri di cui all'articolo 36-ter, Direttiva 2006/112/CE, a quale delle 2 operazioni che compongono la vendita facilitata tramite una piattaforma elettronica sia attribuibile il trasporto/spedizione dei beni.

Il nuovo articolo 38-bis, comma 4, D.L. 331/1993 dispone che, per le vendite a distanza facilitate attraverso l'uso delle piattaforme elettroniche, il trasporto/spedizione è imputato alla cessione che si considera effettuata dal soggetto che gestisce la piattaforma elettronica, con la conseguenza che:

- la fornitura "B2B", in quanto cessione senza trasporto/spedizione, si considera effettuata nel luogo in cui il bene si trova al momento della cessione;
- la fornitura "B2C", in quanto cessione con trasporto/spedizione, si considera effettuata nel luogo di arrivo dei beni.

## **Momento impositivo**

Dal punto di vista temporale, il nuovo articolo 6, comma 7, D.P.R. 633/1972, stabilisce, in deroga alle regole generali, di cui ai commi 1 e 4 dell'articolo 6 dello stesso D.P.R. 633/1972, che il momento di effettuazione dell'operazione – e, quindi, di esigibilità della relativa imposta – coincide con l'accettazione del pagamento del corrispettivo:

- sia per la fornitura "B2C", posta in essere dal soggetto che ha facilitato la vendita;
- sia per la fornitura "B2B", posta in essere nei confronti di tale soggetto.

## **Esenzione della fornitura "B2B"**

In base al novellato articolo 10, comma 3, D.P.R. 633/1972, la fornitura "B2B", se territorialmente rilevante in Italia, è esente da Iva con obbligo di fatturazione.

L'esenzione non incide sul calcolo del *pro rata* di detrazione e, in base all'articolo 19, comma 3, lettera d-bis), dello stesso D.P.R. 633/1972, è ammessa la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni/servizi che, a valle, danno luogo alla fornitura "B2B".

## Regimi speciali per le vendite a distanza

Dal 1° luglio 2021, per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 2, Direttiva 2017/2455/UE, il Moss (*mini one stop shop*), vale a dire il regime speciale per i soggetti passivi che prestano servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici a non soggetti passivi Iva, sarà esteso a tutti i tipi di servizi, nonché alle vendite a distanza intracomunitarie di beni e a determinate vendite interne di beni facilitate da piattaforme elettroniche.

A seguito di tale estensione, il regime speciale sarà ridenominato in Oss (*one stop shop*), con la previsione che potranno accedere all'Oss non UE tutti i soggetti passivi non stabiliti nella UE che prestano servizi "B2C", mentre l'Oss UE sarà destinato ai soggetti passivi stabiliti nella UE che prestano servizi "B2C", nonché ai soggetti passivi – indipendentemente dal luogo di stabilimento (nella UE o al di fuori della UE) – che effettuano vendite a distanza intracomunitarie di beni e vendite interne facilitate da piattaforme elettroniche.

Il citato articolo 2, Direttiva 2017/2455/UE introduce anche un nuovo regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi di valore intrinseco non superiore a 150 euro, denominato Ioss (*import one stop shop*), al quale potranno accedere i soggetti passivi stabiliti e non stabiliti nella UE. È, inoltre, previsto un regime alternativo allo Ioss, per la dichiarazione e il pagamento dell'Iva all'importazione relativa ai beni di valore intrinseco non superiore a 150 euro.

I nuovi regimi speciali Oss e Ioss si basano sulla disciplina del Moss, che ha consentito ai soggetti che prestano servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici nei confronti di committenti non soggetti passivi domiciliati nella UE di identificarsi in un unico Stato membro al fine di adempiere agli obblighi discendenti dalle prestazioni effettuate in ciascuno Stato membro.

Pertanto, a seguito dell'adesione ai nuovi regimi, i soggetti passivi non dovranno più aprire una posizione Iva in ogni Stato membro dove si considerano effettuate le operazioni poste in essere, ma potranno dichiarare e versare l'imposta dovuta nello Stato membro in cui sono identificati; i soggetti che gestiscono piattaforme elettroniche, inoltre, potranno includere nel regime Oss UE anche le cessioni domestiche di beni da essi facilitate, con i beni spediti da magazzini presenti sul territorio dello Stato, se il venditore sottostante è un soggetto non stabilito nella UE.

La nuova disciplina relativa ai regimi speciali – contenuta nello schema di D.Lgs. approvato, in sede preliminare, dal Consiglio dei Ministri del 26 febbraio 2021 – comporta l'introduzione di nuove disposizioni per il regime Ioss (articolo 74-sexies<sup>1</sup>, D.P.R. 633/1972) e per la dichiarazione e il pagamento dell'Iva all'importazione (articolo 70.1, D.P.R. 633/1972), nonché modifiche:

- all'articolo 74-quinquies, D.P.R. 633/1972, relativo al regime Moss non UE (Regime speciale per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti non UE);
- all'articolo 74-sexies, D.P.R. 633/1972 (Regime speciale per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti UE);
- all'articolo 74-septies, D.P.R. 633/1972 (Disposizioni per i soggetti identificati in un altro Stato membro);
- all'articolo 74-octies, D.P.R. 633/1972 (Disposizioni sulla riscossione e ripartizione dell'imposta).

