



# TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 299

In collaborazione con



Rivolto a:



Commercialisti



Sindaci e Revisori



Aziende

# TeamSystem Check Up Impresa: monitoraggio della salute d'impresa e prevenzione della crisi

L'attuale contesto economico rappresenta per il Professionista un'opportunità importante per offrire nuove tipologie di servizio alle aziende clienti, che potrebbero avere bisogno di una consulenza specializzata, non limitata alle aree contabile e fiscale, ma ampliata alla gestione operativa e finanziaria aziendale.

**Check Up Impresa** è il software in cloud pensato per supportare le imprese a ristabilire l'equilibrio economico-finanziario, mediante approfondite analisi dei principali indicatori di business, semplificare il percorso di accesso ai finanziamenti bancari, e prepararsi all'entrata in vigore degli obblighi previsti dal Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza (D.Lgs. 14/2019).

**Check Up Impresa** offre anche la versione **PRO**, un'estensione delle funzionalità della versione standard con cui effettuare nuove tipologie di analisi finanziarie.

Per i Professionisti rappresenta l'opportunità di offrire un **nuovo servizio di consulenza aziendale a valore** ai propri clienti e rappresentare un vero consulente d'impresa.

Per maggiori informazioni:

[www.teamsystem.com/check-up-impresa](http://www.teamsystem.com/check-up-impresa)

## Schede operative

La fiscalità diretta dell'associazione professionale	2
Il trattamento fiscale dei buoni benzina	9
Il diniego di interpello disapplicativo può essere impugnato	14
Limiti alla detraibilità dell'Iva per l'acconto versato in sede di preliminare	20

## Scadenzario

Scadenze del mese di dicembre	27
-------------------------------	----

## La fiscalità diretta dell'associazione professionale

**S**empre più, negli ultimi decenni, abbiamo assistito alla fioritura dell'istituto delle associazioni professionali, intese come vere e proprie aggregazioni di competenze tecnico professionali, a scapito del vecchio professionista *factotum*, entrato in crisi per il parallelo intensificarsi della concorrenza e il proliferare delle normative, sempre più complesse, che richiedono ai professionisti di specializzarsi a discapito della precedente poliedricità. In un sistema in evoluzione e in fermento, lo strumento giuridico dell'associazione professionale ha risposto efficacemente all'esigenza delle libere professioni di fornire una struttura snella all'aggregazione tra professionisti, esente da particolari complessità fiscali ma non priva di aspetti incentivanti (quali la possibilità di retrocedere le ritenute allo studio) anche da un punto di vista meramente finanziario. Quanto segue, quindi, è una veloce disamina dello stato dell'arte della normativa fiscale applicabile agli studi associati, peraltro non oggetto di particolari modifiche legislative negli ultimi anni, ma nonostante ciò sempre più apprezzati dai moltissimi professionisti che ne intravedono i pregi organizzativi e, dopotutto, anche tributari.

### La costituzione dell'associazione professionale e la sua natura fiscale

La disciplina civilistica e fiscale dell'associazione professionale ha origini assai lontane, rinvenibili addirittura nel Codice di commercio del 1865 e nella L. 1815/1939, che regolamentava gli "*studi associati di assistenza e di consulenza*". Già in quei tempi difficili, gli studi non erano solamente "*fenomeni di aggregazione di interessi*", ma vere e proprie strutture organizzative, contratti aventi piena rilevanza esterna, il cui ruolo socio economico non poteva che andare oltre al mero interesse dei singoli associati. Con le norme successivamente intervenute (L. 266/1997 e L. 183/2011), il Legislatore ha sempre più puntato all'incentivazione delle strutture "aggregate" in grado di far fronte al complesso mercato globalizzato e alle sempre più rapide innovazioni (anche tecnologiche) con le quali stare al passo. Ecco perché la costituzione di un'associazione professionale, oggi, non può che essere "semplificata", essendo richiesta solamente una scrittura privata autenticata (o, alternativamente, un atto pubblico), il cui contenuto non è mai predefinito. Ciò che più importa ai fini di una corretta predisposizione dei patti associativi atti a regolare il rapporto tra gli associati, è che in essi (o, alternativamente, in un'ulteriore scrittura che non richiede autenticazione, ma solo data certa) sia ben definita la ripartizione degli utili (*rectius*, dei redditi) scaturenti dal rendiconto annuale dello studio. Studio, peraltro, che non può essere partecipato da altre associazioni professionali, ma solamente da persone fisiche che godano di determinati requisiti tecnico-professionali o siano iscritte a ordini professionali territoriali o collegi (così come sempre dovrebbero prevedere i patti associativi costitutivi).

Come noto, ai fini fiscali, il reddito dell'associazione professionale è ricompreso tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, Tuir. Inoltre, questa norma rimanda all'articolo 5, comma 3, lettera c), Tuir, che equipara l'esercizio di arti e professioni in forma associata da parte di associazioni prive di personalità giuridica alle società semplici, i cui redditi sono "*imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili*". La differenza sostanziale rispetto alle società semplici sta nel fatto che per queste ultime "*le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente*" dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o aventi data anteriore all'inizio del periodo d'imposta, mentre per le associazioni essi possono essere redatti "*fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione*", ben oltre, quindi, il termine dell'esercizio oggetto dell'imposizione fiscale.

# Schede operative

Ciò sta a significare che, pur continuando a operare la presunzione di proporzione tra utili e valore dei conferimenti, la diversa determinazione degli stessi può avvenire anche una volta concluso l'esercizio, all'atto della distribuzione degli utili (la cui determinazione è sempre successiva al 31 dicembre, nel caso dei soggetti con periodo solare), purché – ovviamente – anteriormente alla presentazione della relativa dichiarazione dei redditi.

Un termine così "dilatato" rispetto a quanto previsto per le società semplici trova ragion d'essere nel fatto che nelle associazioni professionali molto spesso i conferimenti sono di entità assai ridotta e la ripartizione degli utili si basa sovente su logiche legate all'effettivo lavoro svolto, all'esperienza professionale, alla marginalità delle "commesse", al procacciamento di nuova clientela e ad altri fattori determinabili solamente a consuntivo.

Ne consegue che una modifica delle quote partecipative agli utili del 29 novembre 2021 (anteriormente al 30 novembre, data di trasmissione telematica del modello Redditi) per mezzo di scrittura privata autenticata esplica i propri effetti:

- per le associazioni professionali, a decorrere dagli utili prodotti nel 2020;
- per le società semplici, a decorrere dagli utili prodotti nel 2022.

## La dichiarazione dei redditi e Irap dell'associazione professionale

Come anticipato, il reddito dell'associazione professionale è a tutti gli effetti una sottospecie del reddito autonomo che, ai sensi dell'articolo 54, comma 1, Tuir "è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione".

L'associazione professionale produce quindi un reddito di lavoro autonomo (tassato in ossequio al principio di cassa), che viene assoggettato a imposizione direttamente in capo ai soci (ai fini Irpef) non come tale, bensì come reddito di partecipazione, "indipendentemente dalla percezione effettiva" (risoluzione n. 142/E/2008). Ne consegue che:

- l'associazione professionale è tenuta a predisporre il modello Redditi SP, compilando il quadro RE ("redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni");
- l'associato in partecipazione indica il reddito (quota-parte del reddito dell'associazione, indicato nel rigo RN3 del modello sopra citato) nel quadro RH ("redditi di partecipazione in società di persone ed assimilate") del proprio modello Redditi PF;
- l'associazione professionale è tenuta poi alla predisposizione del modello Irap e al versamento del tributo regionale (quale soggetto autonomo).

Ai fini reddituali (Irpef), l'associazione professionale scomputa quindi dai compensi in denaro percepiti le spese e gli oneri sostenuti nello stesso esercizio di incasso dei primi e riporta le singole voci analiticamente suddivise all'interno del quadro RE del modello Redditi SP, conteggiando così il reddito (o la perdita) da riportare nel quadro RN e, conseguentemente, nel quadro RH (pro quota) del singolo associato, così come nel seguito esemplificato:

RE21 REDDITO o PERDITA da imputare agli associati (da riportare nel quadro RN, rigo RN3)					1.000.000,00	
<b>Redditi</b>		REDDITO O PERDITA	RITENUTE D'ACCONTO	IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	CREDITI D'IMPOSTA	PERDITE
RN1	Impresa in contabilità ordinaria	1	2	3	4	5
RN2	Impresa in contabilità semplificata	1	2	3	4	5
RN3	Lavoro autonomo	1.000.000,00	250.000,00	,00	,00	

Nel modello Redditi PF dell'associato in partecipazione, sarà necessario riportare la quota di partecipazione prevista dall'atto costitutivo o dal successivo contratto associativo (può differire, quindi, dai conferimenti iniziali e può variare di anno in anno) e, conseguentemente, la quota di reddito e di ritenute d'acconto subite dall'associazione professionale e trasferite pro quota all'associato.

Sezione I Dati della società, associazione, impresa familiare, azienda coniugale o GEIE		1	2	3	4	5	6	7
		Quota redd. società non operative	Quota ritenute d'acconto	Quota crediti d'imposta	Rientro dall'estero	Quota oneri detratibili	Quota reddito non imponibile	
RH1	Quota redd. società non operative	8	9	10	11	12	13	
		,00	50.000,00	,00		,00		,00

# Schede operative

Sezione III Determinazione del reddito  Dati comuni alla sez. I ed alla sez. II   Partecipazione in soggetti ISA <input type="checkbox"/>	RH7	Redditi di partecipazione in società esercenti attività d'impresa	(Reddito minimo)	1	,00	2	,00
	RH8	Perdite di partecipazione in società esercenti attività d'impresa					
			Perdite da contabilità semplificata	1	,00	2	,00
			Perdite da contabilità ordinaria				
	RH9	Differenza tra rigo RH7 e RH8					
			Perdite da contabilità semplificata	1	,00	2	,00
			Perdite da contabilità ordinaria			3	,00
	RH10	Perdite d'impresa					,00
	RH11	Differenza tra rigo RH9 e RH10					,00
	RH12	Perdite d'impresa di esercizi precedenti					
			Perdite in misura limitata 60%	1	,00	2	,00
			Perdite in misura limitata 80%			3	,00
		Perdite in misura piena				,00	
RH14	Totale reddito di partecipazione in società esercenti attività d'impresa					,00	
RH15	Redditi (o perdite) di partecipazione in associazioni tra artisti e professionisti					200.000,00	
RH16	Perdite di lavoro autonomo di esercizi precedenti					,00	
RH17	Totale reddito (o perdita) di partecipazione in associazioni tra artisti e professionisti (riportare tale importo nel rigo RN1)					200.000,00	
RH18	Totale reddito di partecipazione in società semplici						
		Imponibile	1	,00	2	,00	
		Non imponibile				,00	
Sezione IV Riepilogo	RH19	Totale ritenute d'acconto				50.000,00	
	RH20	Totale crediti d'imposta					
		Crediti d'imposta sui fondi comuni di investimento	1	,00	2	,00	
	RH21	Totale credito per imposte estere ante opzione				,00	
	RH22	Totale oneri detraibili				,00	
	RH23	Totale eccedenza				,00	
	RH24	Totale accanti				,00	
	RH25	Imposte delle controllate estere				,00	

Ai fini Irap lo studio associato è considerato *ex lege* (articolo 3, comma 1, lettera c), D.Lgs. 446/1997, che nell'elencare i soggetti passivi del tributo regionale rimanda all'articolo 5, comma 3, lettera c) Tuir) soggetto passivo, essendo implicito nella forma associativa con la quale svolge l'attività economica il requisito dell'autonoma organizzazione. Come chiarito anche dall'ordinanza della Cassazione n. 19962/2019 (che riprende anche la sentenza della Cassazione SS.UU. 7371/2016), infatti, la struttura organizzativa associativa (nella sua natura giuridica) costituisce sempre presupposto impositivo legale dell'Irap, a nulla rilevando, ad esempio, l'eventuale assenza di costi per personale dipendente a riprova dell'assenza di autonoma organizzazione. L'unica possibilità per il contribuente, quindi, non è appellarsi all'insussistenza di esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, "bensì l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa". Per evitare l'imposizione al tributo, quindi, è fondamentale che l'associato dimostri o l'insussistenza dell'esercizio in forma associata oppure provi l'estraneità della propria attività professionale da quella dell'associazione professionale (il lavoro e i relativi profitti sono il frutto dell'esclusiva prestazione professionale dell'individuo), sempre che essa non interferisca o non sia direttamente o indirettamente agevolata dalla struttura organizzativa di quest'ultima (si rimanda anche alle sentenze della Cassazione n. 19403/2018 e n. 1154/2021).

Di quest'ultimo caso è un esempio assai frequente l'attività di sindaco/revisore effettuata dai singoli associati, che svolgono queste funzioni in modo totalmente indipendente e separato dall'attività professionale svolta all'interno dello studio professionale (i cui associati sono, ad esempio, dottori commercialisti o revisori legali).

La logica conseguenza di tutto ciò, come recentemente chiarito anche dall'ordinanza della Cassazione n. 1290/2021, è che anche i costi riferiti all'attività individuale dell'associato non possono essere dedotti dall'associazione (non sono inerenti all'attività dell'associazione né v'è correlazione tra questi e i ricavi della stessa), ma devono essere dedotti in seno alla partita Iva detenuta dall'associato. Ad analoga conclusione deve giungersi quando le spese siano condivise dall'associazione e dall'individuo associato, con la conseguente necessità di prestabilire, anche formalmente, i criteri di ripartizione delle stesse.

## Il momento impositivo

Come anticipato poc'anzi, ai fini del computo del reddito imponibile devono essere inclusi solamente i redditi effettivamente incassati, non i compensi fatturati ma non ancora percepiti. La circolare n. 326/1997, a tal riguardo, ha precisato che "il momento della percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percetto-

re". Non vige, dunque, il c.d. "principio di competenza", ma – così come per tutti i professionisti – il "principio di cassa", in base al quale i redditi sono computati solo se generati da compensi (ricavi) effettivamente incassati e costi sostenuti, in quanto pagati nel medesimo anno.

A nulla rileva la data di emissione della fattura, che ha efficacia solamente per stabilire il momento di effettuazione dell'operazione ai fini Iva (articolo 6, D.P.R. 633/1972). Questo comporta necessariamente una sfasatura, specialmente a cavallo d'anno, tra rilevazione del ricavo da parte dell'associazione professionale (quando la somma effettivamente entra nella disponibilità giuridica della medesima) e del costo da parte dell'erogante. A ulteriore chiarimento, la circolare n. 38/E/2010 ha sottolineato che:

- l'assegno si considera "percepito" *"nel momento in cui il titolo di credito entra nella disponibilità del professionista, momento che si realizza con la consegna del titolo dal ricevente al committente"*; non rileva, in questo caso, l'incasso effettivo del titolo di credito, ma solamente la consegna del titolo in capo al beneficiario;
- il bonifico bancario si considera "percepito" quando il beneficiario *"riceve l'accredito sul proprio conto corrente"* ("data disponibilità", ben diversa dalla "data valuta"), non quando, ad esempio, viene trasmessa dal cliente la conferma di avvenuto pagamento (anche a mezzo della contabile bancaria).

## Lo scomputo delle ritenute e la riattribuzione all'associazione

Posto che l'associazione null'altro è che un contratto tra lavoratori autonomi e che, quindi, i redditi prodotti in forma associata sono ripartiti tra gli associati – nel rispetto del principio della diretta imputazione "per trasparenza" dei frutti derivanti dall'attività economica svolta in forma associata – in base alle quote tra di essi stabilite (in ossequio all'articolo 5, Tuir), come sancito dall'articolo 22, comma 1, lettera c) Tuir, anche *"le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti"*.

Ciò sta a significare che le ritenute subite dallo studio associato all'atto dell'incasso dei propri compensi non vengono scomputate dal medesimo, ma vengono attribuite *pro quota* agli associati in base alla propria partecipazione agli utili (*rectius*, la quota di reddito).

Tale impostazione è tassativa – trattandosi di redditi imputati per trasparenza agli associati – e l'eventuale utilizzo in compensazione "diretta" da parte dello studio di tali poste nei modelli F24 non può che comportare la compensazione indebita dei tributi, sanzionata ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Gli associati, logicamente, potranno quindi scegliere se:

- utilizzare completamente le ritenute nella propria dichiarazione (modello Redditi PF), a scomputo diretto dell'Irpef netta, con la conseguenza che spesso – sempre non vi siano altri redditi imponibili – essi si troveranno a credito (d'altronde, le ritenute sono applicate sui compensi lordi, mentre il reddito dell'associazione professionale è calcolato scomputando tutti i costi sostenuti dal medesimo); tale credito, quindi, potrà essere "riportato in avanti", richiesto a rimborso o utilizzato in compensazione nel modello F24 (con obbligo di visto di conformità nel caso in cui la compensazione "orizzontale" superi il limite di 5.000 euro);
- una volta azzerati i debiti Irpef emergenti dalla dichiarazione (e, volendo, mantenuto un ulteriore credito da utilizzare in compensazione in base alle singole necessità) e ottenuto il preventivo assenso degli altri associati (contenuto in documento o atto munito di data certa, quali la scrittura privata autenticata o la pec), trasferire in tutto o in parte la propria quota-parte di ritenute all'associazione professionale; quest'ultima potrà quindi utilizzare il credito ricevuto in compensazione con imposte o contributi dovuti, esponendo il credito nel modello F24.

In quest'ultima evenienza, l'associato (il medesimo dell'esempio precedente, che avrà rilevato le ritenute trasferite ai righi RH1 e RH19) calcolerà l'imposta lorda (RN5) e netta (RN26) ordinariamente, come evidenziato in seguito (si assuma che RN5 e RN26 evidenzino il medesimo importo):

RN4 REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)	50.000,00
RN5 IMPOSTA LORDA	15.320,00

# Schede operative

Il rigo RN33, poi, evidenzierà le ritenute totali spettanti (pari a 50.000 euro, colonna 4). Le rimanenti ritenute (nell'esempio, pari alla differenza tra 50.000 e 15.320, cioè 34.680 euro), così come chiarito dalla circolare n. 56/E/2009, potranno essere eventualmente riassegnate (e utilizzate in compensazione con i debiti tributari e previdenziali) all'associazione professionale previa imputazione dell'importo nella colonna 3, come sotto riportato:

<b>RN33</b>	RITENUTE TOTALI	di cui ritenute sospese IRPEF e imposta sostitutiva R.I.T.A.	di cui altre ritenute subite	di cui ritenute art. 5 non utilizzate	
	1	2	3	4	
		,00	,00	34.680	50.000,00

Nei righe RO10-RO18 del modello Redditi SP saranno quindi esposte le ritenute già indicate nel rigo RN33 (colonna 3) del modello Redditi PF degli associati. Nella colonna 12 di questi righe dovranno essere quindi riportate le ritenute riattribuite dagli associati, utilizzabili dall'associazione previa indicazione nel rigo RX51, colonna 3.

<b>SEZIONE II</b> Dati relativi ai singoli soci o associati e ritenute riattribuite	<b>RO10</b>	CODICE FISCALE		COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE			SESSO (M/F)			
		1	2	3	4	5	6	7		
		COMUNE DI NASCITA		PROV. (Sigla)	DATA DI NASCITA	OCC.PREV.	QUOTA PART.	MESI	QUAL.	CREDITO
		4	5	6	7	8	9	10	11	
						X	20			
		RITENUTE RIATTRIBUITE	REDDITO DEI FABBRICATI	MAGGIOR REDDITO FABBRICATI	REDDITO DOMINICALE	REDDITO AGRARIO	REDDITI IMMOBILI ESTERO - IVE			
		12	13	14	15	16	17			
		34.680,00	,00	,00	,00	,00	,00			
<b>SEZIONE V</b> Credito IRPEF da ritenute subite	<b>RX51</b>	Eccedenza ritenute precedente dichiarazione		di cui compensate nel Mod. F24	Ritenute presente dichiarazione	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione			
		1	2	3	4	5				
		,00	,00	34.680,00	,00	34.680,00				

Si precisa che nel rigo RN3, colonna 2, deve sempre essere riportato il totale delle ritenute d'acconto registrate dall'associazione professionale, indipendentemente dalla loro eventuale riattribuzione da parte dei singoli associati. Nell'esempio riportato, sarà indicato un totale ritenute pari a 250.000 euro (non 34.680 euro).

<b>Redditi</b>		REDDITO O PERDITA	RITENUTE D'ACCONTO	IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	CREDITI D'IMPOSTA	PERDITE
<b>RN1</b>	Impresa in contabilità ordinaria	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
<b>RN2</b>	Impresa in contabilità semplificata	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
<b>RN3</b>	Lavoro autonomo	1	2	3		
		1.000.000,00	250.000,00	,00		

Nel modello F24 (colonna "importi a credito compensati"), l'associazione professionale dovrà utilizzare il codice tributo 6830 ("credito Irpef derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'articolo 5, Tuir"), avendo cura di indicare quale anno di riferimento quello nel quale le ritenute residue sono state riattribuite dai soci.

In nessun caso, comunque, ai soci possono essere nuovamente riattribuite le ritenute già oggetto di precedente trasferimento dai medesimi alla società (circolare n. 12/E/2010).

A valle di quanto sopra, è opportuno segnalare che a seguito del c.d. Decreto "fiscale" 2019 (D.L. 124/2019), i crediti emergenti in dichiarazione (quindi sia quelli emergenti nel modello dichiarativo dell'associato, sia quelli emergenti in capo all'associazione, specialmente a seguito della riattribuzione delle ritenute fiscali) possono essere utilizzati in compensazione solamente a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dalla quale emergono. A mero titolo esemplificativo, le ritenute 2020, riattribuite dall'associato all'associazione con il modello Redditi PF e da quest'ultima riportate nel modello Redditi SP (RO10-18 e RX51), potranno essere utilizzate in compensazione a partire dall'anno 2021, e comunque solamente una volta decorso il decimo giorno successivo alla trasmissione del modello Redditi SP (il cui termine ultimo di trasmissione è il giorno 30 novembre 2021).