## Riferimenti normativi

articolo 38, 40 e 41, D.L. 331/1993

articolo 33 34, Direttiva 2006/112/CE

articolo 11-quater, D.L. 35/2005

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 255/E/2021

Agenzia delle entrate, Risoluzione n. 39/E/2005

Agenzia delle entrate, Circolare n. 20/E/2006

## Scadenze del mese di agosto - settembre

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° agosto 2021 al 30 settembre 2021, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

### lunedì 2 agosto

#### **Sistema TS**

Scade oggi il termine per l'invio dei dati al sistema TS relativi al primo semestre 2021 (gennaio - giugno).

### domenica 15 agosto

#### **Contributi sospesi Covid**

I soggetti che hanno beneficiato della sospensione dei versamenti fiscali e previdenziali, a seguito dell'emergenza Covid-19, e ha optato per il versamento del secondo 50% degli importi sospesi in 24 rate mensili, devono provvedere al versamento della rata.

### venerdì 20 agosto

#### **Fatturazione differita**

Scade oggi per i soggetti Iva il termine per procedere all'emissione e registrazione delle fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese solare precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo e le fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente.

#### **Ritenute condomini**

I condomini sostituti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

#### **Iva periodica**

I contribuenti Iva mensili e trimestrali devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di luglio o secondo trimestre 2021 utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6007 ovvero 6012. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

#### **Iva annuale**

I Contribuenti Iva che hanno scelto il pagamento rateale del saldo Iva 2020 relativa al periodo d'imposta 2020 risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno effettuato il versamento della prima rata il 16 marzo 2021, devono versare oggi la 6° rata con interessi utilizzando il codice tributo: 6099.

#### **Inps artigiani e commercianti**

Scade oggi per gli artigiani e commercianti iscritti alla relative gestioni speciali IVS il versamento della rata trimestrale della quota di contributi sul minimale di reddito.

#### **Ritenute**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

## **ACCISE**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di luglio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## **mercoledì 25 agosto**

### **Intrastat**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

## **martedì 31 agosto**

### **Intra 12**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di giugno.

### **Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di luglio.

### **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° agosto 2021.

## **mercoledì 15 settembre**

### **Fatturazione differita**

Scade oggi per i soggetti Iva il termine per procedere all'emissione e registrazione delle fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese solare precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo e le fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente.

### **Registrazione dei corrispettivi**

Entro oggi le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'articolo 1, L. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

## giovedì 16 settembre

### **Lipe**

Entro oggi i soggetti passivi Iva devono inviare, esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato, la Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva effettuate nel 2° trimestre solare del 2021 ovvero nei mesi di aprile, maggio, giugno.

### **Contributi sospesi Covid**

I soggetti che hanno beneficiato della sospensione dei versamenti fiscali e previdenziali, a seguito dell'emergenza Covid-19, e ha optato per il versamento del secondo 50% degli importi sospesi in 24 rate mensili, devono provvedere al versamento della rata.

### **Ritenute condomini**

I condomini sostituiti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

### **Iva periodica**

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di agosto utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6008. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

### **Iva annuale**

I Contribuenti Iva che hanno scelto il pagamento rateale del saldo Iva 2020 relativa al periodo d'imposta 2020 risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno effettuato il versamento della prima rata il 16 marzo 2021, devono versare oggi la 7° rata con interessi utilizzando il codice tributo: 6099.

### **Ritenute**

Entro oggi i sostituiti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

### **ACCISE**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

### **Dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di luglio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## lunedì 27 settembre

### **Intrastat**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie.

rie effettuate nel mese precedente.

## **giovedì 30 settembre**

### **Intra 12**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di luglio.

### **Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di agosto.

### **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° settembre 2021.

### **Bollo su fatturazione elettronica**

Entro oggi i soggetti obbligati ad assolvere l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nel secondo trimestre dell'anno 2021, devono effettuare il pagamento, in unica soluzione, dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno. Se l'importo dovuto complessivamente per il primo e secondo trimestre non supera 250,00 euro, il versamento può essere eseguito entro il 30 novembre.

### **Rimborso iva estero**

Scade oggi il termine per la presentazione dell'istanza telematica per il rimborso dell'Iva assolta in un altro Stato membro in relazione a beni e servizi ivi acquistati o importati, relativi al periodo d'imposta 2020.



# TeamSystem Studio Cloud

## Esperienza digitale per Commercialisti e Consulenti del lavoro

La soluzione per innovare  
e far crescere il business del Professionista.  
Una piattaforma collaborativa, sicura, mobile e in cloud.

Per info: [www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud](http://www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud)

## TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:



Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata



 TeamSystem

PREMIUM PARTNER