## Recesso dell'associato e reddito post scioglimento dell'associazione

La normativa fiscale che inquadra la fattispecie del recesso dallo studio associato è stata più volte oggetto di interventi di prassi, specialmente in considerazione del fatto che – diversamente dalla normativa civilistica – il Tuir, nel capo V (redditi di lavoro autonomo), non ne fa sufficiente menzione.



La risoluzione n. 142/E/2008 ha all'uopo precisato che all'associato recedente, qualora non sia titolare di partita Iva autonoma *"viene corrisposta, tra l'altro, fatte salve diverse pattuizioni tra i soci, una quota corrispondente al conferimento inizialmente effettuato e una quota aggiuntiva idonea a tener conto dell'apporto dato dal socio recedente all'acquisizione della clientela"*.

Allo stesso modo deve essere conteggiato, ai fini dell'assoggettamento impositivo, anche il reddito imponibile dell'associato che, quindi:

- in caso di assenza di *"quota aggiuntiva"* atta a compensare l'avviamento dello studio, è pari a zero, posto che il conferimento iniziale, in quanto capitale, non è imponibile (circolare n. 8/E/2009);
- in caso di avviamento (*rectius*, indennizzo da recesso, che altro non è che il maggior valore economico riconosciuto in sede di recesso, in base a quanto previsto dai patti sociali o da altre scritture tra le parti), dal combinato disposto dell'articolo 54, comma 1-*quater* (cessione della clientela) e dell'articolo 47, comma 7, Tuir (somma corrisposta agli associati in caso di recesso) viene ricondotto a imposizione Irpef ordinaria in quanto reddito di partecipazione, dato dall'*"utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate"* (nel caso di specie, la quota-parte del patrimonio netto dell'associazione, unitamente ai conferimenti dell'associato);
- qualora tra costituzione e comunicazione di recesso passino oltre 5 anni, è assoggettato a tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera l), Tuir.

Sulla base di quanto sopra, quindi, l'indennità di recesso dell'associato, pari alla differenza tra la somma percepita a titolo di liquidazione e quanto conferito o pagato per l'acquisto della propria quota all'interno dell'associazione professionale (e la differenza è data dall'eventuale avviamento riconosciuto) deve essere assoggettata a imposizione Irpef ordinaria, salvo non siano intercorsi più di 5 anni tra la data di costituzione dell'associazione e la comunicazione di recesso (avente data certa), nel qual caso l'associato può beneficiare (ma non è un obbligo, come precisato dall'articolo 17, comma 3, Tuir) della tassazione separata.

Specularmente, gli importi liquidati dall'associazione a titolo di recesso, limitatamente all'indennizzo per l'avviamento (escluso quindi il costo fiscale della quota, dato dai conferimenti e dall'eventuale costo originario d'acquisto della medesima), costituiscono un importo deducibile dal reddito dell'associazione (e quindi, per trasparenza, degli associati) nell'anno in cui essi vengono pagati. Così avvenendo, tali importi non vengono assoggettati a ulteriore imposizione in capo agli associati "superstiti", in quanto dedotti dal reddito dell'associazione.

Ad analoghe conclusioni deve giungersi in caso di recesso "parziale" (con mantenimento di una minor quota all'interno dell'associazione professionale).

Un'ulteriore fattispecie degna di menzione è data dal reddito prodotto (in quanto percepito) *post* scioglimento dell'associazione (e soprattutto una volta chiusa la relativa posizione Iva, con preventiva emissione delle fatture relative alle prestazioni professionali dell'associazione). Ebbene, già la risoluzione n. 232/E/2009 aveva precisato che *"l'attività del professionista non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti ed, in particolare, di quelli aventi a oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale"*.

Omettendo la diatriba dottrina sorta circa la qualificazione di tale reddito quale reddito di lavoro autonomo (del singolo ex associato) o di reddito diverso (in quanto l'ex associato perderebbe la qualifica di lavoratore autonomo una volta sciolta l'associazione e non proseguita l'attività in proprio), si ritiene corretto fare riferimento all'istituto dell'"ultrattività" professionale (pur se non più in forma associata), condiviso anche dall'Amministrazione finanziaria, con la conseguente necessità di ricondurre a imposizione Irpef – a parere dello scrivente, quale reddito di lavoro autonomo, da riportare nel quadro RE del modello Redditi PF – nella dichiarazione dei redditi del singolo ex associato nell'anno di effettivo incasso del compenso, chiaramente ripartito *pro quota*.

## Conclusioni

La normativa sopra citata, pur nell'apparente complessità applicativa, deve definirsi sufficientemente completa e funzionale al ruolo svolto dalle associazioni professionali nel mercato economico del terzo millennio, dove l'integrazione delle figure professionali altamente specializzate deve trovare un *humus* fertile anche dal punto di vista normativo e agevolativo, senza che sia tralasciata l'opportunità di mantenere trasparente tale soggetto (privo di personalità giuridica, ma dotato di vera e propria soggettività Iva), con l'ovvia conseguenza che il carico fiscale deve continuare a rimanere sostenuto direttamente e integralmente dai soci (fatta eccezione per l'Irap). La possibilità di mantenere quindi la neutralità fiscale della struttura associativa rispetto alla libera professione svolta individualmente non può che incentivare il proliferare di queste strutture, che oltre ai citati vantaggi fiscali, possono godere anche di economie di scale (specialmente per quanto concerne il costo legato alla struttura) e sfruttare le specializzazioni dei singoli membri.

## Riferimenti normativi

articolo 6, D.P.R. 633/1972

articoli 5, 17, 22, 47, 53 e 54, Tuir

## Il trattamento fiscale dei buoni benzina

**I** buoni carburante, conosciuti anche come buoni benzina, sono dei buoni non nominativi che permettono di acquistare carburante nei distributori. Questi buoni carburante possono avere diverse forme: buoni cartacei, buoni elettronici ricaricabili o buoni elettronici usa e getta. Solitamente si acquistano direttamente dalle compagnie oppure attraverso le società che erogano diversi tipi di buoni acquisto. È usuale associare il buono ai c.d. "benefit" aziendali, ma non è affatto infrequente che le imprese acquistino i buoni per offrirli come omaggio ai propri clienti. I buoni carburante non devono essere confusi con la carta carburante, in quanto si tratta di 2 strumenti che hanno funzioni diverse. Scopo di questo contributo è fare il quadro del trattamento fiscale dei buoni benzina, sia sotto il profilo delle imposte dirette sia sotto il profilo dell'Iva; soprattutto in relazione a tale ultimo aspetto, la disciplina è cambiata in maniera rilevante, dopo il recepimento della c.d. "Direttiva voucher"<sup>1</sup>, con l'introduzione di nuove norme nella Legge Iva regolatrici dei c.d. "buoni-corrispettivo". In Italia, infatti, la disciplina applicabile ai voucher non era espressamente disciplinata sul piano normativo, fino all'avvento del D.Lgs. 141/2018.

### Il trattamento Iva - la disciplina introdotta dal D.Lgs. 141/2018 di recepimento della norma comunitaria

Le disposizioni della Direttiva 2016/1065/UE sono state recepite dall'articolo 1, D.Lgs. 141/2018, con l'inserimento nel D.P.R. 633/1972 dei nuovi articoli 6-bis, 6-ter e 6-quater e aggiungendo il comma 5-bis all'articolo 13 sempre D.P.R. 633/1972.

Le norme relative alla disciplina dei buoni sono state inserite nelle disposizioni generali, in quanto non comportano deroghe alla disciplina applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi ai quali il buono dà diritto, ma sono essenzialmente finalizzate a individuare il momento impositivo, vale a dire il momento rispetto al quale tali operazioni si considerano effettuate agli effetti dell'Iva. Si ricorda che le norme appena citate sono decorrenti per i buoni emessi successivamente al 31 dicembre 2018<sup>2</sup>.

### La definizione di "buono" nella norma comunitaria"

La Direttiva testé citata disciplina soltanto i buoni che possono essere utilizzati per ottenere, in cambio, un bene o un servizio, con esclusione dei buoni sconto, che danno diritto a una riduzione di prezzo all'atto dell'acquisto di un bene o un servizio. Per determinare chiaramente che cosa costituisce un buono ai fini dell'Iva e per distinguerlo dagli strumenti di pagamento, è necessario definire i buoni, che possono presentarsi in forma fisica o elettronica, riconoscendone le caratteristiche essenziali, in particolare la natura del diritto loro connesso e l'obbligo di accettare tale buono come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

Il novellato articolo 30-bis, punto 1), Direttiva 2006/112/CE definisce il buono, pertanto, come "uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori sono indicati sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo a esso relative".

La normativa domestica ha recepito la nozione nell'articolo 6-bis, D.P.R. 633/1972 che individua il "buono-corrispettivo", come "uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e

<sup>1</sup> Direttiva 2016/1065/UE del 27 giugno 2016.

<sup>2</sup> Articolo 2, D.Lgs. 141/2018.

che indica, sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo a esse relative”.

Secondo quanto anche recentemente chiarito dall’Agenzia delle entrate<sup>3</sup>, elementi essenziali di un buono corrispettivo, quindi, sono:

1. l’obbligo di essere accettato dal potenziale fornitore come corrispettivo o parziale corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi;
2. l’indicazione dei beni/servizi che consente di acquistare o, in alternativa, l’identità dei potenziali fornitori.

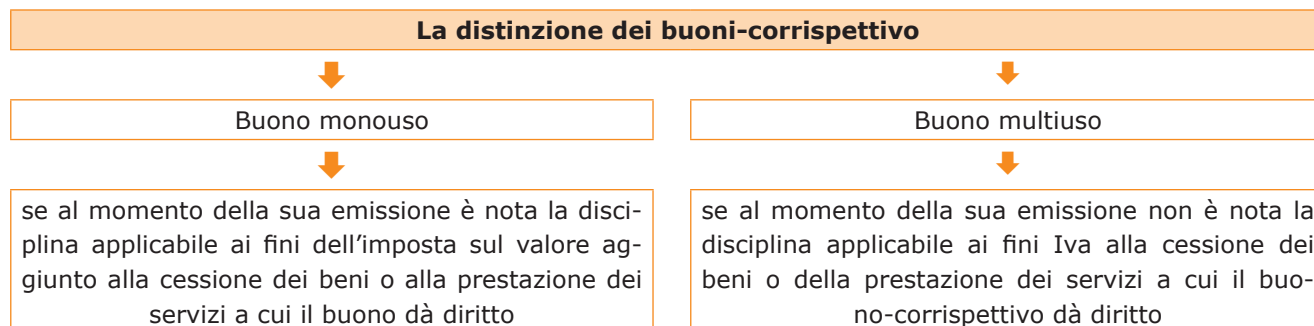
Tali caratteristiche consentono di distinguere i buoni-corrispettivo da tutti gli altri documenti o strumenti.

In particolare, sono espressamente esclusi dalla disciplina dei *voucher* gli strumenti di pagamento, i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli e simili; nonché i buoni sconto, i quali non danno diritto a ricevere detti beni o servizi<sup>4</sup>.

Ancorché in sede di primo commento della norma da parte di autorevole dottrina<sup>5</sup>, si era posto il dubbio circa la natura di *voucher* per i buoni carburante, secondo l’Agenzia delle entrate i buoni benzina devono essere ricondotti nell’ambito dei buoni-corrispettivo, facendo riferimento alla distinzione tra buoni monouso e buoni multiuso<sup>6</sup>.

Nel D.P.R. 633/1972, le nozioni di buono monouso e di buono multiuso sono fornite dal comma 1 dei nuovi articoli 6-ter e 6-quater, secondo cui un buono-corrispettivo si considera:

1. monouso, “se al momento della sua emissione è nota la disciplina applicabile ai fini dell’imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono dà diritto”;
2. multiuso, “se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini dell’imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto”.



## La disciplina Iva dei buoni monouso e multiuso

Gli articoli 6-ter e 6-quater, D.P.R. 633/1972, prevedono, rispettivamente:

a. per i buoni monouso, che “ogni trasferimento di un buono-corrispettivo monouso precedente alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione” (comma 2).

Per dirla con le parole della Relazione illustrativa allo schema del D.Lgs. 141/2018, quindi, ogni trasferimento del buono-corrispettivo monouso, compresa l’emissione, antecedente alla effettuazione della operazione stessa, è considerata come cessione dei beni o prestazione dei servizi essendo noti, già in tale momento, tutti gli elementi richiesti ai fini della documentazione dell’operazione (natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell’operazione. In sostanza, con la cessione di un buono monouso si realizza, in via anticipata, la cessione del bene o del servizio a cui esso dà diritto.

<sup>3</sup> Risposta a interpello n. 523/E/2021.

<sup>4</sup> Cfr. i considerando 4, 5 e 6 della Direttiva *voucher* e la Relazione illustrativa al D.Lgs. 141/2018, nonché la risposta a interpello n. 519/E/2019.

<sup>5</sup> Cfr. circolare Assonime 6 del 4 marzo 2019; “Imposta sul valore aggiunto: disciplina dei buoni-corrispettivo”.

<sup>6</sup> Cfr. circolare n. 8/E/2018, § 2.1.1; pur segnalando che in tale indicazione di prassi l’Agenzia delle entrate non ebbe modo di precisare se i buoni da considerare sono solo quelli che danno diritto a ricevere una determinata quantità di prodotto o anche quelli “a valore”.

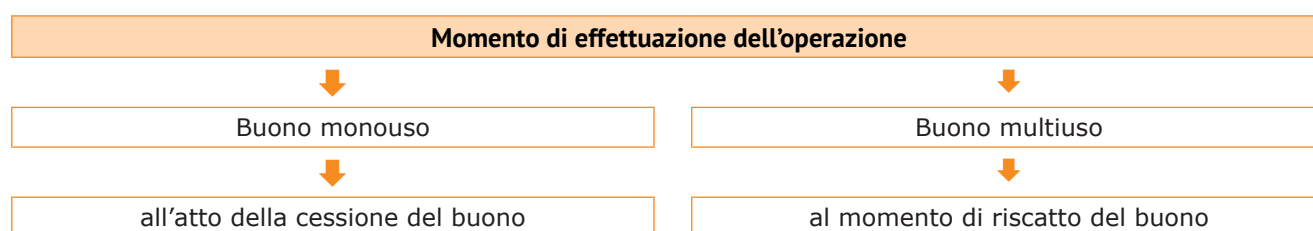
# Schede operative

La norma aggiunge che "la cessione di beni o la prestazione di servizi a cui il buono-corrispettivo monouso dà diritto, se effettuata da un soggetto diverso da quello che ha emesso detto buono-corrispettivo, è rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e si considera resa nei confronti del soggetto che ha emesso il buono-corrispettivo" (comma 3);

b. per i buoni multiuso, che "ogni trasferimento di un buono-corrispettivo multiuso precedente alla accettazione dello stesso come corrispettivo o parziale corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto non costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione" (comma 2), in quanto "la cessione di beni o la prestazione di servizi a cui il buono-corrispettivo multiuso dà diritto si considera effettuata al verificarsi degli eventi di cui all'articolo 6 assumendo come pagamento l'accettazione del buono-corrispettivo come corrispettivo o parziale corrispettivo di detti beni o servizi" (comma 3).

Per completezza, è, inoltre, previsto che, "per i trasferimenti di un buono-corrispettivo multiuso diversi da quelli che intercorrono tra il soggetto che effettua le operazioni soggette a imposta ai sensi del comma 3 e i soggetti nei cui confronti tali operazioni sono effettuate, i servizi di distribuzione e simili sono autonomamente rilevanti ai fini dell'imposta" (comma 4).

In sostanza, tale impostazione garantisce che la totalità delle operazioni imponibili associate a un buono-corrispettivo multiuso – ossia la fornitura di un servizio di intermediazione (e simili) e la cessione di beni o la prestazione di servizi corrispondente – sia tassata in modo completo, neutrale e trasparente.



## La determinazione della base imponibile dei buoni-corrispettivo

Nella normativa nazionale, la determinazione della base imponibile delle operazioni relative ai buoni-corrispettivo è regolata dal nuovo comma 6 dell'articolo 13, D.P.R. 633/1972, che non contiene specifiche previsioni per quanto concerne la base imponibile applicabile al buono-corrispettivo monouso in quanto è data dal corrispettivo dovuto per il buono-corrispettivo stesso.

Cosa diversa invece per le operazioni interessate dai buoni multiuso, disciplinati sulla base del fatto che le medesime operazioni devono considerarsi effettuate, agli effetti dell'Iva, nel momento del riscatto del *voucher*.

Il nuovo comma 5-*bis* dell'articolo 13, D.P.R. 633/1972, infatti, stabilisce che la base imponibile dell'operazione è costituita dal corrispettivo dovuto per il buono-corrispettivo o, in assenza di informazioni su detto corrispettivo, dal valore monetario del buono-corrispettivo multiuso al netto dell'Iva relativa ai beni ceduti o ai servizi prestati, prevedendo altresì che se il buono-corrispettivo multiuso è usato solo parzialmente, la base imponibile è pari alla corrispondente parte di corrispettivo o di valore monetario del buono.

Per quanto riguarda i servizi di distribuzione e simili (di cui al comma 4 dell'articolo 6-*quater*, D.P.R. 633/1972<sup>7</sup>) di un buono-corrispettivo multiuso, viene previsto che la base imponibile, qualora non sia stabilito uno specifico corrispettivo, è costituita dalla differenza tra il valore monetario del buono-corrispettivo e l'importo dovuto per il trasferimento del buono-corrispettivo medesimo. La *ratio* della norma risiede nel fatto che la distribuzione commerciale di un buono multiuso rappresenta di per sé la fornitura di un servizio imponibile che è indipendente dalla cessione o prestazione corrispondente, e, pertanto, quando il buono-corrispettivo multiuso viene trasferito in una catena

<sup>7</sup> Articolo 6-*quater* comma 4, D.P.R. 633/1972: "per i trasferimenti di un buono-corrispettivo multiuso diversi da quelli che intercorrono tra il soggetto che effettua le operazioni soggette a imposta ai sensi del comma 3 e i soggetti nei cui confronti tali operazioni sono effettuate, i servizi di distribuzione e simili sono autonomamente rilevanti ai fini dell'imposta".

di distribuzione, la base imponibile del servizio di distribuzione può essere misurata tramite l'evoluzione del valore del buono-corrispettivo, salvo che sia stato fissato un diverso corrispettivo per tale servizio.

Per fare un esempio, in assenza di diversa pattuizione per la determinazione del corrispettivo del servizio di distribuzione e simili, se la società X vende un buono multiuso alla società Y per un valore nominale di 50 euro al corrispettivo di 40 euro, la differenza di 10 euro è da considerarsi quale corrispettivo del servizio di distribuzione reso da Y a X; la società X emetterà fattura per 10 euro (Iva inclusa). Poi, all'atto della vendita da parte di Y del buono multiuso alla società Z per un corrispettivo di 45 euro, la società Y emetterà fattura per 5 euro (Iva inclusa).

In conclusione, relativamente ai possibili aspetti sanzionatori, nel caso di buono monouso impropriamente trattato come multiuso, o viceversa, è violata la norma sugli obblighi relativi alla documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni soggette a Iva (articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997), con sanzioni variabili a seconda dei casi; giova segnalare, però, che nel caso di buono monouso trattato come multiuso, partendo dal presupposto che in questa ipotesi l'Iva è dovuta all'atto dell'emissione del *voucher* e non al suo "riscatto", è violata anche la norma relativa all'omesso versamento dell'imposta (articolo 13, D.Lgs. 471/1997).

## La disciplina ai fini delle imposte dirette

Quando gli oneri sostenuti dall'azienda per l'acquisto dei *voucher* da regalare ai propri clienti costituiscono un piano di incentivazione nei confronti della propria clientela, a titolo promozionale e senza essere condizionati al verificarsi di particolari eventi in capo al destinatario, secondo il Mef<sup>8</sup> "... si considerano inerenti, sempre che effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore". Con la circolare n. 34/E/2009 è stato, precisato che il decreto considera "inerenti" quelle erogazioni a titolo gratuito che perseguono finalità promozionali che consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, sia di quelli potenziali.

L'Agenzia delle entrate, nella risposta a interpello n. 519/E/2019, si è espressa nel senso che l'onere sostenuto dall'azienda per i buoni-corrispettivo non è espressamente incluso tra le spese di rappresentanza, in quanto la formulazione letterale della disposizione normativa fa diretto riferimento alla nozione di beni e servizi, ma, "ciò nonostante si ritiene che gli oneri sostenuti dalla società per i buoni corrispettivo rientreranno nella lettera e) dell'articolo 1, comma 1, del citato D.M. del 19 novembre 2008. La loro deduzione come spese di rappresentanza di cui all'articolo 108, Tuir è tuttavia subordinata al verificarsi delle condizioni del citato D.M. 19 novembre 2008 e della circolare n. 34/E/2009".

## I buoni benzina e il welfare aziendale

Negli ultimi anni è cresciuta l'attenzione attorno al *welfare* aziendale e le imprese hanno iniziato a utilizzare strumenti di erogazione dei c.d. *fringe benefit*.

In particolare, è noto che il comma 3 dell'articolo 51, Tuir (norma regolatrice della determinazione del reddito di lavoro dipendente) prevede che ai fini della determinazione in denaro dei valori a qualunque titolo percepiti, o il diritto di ottenerli da terzi, non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a un determinato importo, con la precisazione che se il predetto valore è superiore, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

In sostanza, le aziende hanno la possibilità di assegnare dei *benefit* (*gift card*, *voucher*, etc.) tra cui i buoni benzina, a ciascun dipendente, godendo della disciplina di cui sopra.

<sup>8</sup> Decreto Mef 19 novembre 2008.

In relazione ai limiti, giova ricordare che anche per l'anno 2021<sup>9</sup> è stato previsto il raddoppio dell'importo originariamente previsto a regime (passando quindi da 258,23 euro a 516,46 euro a persona) in virtù delle previsioni contenute nel c.d. Decreto Sostegni (D.L. 41/2021) dopo la sua conversione in L. 69/2021<sup>10</sup>.

Come anzidetto, in conclusione, il compenso in natura erogato tramite il buono non concorre a formare reddito da lavoro solo se nel periodo di imposta non viene superato l'importo massimo indicato, entrando in caso contrario interamente nel calcolo del lordo della retribuzione con assoggettamento a imposta e contribuzione.

## **Riferimenti normativi**

articolo 1, D.Lgs. 141/2018

articoli 6-*bis*, 6-*ter* e 6-*quater* e 13, D.P.R. 633/1972

articolo 30-*bis*, Direttiva 2006/112/C

---

<sup>9</sup> In precedenza, era stato raddoppiato il limite solo per l'anno 2020, a opera dell'articolo 112, D.L. 104/2020 – c.d. "Decreto Agosto".

<sup>10</sup> Articolo 6-*quinques*. Da notare che tale disposizione è stata inserita in sede di conversione in legge, non essendo prevista nel testo originario del decreto licenziato dal Governo.

## Il diniego di interpello disapplicativo può essere impugnato

**I**l diniego di disapplicazione di norme antielusive rientra nel novero degli atti impugnabili, in via facoltativa, da parte del contribuente istante, in quanto la risposta all'interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l'Amministrazione finanziaria porta a conoscenza del contribuente il proprio convincimento in ordine a una specifica richiesta con l'immediato effetto di incidere sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l'istanza è stata inoltrata (Cassazione n. 17595/2021).

### Premessa

La Corte di Cassazione torna a pronunciarsi in materia di impugnabilità del diniego di interpello disapplicativo, con un'ordinanza, la n. 17595/2021, che, ribadendo la portata estensiva dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 e l'inapplicabilità retroattiva della previsione di cui all'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 156/2015<sup>1</sup> che opera solo per il futuro, conferma l'impugnabilità del diniego all'istanza d'interpello disapplicativo di norme antielusive, formulata ex articolo 37-bis, comma 8, D.P.R. 600/1973.

La fattispecie esaminata dalla Cassazione riguarda un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 30, comma 4-bis, L. 724/1994 e dell'articolo 37-bis, comma 8, D.P.R. 600/1973 da una Srl che ha chiesto la disapplicazione della disciplina delle c.d. società di comodo.

La richiesta non è stata accolta dall'Amministrazione finanziaria la quale ha ritenuto, contrariamente alla soluzione proposta dalla contribuente, l'applicabilità della normativa antielusiva e, conseguentemente, ha rigettato l'istanza di interpello.

Tale provvedimento di rifiuto è stato impugnato dalla società con ricorso accolto in primo grado dalla CTP di merito che ha ritenuto la società ricorrente non rientrante nel novero delle società di comodo. La decisione è stata ribaltata in sede di gravame dalla CTR che in accoglimento dell'appello promosso dall'Agenzia fiscale ha annullato la decisione di prime cure dichiarando inammissibile il ricorso di primo grado stante la non impugnabilità del provvedimento di rigetto dell'istanza di interpello. La società ha proposto, dunque, ricorso di legittimità deducendo la violazione e falsa applicazione dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 e dell'articolo 100, c.p.c., per aver i secondi giudici ritenuto non impugnabile il provvedimento di diniego dell'interpello disapplicativo formulato dalla contribuente ai sensi dell'articolo 30, comma 4-bis, L. 724/1994 e dell'articolo 37-bis, comma 8, D.P.R. 600/1973. In particolare, per la CTR difettava in capo alla società l'interesse ad agire stante l'assenza di vincolatività del parere reso dall'Amministrazione finanziaria che non è portatore di una pretesa tributaria e, dunque, non rientra nel novero degli atti tipici impugnabili ex articolo 19, D.Lgs. 546/1992.

### La pianificazione fiscale aggressiva e le norme antielusive

La Commissione Europea, preoccupata dal diffondersi di strutture di pianificazione fiscale sempre più sofisticate al fine di arginare il fenomeno del trasferimento della materia imponibile verso Stati con regimi fiscali favorevoli, sul finire del 2012, ha emesso la Raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva definendo tale pratica come no strumento che consente di sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra 2 o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta.

<sup>1</sup> La norma introduce una previsione di impugnabilità limitata ai soli interpellati disapplicativi che si attua attraverso l'impugnazione del provvedimento di conclusione del procedimento tributario (i.e. atto impositivo) come si ricava dalla lettura dell'inciso "avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo"; con ciò ammettendo una c.d. "tutela differita", che: "partendo dalla autonoma non impugnabilità dell'atto in sé, ne sposta la tutela giurisdizionale in corrispondenza del ricorso avverso un atto successivo funzionalmente e causalmente collegato" (cfr. Relazione illustrativa al D.Lgs. 156/2015).



Per ridurre gli effetti distorsivi delle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle specifiche norme nazionali intese a combattere l'elusione fiscale, l'Unione Europea ha, dunque, raccomandato agli Stati membri di adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono Paesi terzi.

Per dare effetto a tale contrasto la Commissione Europea ha in particolare, raccomandato l'introduzione a cura degli Stati membri all'interno della propria legislazione nazionale di una clausola generale antiabuso del seguente tenore: una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le Autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro "sostanza economica".

La Commissione ha fornito anche le linee guida per ritenere artificiosa ovvero priva di sostanza commerciale una determinata costruzione. In particolare, ai fini della valutazione gli Stati membri devono tenere in considerazione:

1. la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione e la coerenza di queste con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme;
2. se la costruzione o la serie di costruzioni sia posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato secondo quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale;
3. la presenza di elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente;
4. la natura circolare delle operazioni concluse;
5. l'emersione di un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa;
6. la scarsa incidenza delle previsioni di utili al lordo delle imposte rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali.

## La formulazione dell'articolo 10-bis dello Statuto come esigenza sollecitata dall'Unione Europea

Il Legislatore nazionale uniformandosi alla Raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, con l'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 128/2015 attuativo della Legge delega 23/2014 ha abrogato l'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973 introducendo all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla L. 212/2000 l'articolo 10-bis, L. 212/2000, rubricato "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*"; per effetto della nuova disposizione l'abuso del diritto e l'elusione fiscale sono unificati in un unico concetto a valenza generale, applicabile a tutti i tributi.

La previgente disposizione di cui all'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973 prevedeva l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di "*atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*".

La norma antielusiva, al comma 8, prevedeva la possibilità per il contribuente di affermare la legittimità del comportamento posto in essere, attraverso la presentazione di un interpello per la disapplicazione delle norme tributarie che allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitassero deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, con il quale dimostrare che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi.

La disciplina introdotta con l'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973, anche grazie all'intervento nomofilattico della giurisprudenza che, favorendo un'interpretazione estensiva, ha ricostruito il principio generale del divieto di abuso del diritto fiscale, ha assunto il ruolo di norma antielusiva di riferimento semi generale<sup>2</sup> attraverso la quale l'Amministrazione finanziaria ha potuto censurare condotte

<sup>2</sup> La portata generale della clausola antielusiva è stata esclusa a causa della tipizzazione dei comportamenti antielusivi che ne circoscrivono l'applicabilità ad una casistica tassativamente determinata accanto alla quale convivono una serie di norme antielusivo specifiche per fattispecie (i.e. l'articolo 110, comma 7, D.P.R. 917/1986 relativo al *transfer pricing*; la legislazione Cfc (*controlled foreign companies*) prevista dall'articolo 167, Tuir) da cui emerge nel complesso una disciplina lacunosa e frammentaria che è stata infine armonizzata dall'introduzione

che, nonostante non integranti un illecito tributario in quanto non si ponevano in aperto contrasto con una norma tributaria, consentivano al contribuente di ottenere indebiti vantaggi fiscali inserendosi nelle pieghe e nelle lacune legislative.

L'assorbimento della disposizione antielusiva di cui al previgente articolo 37-*bis*, D.P.R. 600/1973 all'interno della più generale previsione di cui all'articolo 10-*bis*, L. 212/2000 è stata dettata dalla necessità di superare 2 importanti limitazioni all'operatività della disciplina: da un lato l'inserimento della previsione all'interno del Tuir ne relegava l'ambito applicativo unicamente a tali tributi e dall'altro la tipizzazione delle fattispecie ricomprese nella nozione di abuso del diritto ne riduceva la riferibilità alle sole condotte espressamente elencate dal comma 3 dell'articolo 37-*bis*, D.P.R. 600/1973, in commento.

Per ovviare a tali limiti, il Legislatore con l'articolo 1, D.Lgs. 128/2015 ha introdotto la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale all'interno della disciplina tributaria di portata generale per eccellenza con l'inserimento del nuovo articolo 10-*bis*, L. 212/2000 recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

Gli obiettivi della norma statutaria sono stati individuati dal Legislatore nella Legge delega 23/2014 con cui richiamando la Raccomandazione dell'Unione Europea, ha delegato al Governo l'attuazione della "revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto", da condurre in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi:

*"a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio di imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:*

*1. considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;*

*2. escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extra fiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extra fiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono a esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;*

*c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'Amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;*

*d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extra fiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;*

*e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;*

*f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario".*

## **Il nuovo sistema degli interpelli**

Il D.Lgs. 156/2015 all'articolo 1 ha completamente revisionato la disciplina degli interpelli modificando l'articolo 11, L. 212/2000 che nella sua versione previgente disponeva unicamente con riferimento all'interpello ordinario.

Secondo la nuova riorganizzazione della materia esistono, dunque, 5 tipologie di interpello:

1. l'interpello ordinario: che consente a ogni contribuente di chiedere un parere riguardo un caso concreto e personale che abbia a oggetto la corretta applicazione di disposizioni tributarie di

---

dell'articolo 10-*bis* dello Statuto del contribuente.

incerta interpretazione, ovvero di chiedere chiarimenti in ordine alla corretta qualificazione di una fattispecie, sempre che ricorra l'obiettiva incertezza;

2. l'interpello probatorio: che consente al contribuente di chiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni o alla idoneità degli elementi di prova chiesti dalla legge per accedere a determinati regimi fiscali nei casi espressamente previsti, quali l'interpello relativo a partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari (articolo 113, Tuir), le istanze presentate dalle società "non operative" (articolo 30, L. 724/1994) e le istanze previste ai fini della spettanza del beneficio Ace (articolo 1, comma 8, D.L. 201/2011);
3. l'interpello antiabuso: che consente di acquisire un parere in merito alla abusività di un'operazione per qualsiasi settore impositivo;
4. l'interpello disapplicativo: che consente di ottenere la disapplicazione di norme che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, se viene fornita la dimostrazione che detti effetti elusivi non sussistono;
5. l'interpello sui nuovi investimenti: che consente agli investitori, italiani o stranieri, di chiedere un parere circa il trattamento tributario applicabile a importanti investimenti (di valore non inferiore a trenta milioni di euro e con rilevanti e durature ricadute occupazionali) effettuati nel territorio dello Stato.

Per quanto di specifico interesse, l'interpello disapplicativo tra tutte le tipologie di interpello normativamente previste presenta la peculiarità di essere l'unico interpello avente natura obbligatoria e di avere come conseguenza della sua presentazione non il rilascio di un parere da parte dell'Amministrazione richiesta, bensì la disapplicazione di una norma che diversamente opererebbe in riferimento alla fattispecie prospettata, limitando deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, etc..

A tal fine, il contribuente deve provare che nella situazione concreta non possono realizzarsi gli effetti elusivi che la norma intende evitare.

## La decisione della Cassazione n. 17595/2021

La Cassazione con l'ordinanza in commento ha definito la questione sottoposta in materia di impugnabilità del diniego d'interpello disapplicativo di norme antielusive presentato ai sensi del previgente articolo 37-*bis*, D.P.R. 600/1973.

La pronuncia rimanda ai precedenti acquisiti dalla giurisprudenza di legittimità secondo i quali il contribuente ha la facoltà e non l'onere, di impugnare il diniego del DRE di disapplicazione di norme antielusive ex articolo 37-*bis*, comma 8, D.P.R. 600/1973, atteso che lo stesso, sebbene non è atto rientrante nelle tipologie elencate dall'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, è il provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine a un determinato rapporto tributario (Cassazione n. 17010/2012). Ciò in quanto la Corte condivide l'orientamento di legittimità secondo cui l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, ha, sì, natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (articoli 24 e 53, Costituzione) e di buon andamento dell'Amministrazione (articolo 97, Costituzione), e in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. 448/2001.

"Per la Corte, dunque, a prescindere dall'emanazione del successivo atto accertativo, il contribuente è ammesso alla facoltà d'impugnazione di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinata, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente indicati dall'articolo 19, D.Lgs. 546/1992".

Da tanto ne consegue che già al momento della ricezione della notizia, sorge in capo al contribuente

te destinatario, l'interesse, ex articolo 100, c.p.c., a invocare una tutela giurisdizionale, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico).

Per costante indirizzo di legittimità, inoltre, la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dal citato articolo 19, D.Lgs. 546/1992 non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso articolo 19, D.Lgs. 546/1992 (cfr. Cassazione n. 21045/2007, n. 16100/2011 e n. 17010/2012).

*"Infine, giova ricordare quanto affermato dalla pronuncia di legittimità n. 23469/2017 in ordine alla portata dell'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 156/2015 – che espressamente prevede l'impugnabilità del diniego di interpello disapplicativo in sede di presentazione del ricorso avverso il conseguente atto di accertamento – che non avendo valenza interpretativa né portata di innovazione retroattiva, ridisciplina la materia disponendo solamente per l'avvenire, trovando con ciò conferma, in applicazione dei su esposti principi, l'impugnabilità del diniego di accoglimento di istanza d'interpello disapplicativo di norme antielusive ex articolo 37-bis, comma 8, D.P.R. 600/1973".*

Per tali ragioni la Corte ha ritenuto il diniego di disapplicazione di norme antielusive rientrante nel novero degli atti impugnabili, in via facoltativa, da parte del contribuente istante, in quanto la risposta all'interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l'Amministrazione finanziaria, a seguito di una fase istruttoria e di una valutazione tecnica, e con particolari garanzie procedurali, porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine a una specifica richiesta, relativa a un determinato rapporto tributario, con l'immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l'istanza è stata inoltrata.

## **Le pronunce conformi della Cassazione: le sentenze n. 17743/2021 e n. 23469/2017**

I principi innanzi esposti trovano più diffusa esplicitazione nella sentenza della Cassazione n. 17743/2021 emessa ad appena un giorno di distanza dalla decisione in commento.

In essa i giudici, dopo aver ricostruito l'iter normativo che ha condotto alla formulazione di una specifica disciplina nazionale antiabuso e gli approdi giurisprudenziali sia nazionali sia comunitari in materia, ha ribadito l'ampiezza della portata della previsione di cui previgente articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973 che non può essere relegata a fattispecie "chiusa", con indicazione tassativa delle condotte cui potrebbe essere applicato il divieto dell'abuso del diritto.

*"Al contrario, a parere della Suprema Corte anche l'articolo 10-bis, L. 212/2000, pur non applicabile retroattivamente, svolge una fondamentale opera di interpretazione del disposto del vecchio articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973, che ha un perimetro che va ben al di là delle condotte ivi indicate, costituendo una sorta di principio generale che avvolge in sé tutte le condotte abusive, ove vengano riscontrata la sussistenza dei precisi parametri normativi".*

Le previsioni del nuovo articolo 10-bis, L. 212/2000, dunque, rilevano in chiave interpretativa nel definire una linea evolutiva già indiscutibilmente tracciata nell'ordinamento tributario dalla giurisprudenza e dalle fonti nazionali e comunitarie e mettono ordine in quel vasto mondo dell'abuso "atipico" di derivazione costituzionale e comunitaria, in cui l'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973, poi sostituito dalla norma statutaria, rappresentava una norma "aperta" volta a ricomprendere tutte quelle fattispecie di abuso del diritto "atipico" di derivazione costituzionale e unionale.

Di medesimo tenore, il precedente della pronuncia n. 23469/2017 in cui la Corte ha affermato il seguente principio di diritto:

*"In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche".*

Sulla scorta della precedente giurisprudenza di legittimità anche in questo caso la Corte ha ritenu-

to sussistente un interesse qualificato in capo alla società contribuente, ai sensi dell'articolo 100, c.p.c., a insorgere contro un atto che non era meramente consultivo, ma aveva una sua lesività, in quanto la risposta all'interpello disapplicativo, comportando come diretta conseguenza l'applicabilità al contribuente richiedente di una normativa che ha l'effetto di limitare deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, è capace di incidere immediatamente sulla condotta del soggetto istante, in ordine alla dichiarazione dei redditi, in relazione alla quale l'istanza è stata inoltrata.

Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere di impugnare il suddetto diniego disapplicativo che è stato definito da taluna giurisprudenza di legittimità alla stregua di un atto definitivo in sede amministrativa e recettizio con immediata rilevanza esterna, da qualificarsi come un'ipotesi di diniego di agevolazione (cfr. Cassazione n. 8663/2011).

Da tale panoramica giurisprudenziale deriva la chiara intenzione dell'interprete di garantire il diritto del contribuente a un'anticipazione della tutela ammettendolo – seppure come mera facoltà – all'impugnazione "preventiva" del diniego di interpello disapplicativo, oggi espressamente ammessa dal Legislatore, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 156/2015, solo contestualmente all'impugnazione dell'atto impositivo.

## **Riferimenti normativi**

articolo 6, D.Lgs. 156/2015

articolo 10-*bis* e 11, L. 212/2000

articolo 30, L. 724/1994

articolo 19, D.Lgs. 546/1992

articolo 37-*bis*, D.P.R. 600/1973

articolo 100, c.p.c

articolo 113, Tuir

## Limiti alla detraibilità dell'Iva per l'acconto versato in sede di preliminare

**C**on l'ordinanza n. 22092/2021, la Corte di Cassazione è ritornata a pronunciarsi sulla detraibilità dell'Iva relativa all'acconto versato in sede di stipula di un contratto preliminare di compravendita di un bene immobile, uniformandosi alle indicazioni rese dalla stessa Corte nelle sentenze n. 24671/2019 e n. 12192/2008, secondo cui la detraibilità – in via di principio ammessa – deve essere negata in capo al promissario acquirente quando, sulla base di specifici elementi di fatto, sia possibile riscontrare l'intento fraudolento delle parti, volto – come nel caso oggetto dell'ordinanza n. 22092/2021 in commento – a evitare la realizzazione degli effetti del contratto preliminare precedentemente concluso.

### Descrizione del caso

Con un atto impositivo, l'ufficio ha contestato l'indebita detrazione dell'Iva assolta sull'acconto relativo a un contratto preliminare di compravendita immobiliare, di cui è stato successivamente constatato dalle parti il mancato avveramento della pattuita condizione sospensiva avente a oggetto la garanzia del rendimento minimo locativo, in ragione dell'inesistenza di tale operazione.

Come rilevato dai giudici d'appello, il contratto preliminare in esame – sottoposto alla condizione sospensiva del reperimento, entro il termine prestabilito, di conduttori per l'immobile oggetto del contratto a un canone annuo predeterminato – è da intendersi simulato e, in quanto operazione oggettivamente inesistente, non consente al promissario acquirente l'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva assolta sull'acconto del prezzo pagato.

La natura simulata del contratto preliminare discenderebbe da una serie di indizi, idonei a presumere l'assenza della volontà delle parti in ordine alla realizzazione degli effetti del contratto preliminare concluso, che consistono: nella riconducibilità delle 2 parti al medesimo centro di interessi; nella sussistenza di plurime, analoghe operazioni, caratterizzate dall'elemento comune dell'esistenza di contratti preliminari di compravendita immobiliare, per importi rilevanti, sottoposti ad analoga condizione sospensiva, mai verificatasi; nell'elevato e anomalo, in relazione alla prassi corrente, importo versato a titolo di acconto, in relazione al corrispettivo pattuito (circa il 90% del prezzo finale); nella vendita dell'immobile in oggetto a terzi 6 mesi prima dello spirare del termine di verifica dell'evento dedotto in condizione; nella rilevante differenza tra il prezzo fissato nel contratto preliminare e quello della vendita dell'immobile a terzi; nella differenza tra l'importo dell'acconto versato e quello, più elevato, indicato nella relativa fattura.

### Momento di effettuazione dell'operazione, esigibilità dell'imposta ed esercizio della detrazione

In via preliminare all'esame della fattispecie è opportuno riepilogare i rapporti esistenti tra l'effettuazione dell'operazione, l'esigibilità della relativa imposta e l'esercizio della detrazione dell'imposta stessa. L'esigibilità dell'Iva è definita, a livello temporale, dall'articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972, secondo cui *"l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti"*.

Di regola, pertanto, il momento in cui sorge l'esigibilità coincide con quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i casi specificamente previsti dallo stesso articolo 6, D.P.R. 633/1972 o da altre disposizioni di legge, per i quali l'esigibilità risulta differita rispetto al momento di effettuazione. A sua volta, il citato articolo 6, D.P.R. 633/1972, pur non richiamando espressamente la nozione di *"fatto generatore"* dell'imposta prevista dalla normativa comunitaria<sup>1</sup>, definisce il momento di ef-

<sup>1</sup> Cfr. articolo 62, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui, per *"fatto generatore dell'imposta"*, s'intende *"il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta"*, laddove – per *"esigibilità dell'imposta"* – la stessa disposizione stabilisce che s'intende

fettuazione delle operazioni individuando precisi criteri, rispettivamente, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Nello specifico, il comma 1 dell'articolo 6 dispone che *"le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili"*, mentre il comma 3 dello stesso articolo 6 stabilisce che *"le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo"*. In via di deroga, applicabile per tutte le categorie di operazioni, il comma 4, articolo 6, D.P.R. 633/1972 dispone che *"se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento"*.

Come sopra riportato, di norma, nel momento in cui sorge l'esigibilità dell'imposta per l'Erario ha origine anche, simmetricamente, il diritto del cessionario/committente alla detrazione della stessa imposta, così come stabilito dall'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 che, al secondo periodo, prevede che *"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ..."*.

L'esercizio della detrazione, per quanto "immediato", cioè operato a partire dal momento in cui sorge il relativo diritto, e "prospettico", dovendo essere effettuato in dipendenza del successivo utilizzo dei beni/servizi acquistati o importati non solo nell'attività d'impresa o di arte o professione, ma – più specificamente – per la realizzazione di operazioni imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione, soggiace a un termine decadenziale.

A quest'ultimo riguardo, in base alla precedente formulazione dell'articolo 19, comma 1, secondo periodo, D.P.R. 633/1972, vigente fino al 31 dicembre 2016, era previsto che *"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati ... può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*.

In merito alla registrazione delle fatture e degli altri documenti relativi alle operazioni passive, idonei a comprovare se e in quale misura il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione, l'articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972, nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2016, stabiliva che la registrazione doveva avvenire *"anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta"*.

A seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 2, comma 2-bis, D.L. 50/2017, è stato rivisto il termine entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni di beni. In particolare, secondo il riformulato articolo 19, comma 1, secondo periodo, D.P.R. 633/1972, vigente dal 1° gennaio 2017 *il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati ... è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*.

Per effetto di tale intervento normativo è stato, quindi, ridotto il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione, non essendo più individuabile al più tardi nella data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Anche l'articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972 è stato modificato, prevedendo che la fattura debba essere annotata *"in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"*.

## **Funzione della caparra confirmatoria rispetto all'anticipazione del prezzo**

Sempre in via preliminare, è necessario soffermarsi sulla diversa funzione della caparra confirmatoria rispetto all'anticipazione di prezzo.

A differenza dell'acconto, la caparra confirmatoria, definita sotto il profilo civilistico dall'articolo 1385, cod. civ., non rappresenta un anticipo del prezzo pattuito, rivestendo natura risarcitoria in

"il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito".

caso di inadempimento contrattuale. La stessa rappresenta, infatti, la liquidazione convenzionale anticipata del danno in caso di inadempimento di una delle parti, essendo previsto che:

- se l'inadempimento è imputabile a colui che ha dato la caparra, la controparte può recedere dal contratto, trattenendo la caparra stessa;
- se a essere inadempiente è la parte che ha ricevuto la caparra, l'altra può recedere dal contratto esigendo il doppio della medesima.

Il patto di caparra costituisce un contratto con una propria causa, ossia con una propria funzione economico-sociale, distinta da quella del contratto da essa confermato. L'autonomia causale ne fa un contratto a forma libera, come la clausola penale, ma esso viene definito come contratto reale, nel senso che la sua esistenza è subordinata alla consegna del denaro o della cosa fungibile.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, la dazione anticipata di una somma di danaro, effettuata al momento della conclusione del contratto, costituisce caparra confirmatoria qualora risulti espressamente che le parti abbiano inteso attribuire al versamento anticipato non solo la funzione di anticipazione della prestazione, ma anche quella di rafforzamento e garanzia dell'esecuzione dell'obbligazione contrattuale<sup>2</sup>.

Nell'ordinanza n. 1298/2021, la Suprema Corte ha ribadito i principi di cui sopra, rilevando che *"a proposito, in particolare, della dazione, al momento della conclusione del contratto, di danaro (o di una quantità di altre cose fungibili) a titolo di caparra confirmatoria disciplinata dall'articolo 1385, cod. civ., questa Corte ha chiarito, da un lato, che la dazione di danaro (o di una quantità di altre cose fungibili) a tale titolo «racchiude normalmente il duplice scopo di anticipare in una certa misura la prestazione dovuta, in caso di adempimento, e di rafforzare e garantire il vincolo obbligatorio, in caso d'inadempimento, conferendo alla parte non inadempiente la scelta fra la ritenzione (o la restituzione del doppio) della caparra e l'esercizio delle ordinarie azioni contrattuali e di risarcimento del danno» e, dall'altro lato, che «[è] compito del giudice di merito stabilire, attraverso la valutazione di elementi intrinseci ed estrinseci al contratto, se i contraenti abbiano inteso attribuire alla somma versata (o a una parte di essa) la funzione di mera caparra (confirmatoria), ovvero anche quella di acconto del prezzo dovuto»<sup>3</sup>.*

I giudici di legittimità hanno, inoltre, affermato che, alla luce di quanto precede, era compito della CTR – da svolgere attraverso la valutazione degli elementi intrinseci ed estrinseci ai contratti di compravendita dei mobili, sulla base delle regole di ermeneutica dei negozi giuridici dettate dagli articoli 1362 e ss., cod. civ. – stabilire:

- in primo luogo, se i suddetti contratti di cessione dei mobili effettivamente contenessero clausole che prevedevano dazioni anticipate (rispetto alla consegna dei mobili) di danaro a titolo di caparra confirmatoria disciplinata dall'articolo 1385, cod. civ., tenendo anche conto che – in base al principio secondo cui, nel dubbio, se la somma di danaro sia stata versata a titolo di acconto sul prezzo o a titolo di caparra, si deve ritenere che il versamento è avvenuto a titolo di acconto sul prezzo – deve ritenersi onere del contribuente fornire la prova che la dazione di danaro è stata effettuata a titolo di caparra;
- in secondo luogo, nel caso di effettiva esistenza delle predette clausole, se i contraenti avessero inteso attribuire alle somme versate la funzione di mera caparra confirmatoria, ovvero anche quella di acconto sul prezzo dovuto, nel qual caso la dazione di danaro corrispondente alla caparra ha la stessa natura della corresponsione del prezzo del bene ed è pertanto soggetta a Iva.

I giudici d'appello, infatti, non hanno estrinsecato il ragionamento alla base della ritenuta esistenza, nei contratti di compravendita dei mobili, di clausole che prevedevano dazioni anticipate di danaro a titolo di caparra confirmatoria disciplinata dall'articolo 1385, cod. civ., nonché all'implicito convincimento che i contraenti avevano inteso attribuire al danaro versato la funzione di mera caparra confirmatoria (e non anche quella di acconto sul prezzo dovuto).

<sup>2</sup> Cfr. Cassazione, n. 28697/2005 e n. 4047/2007.

<sup>3</sup> Cfr. Cassazione, n. 1320/2007 e n. 8792/2009.



## Regime Iva della caparra confirmatoria e dell'acconto

In ragione del fatto che la caparra confirmatoria viene essenzialmente versata per rafforzare e garantire l'esecuzione dell'obbligazione contrattuale, assumendo quindi la funzione di liquidazione convenzionale del danno da inadempimento<sup>4</sup>, essa si considera esclusa da Iva, a differenza del versamento dell'acconto, il quale – rappresentando l'anticipazione del corrispettivo pattuito – assume rilevanza ai fini impositivi con il conseguente obbligo, per il percettore, soggetto passivo d'imposta, di emettere la relativa fattura.

In sostanza, la caparra confirmatoria, anche se prevista da un'apposita clausola contrattuale, non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, in quanto assolve – come anticipato – una funzione risarcitoria. La stessa non è, quindi, soggetta a Iva per mancanza del presupposto oggettivo di cui agli articoli 2 e 3, D.P.R. 633/1972.

In linea con questa impostazione, la prassi amministrativa ha chiarito che le somme versate a titolo di caparra confirmatoria, non costituendo un parziale pagamento anticipato del prezzo, non rientrano nell'ambito applicativo dell'Iva<sup>5</sup>. In proposito, è stato specificato che la caparra confirmatoria versata da una delle parti dell'atto di compravendita in sede di stipula di un contratto preliminare è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale, non rilevando la circostanza che tale somma, versata a titolo di caparra, al momento della conclusione del contratto per atto pubblico divenga parte del corrispettivo soggetto a Iva, in quanto, al fine del contratto preliminare, la somma in questione deve essere considerata caparra e non acconto sul prezzo di futura cessione<sup>6</sup>.

Resta inteso che l'Iva, pur non essendo applicabile al momento della corresponsione della caparra per carenza del presupposto oggettivo, deve essere applicata in sede di contratto definitivo laddove la somma corrisposta a titolo di caparra venga imputata, in caso di adempimento, al corrispettivo, concorrendo a formare la base imponibile dell'operazione<sup>7</sup>.

In giurisprudenza è stato affermato che la somma versata in sede di contratto preliminare di compravendita immobiliare a titolo di caparra confirmatoria non è soggetta a Iva in caso di mancata stipula del contratto definitivo<sup>8</sup>.

A fondamento di questa conclusione, i giudici di legittimità hanno osservato che, mentre nell'ipotesi di regolare adempimento del contratto preliminare, la caparra è imputata al prezzo dei beni oggetto del contratto definitivo, soggetto a Iva, e quindi risulta imponibile, l'inadempimento implica che la caparra sia trattenuta, ovvero corrisposta in misura doppia, se è inadempiente la parte che l'ha ricevuta. In quest'ultimo caso, la caparra non costituisce il corrispettivo di una prestazione e, di conseguenza, non è soggetta a Iva.

## Caparra con funzione di acconto

Di contro, affinché la somma versata a titolo di caparra confirmatoria rilevi anche come anticipazione del corrispettivo pattuito, soggetta a Iva al momento del pagamento alla controparte, è necessario che le parti attribuiscono espressamente alla predetta somma, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento, anche quella, rilevante a seguito dell'esecuzione, di anticipazione del corrispettivo<sup>9</sup>.

La previsione nel preliminare del versamento di una somma di denaro "*mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo*" attribuisce alla caparra questa ulteriore funzione.

L'Amministrazione finanziaria<sup>10</sup>, recependo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità<sup>11</sup>, ha chiarito che, ove sia dubbia l'effettiva intenzione delle parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive (e in particolare di un contratto di compravendita) devono ritenersi corrisposte a titolo di anticipo (o di acconto) sulla prestazione

<sup>4</sup> Cfr. Cassazione, n. 28697/2005, *cit.* e n. 4047/2007, *cit.*.

<sup>5</sup> Cfr. risoluzione n. 411673/1977.

<sup>6</sup> Cfr. risoluzione n. 251127/1985.

<sup>7</sup> Cfr. risoluzioni n. 501824/1974; n. 360321/1976 e n. 411673/1977, *cit.*.

<sup>8</sup> Cfr. Cassazione n. 10306/2015.

<sup>9</sup> Cfr. risoluzione n. 197/E/2007.

<sup>10</sup> Cfr. risoluzione n. 197/E/2007, *cit.*, confermata dalla circolare n. 18/E/2013 (§ 3.1.1).

<sup>11</sup> Cfr. Cassazione, n. 3833/1977; n. 10874/1994; n. 28697/2005 e n. 23734/2013.

dovuta in base all'obbligazione principale, e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate a una "pena civile", ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra confirmatoria<sup>12</sup>.

## **Irretroattività, ai fini Iva, della dichiarazione di nomina in sede di contratto definitivo**

La giurisprudenza ha escluso la portata retroattiva, agli effetti dell'Iva, della dichiarazione di nomina della società in sede di contratto definitivo<sup>13</sup>.

Quest'ultima ha messo in luce la particolarità della vicenda in esame, in cui, al momento della stipula del contratto preliminare, la caparra era stata versata da un soggetto diverso da quello che aveva stipulato il contratto definitivo in forza della riserva di nomina di altro contraente. Secondo la società, il soggetto nominato, che ha stipulato il contratto definitivo, avrebbe diritto alla detrazione dell'Iva per l'intero importo corrisposto, tenuto conto della portata retroattiva, anche ai fini fiscali, della dichiarazione di nomina.

## **Contratto per persona da nominare**

Nel momento della conclusione del contratto, una parte (c.d. "stipulante") può riservarsi la facoltà di nominare successivamente la persona che deve acquistare i diritti e assumere gli obblighi nascenti dal contratto stesso (articolo 1401, cod. civ.), realizzando, in tal caso, l'ipotesi del "contratto per persona da nominare".

La dichiarazione di nomina deve essere comunicata alla controparte nel termine di 3 giorni dalla stipulazione del contratto o nel diverso termine espressamente convenuto tra le parti. La dichiarazione, inoltre, deve essere accompagnata dall'accettazione della persona nominata o deve essere preceduta dal conferimento di procura in favore dello stipulante (articolo 1402, cod. civ.).

La dichiarazione di nomina e la procura o l'accettazione della persona nominata devono rivestire la stessa forma che le parti hanno usato per il contratto, anche se non prescritta dalla legge.

## **Applicazione del principio di simmetria tra l'esigibilità e la detrazione dell'Iva**

La valenza *ex tunc* della nomina della società in sede di contratto definitivo, con specifico riguardo all'esercizio della detrazione/rimborso dell'Iva, è stata esclusa dai giudici di legittimità sulla base delle disposizioni che disciplinano il principio di simmetria che caratterizza, da un lato, l'esigibilità e, dall'altro, la detraibilità dell'imposta.

L'articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972 dispone che "*l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti*", vale a dire – per le cessioni di beni immobili – "*nel momento della stipulazione*"<sup>14</sup>, a meno che, anteriormente al verificarsi di tale evento, "*sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo*", nel quale caso "*l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento*"<sup>15</sup>.

L'esigibilità dell'imposta per l'Erario, a sua volta, dà luogo alla nascita del diritto di detrazione della corrisponde imposta per il cessionario, come previsto dall'articolo 19, comma 1, 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*".

Si comprende, pertanto, la conclusione raggiunta nell'ordinanza n. 7340/2020, secondo la quale "*è, dunque, indubitabile che, seguendo l'impostazione interpretativa data dal giudice del gravame, il momento del versamento dell'acconto ha determinato il sorgere dell'obbligo di pagamento dell'imposta e, quindi, sussistendone i presupposti, del diritto alla detrazione ove colui che vi ha provveduto sia, al tempo stesso, soggetto passivo di imposta, sicché, qualora il pagamento sia stato compiuto da altro soggetto (come nel caso di specie), non può dirsi che quel diritto alla de-*

<sup>12</sup> Si veda anche lo Studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 185-2001/T del 9 novembre 2011.

<sup>13</sup> Cfr. Cassazione n. 7340/2020.

<sup>14</sup> Cfr. articolo 6, comma 1, D.P.R. 633/1972.

<sup>15</sup> Cfr. articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972.

*trazione possa essere fatto valere da altro soggetto che non ha realizzato il presupposto da cui sorge il diritto alla detrazione”.*

Conseguentemente, ha ulteriormente puntualizzato l'ordinanza n. 7340/2020 in commento, nel contesto analizzato, non può trovare applicazione il principio, sancito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 30192/2017, secondo cui, nel contratto per persona da nominare, a norma dell'articolo 1404, cod. civ., la nomina accettata investe l'eletto dei diritti e degli obblighi contrattuali con effetto retroattivo. Tale principio, che implica che, nel contratto preliminare di vendita con riserva di nomina, il nominato acquirente debba essere considerato fin dall'origine l'unica parte contrapposta al promittente venditore, è stato espresso con riguardo all'imposta di registro, laddove è la nota all'articolo 10 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, che prevede l'unicità del trattamento nel caso in cui sia versata l'imposta di registro al momento del preliminare.

## **Trattamento, ai fini dell'imposta di registro, dell'acconto e della caparra confirmatoria**

Alla luce del richiamo in esame, si riporta di seguito, per completezza, il trattamento, ai fini dell'imposta di registro, dell'acconto e della caparra confirmatoria, dovendosi a tal fine distinguere a seconda che il contratto preliminare abbia per oggetto un trasferimento immobiliare soggetto a imposta proporzionale di registro, ovvero a Iva.

### **Trasferimento immobiliare soggetto a imposta proporzionale di registro**

Nel caso in cui il trasferimento immobiliare, oggetto del contratto preliminare, sia soggetto a imposta di registro, occorre ulteriormente distinguere a seconda che la somma di denaro versata abbia natura di caparra confirmatoria o di acconto del prezzo di vendita.

Se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria, sulle stesse l'imposta di registro è dovuta nella misura dello 0,50%, ai sensi del combinato disposto degli articoli 6 e 10 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

Se, invece, il contratto preliminare prevede il versamento di un acconto, qualora la compravendita sia soggetta a imposta di registro, si applica l'imposta nella misura del 3%, ex articoli 9 e 10, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

In base al secondo periodo della nota all'articolo 10, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, l'imposta di registro pagata in relazione alla caparra confirmatoria e agli acconti non soggetti a Iva "è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo"; di conseguenza, la stessa viene scomputata da quella dovuta in sede di registrazione del rogito notarile.

### **Trasferimento immobiliare imponibile a Iva**

Anche nel caso in cui il trasferimento immobiliare sia imponibile a Iva, occorre distinguere a seconda della natura della somma versata (acconto o caparra confirmatoria). Nello specifico:

- il versamento di un acconto, rappresentando l'anticipazione del corrispettivo pattuito, assume rilevanza ai fini Iva, con il conseguente obbligo, per il cedente, di emettere la relativa fattura, con addebito dell'imposta; l'aliquota applicabile è quella vigente al momento del pagamento dell'acconto;
- la caparra confirmatoria non è, invece, soggetta a Iva e, anche per i trasferimenti immobiliari imponibili a Iva, dà luogo all'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,50% prevista dagli articoli 6 e 10, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

Il recupero dell'imposta di registro assolta sulla caparra confirmatoria risulta precluso, in quanto il contratto definitivo, in base al principio di alternatività di cui all'articolo 40, comma 1, D.P.R. 131/1986, non è soggetto all'imposta proporzionale di registro, ma a quella fissa di 200 euro.

La perdita dell'imposta proporzionale di registro può, tuttavia, essere evitata attribuendo alla somma versata in sede di preliminare la duplice funzione di caparra e di acconto; in tal caso, infatti, non è dovuta l'imposta di registro dello 0,50%, ma quella fissa di 200 euro.

## **Indetraibilità dell'Iva relativa all'acconto se il contratto preliminare è simulato**

Nell'ordinanza n. 22092/2021 in commento, la Corte di Cassazione ha rilevato come, dall'accertamento fattuale dell'assenza della volontà delle parti alla realizzazione degli effetti del contratto preliminare, discenda la correttezza della decisione del giudice di merito che ha ritenuto simulato tale contratto e inesistente l'operazione.

Di conseguenza, è insussistente il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sull'acconto versato dal promissario acquirente in sede di contratto preliminare, atteso che il predetto diritto è legato alla realizzazione effettiva della cessione dell'immobile di cui trattasi, per cui – in difetto della cessione effettiva del bene – un siffatto diritto non può sorgere, non essendo sufficiente la sua indicazione nella relativa fattura.

Infatti, come emerge dalla giurisprudenza comunitaria, il diritto alla detrazione è subordinato alla condizione che le operazioni corrispondenti siano state effettivamente realizzate, non ostandovi il principio della neutralità fiscale, il quale, costituendo la traduzione del principio generale della parità di trattamento, consente un trattamento differenziato degli operatori economici per l'assenza di operazioni imponibili rispetto a quelli che hanno posto in essere un'operazione imponibile effettivamente realizzata<sup>16</sup>.

A fondamento di questa conclusione, sempre sul piano comunitario, la Suprema Corte ha osservato che benché, di regola, il fatto generatore dell'Iva si verifica, e l'imposta diviene esigibile, nel momento in cui viene effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi, l'articolo 65 della Direttiva 2006/112/CE prevede, in via di deroga, che nel caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile all'atto della riscossione, a concorrenza dell'importo riscosso.

Tuttavia, il diritto alla detrazione dell'Iva riguardante il versamento di un acconto può essere negato all'acquirente qualora si accerti, alla luce di elementi oggettivi, che, al momento del versamento dell'acconto, egli sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che la realizzazione della cessione era incerta<sup>17</sup>.

Pertanto, è vero che il versamento di un acconto con emissione della relativa fattura costituisce un'operazione imponibile, ai sensi dell'articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972. Tuttavia, come già affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 24671/2019, sebbene la stipula del contratto preliminare di vendita sia sufficiente, in base a tale disposizione, a realizzare il presupposto impositivo, nei limiti dell'importo fatturato o pagato, è legittima la contestazione della detraibilità dell'imposta assolta dal promissario acquirente ove si accerti la natura elusiva dell'operazione, attraverso l'interpretazione della comune volontà delle parti in ordine alla validità o meno del preliminare, sulla base di tutti gli elementi da cui possa desumersi l'intento fraudolento dalle stesse perseguito<sup>18</sup>.

Tale linea interpretativa è coerente con quanto ha affermato, sul punto, la Corte di Giustizia nelle cause riunite C-660/16 e C-661/16, stabilendo che, qualora al momento dell'incasso dell'acconto, siano soddisfatte le condizioni di connessione all'esigibilità dell'Iva, il diritto alla detrazione sorge e il soggetto che ha versato tale acconto può esercitare tale diritto in quel momento, senza che occorra tenere conto di altri elementi di fatto, conosciuti successivamente, che renderebbero incerta la realizzazione della cessione o della prestazione di cui trattasi, salvo che si accerti, alla luce di elementi oggettivi che, al momento del versamento dell'acconto, tale soggetto sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che la cessione o prestazione potevano non realizzarsi.

### **Riferimenti normativi**

articolo 2, 3, 6, 19 e 25, D.P.R. 633/1972

articolo 1385, 1401 e 1404, cod. civ.

articolo 40 e articoli 6, 9 e 10 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986

<sup>16</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 27 giugno 2018, cause riunite C-459/17 e C-460/17, *SGI e Valériane*.

<sup>17</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 31 maggio 2018, cause riunite C-660/16 e C-661/16, *Kollroß e Wirtl*.

<sup>18</sup> Si veda anche Cassazione n. 12192/2008.

## Scadenze del mese di dicembre

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° dicembre 2021 al 31 dicembre 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.

### mercoledì 15 dicembre

#### **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'art. 1 della L. n. 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.

#### **Registrazione corrispettivi Associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato**

Le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e associazioni pro loco che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 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 dicembre

#### **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 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 devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di novembre utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6011. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

#### **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.

## **Contributi agricoli**

I datori di lavoro agricolo sono tenuti oggi al versamento INSP della contribuzione dovuta per il II trimestre per i dipendenti siano essi operai a tempo indeterminato e determinato e/o compartecipanti individuali.

## **ACCISE**

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

## **lunedì 20 dicembre**

### **Dichiarazione periodica Conai**

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

## **lunedì 27 dicembre**

### **Acconto Iva 2021**

Scade oggi il termine per il versamento dell'acconto Iva relativo all'anno 2021, si ricorda che l'acconto non è dovuto qualora risulti di importo inferiore a 103,29 euro.

## **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.

## **giovedì 30 dicembre**

### **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 novembre.

### **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° dicembre 2021.

## **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 agosto.



# 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:

 **Euroconference**  
Editoria

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

