



TeamSystem Review

| n. 259-260

LYNFA® Gestione dello Studio

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli anticiclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Grazie a Gestione dello Studio avrai:

1. Funzionalità semplici per gestire mandati e pratiche in modo razionale.

2. Strumenti completi per pianificare e redicontare

il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamsystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

<i>Super e iper</i> ammortamenti nel modello Redditi 2018	2
Limiti della detrazione Iva in caso di fattura generica	9
Detrazione Iva per manutenzioni su beni di terzi: la Cassazione fa valere il principio di neutralità	13
La non compromettibilità in arbitrati delle impugnazioni delle delibere di approvazione dei bilanci societari	17
L'esclusione da imposta dei trasferimenti di aziende e di partecipazioni tra difficoltà operative e interpretative	23
I principi della Legge Delega 155/2017 in materia di sovraindebitamento. Le prospettive di riforma e i nodi irrisolti	28
Il trattamento dei crediti tributari e contributivi: "la nuova transazione fiscale"	33
Come difendersi nel caso di un accertamento su fatture false	38
<i>Pro rata</i> di detrazione Iva "matematico"	45

Scadenzario

Scadenze del mese di agosto - settembre	54
---	-----------

Super e iper ammortamenti nel modello Redditi 2018

Il super ammortamento, prorogato sino al 31 dicembre 2018 a opera della scorsa Legge di Bilancio, è una agevolazione finalizzata a incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi; analogo bonus (ma più consistente in termini di risparmio d'imposta) è previsto per i beni strumentali qualificabili nell'ambito di "Industria 4.0". Mentre il super ammortamento è già al terzo anno di applicazione nell'ambito dei modelli dichiarativi (si computa infatti per gli acquisti effettuati da 15 ottobre 2015 in avanti), l'iper ammortamento debutta in Redditi 2018, posto che gli investimenti agevolabili sono quelli realizzati dal 1° gennaio 2017 in poi.

Super ammortamento

Per i beni materiali strumentali nuovi acquisiti dal 15 ottobre 2015 è riconosciuta una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione; detta agevolazione, inizialmente prevista dalla L. 208/2015 con termine al 31 dicembre 2016 è stata successivamente estesa al 31 dicembre 2017 a opera della L. 232/2016.

Le regole operative dal 2017

Occorre ricordare che per gli acquisti realizzati nel 2017 l'agevolazione è stata oggetto di alcune modifiche:

- per gli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2017 risultano esclusi i veicoli e altri mezzi di trasporto a "deducibilità limitata", il *bonus* è ammesso per i soli veicoli strumentali o adibiti a uso pubblico;
- il *bonus* è consentito anche per acquisti successivi al 31 dicembre 2017, purché essi risultino effettuati entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e, allo stesso tempo, sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Proroga 2018

Si segnala (anche se non ha effetto sul presente modello dichiarativo) che il *bonus* è stato ulteriormente esteso a opera dell'ultima Legge di Bilancio (L. 205/2017) per un ulteriore anno; in particolare, la Legge di Bilancio dispone la spettanza dell'agevolazione per i beni strumentali nuovi acquisiti dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero acquisiti entro il 30 giugno 2019, se l'investimento è avviato nel 2018 con versamento di un acconto al fornitore almeno in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

Non è questa l'unica modifica in quanto per gli investimenti realizzati dal 2018:

- il beneficio ha una misura ridotta rispetto a quello precedentemente riconosciuto, pari al 30%;
- non rilevano in ogni caso gli acquisti di mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, Tuir; questo significa che oltre alle "ordinarie" autovetture a deducibilità limitata (comma 1, lettera b) e alle vetture date in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (comma 1, lettera b-bis), ipotesi già escluse dall'anno precedente dal *bonus*, dal 2018 non saranno agevolabili neppure le vetture destinate a uso strumentale (comma 1, lettera a), quali i taxi, nonché gli autoveicoli delle società di noleggio e delle autoscuole.

Rimangono esclusi altresì dal *bonus* (ma per questi nulla è cambiato):

- i beni strumentali materiali con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni compresi in particolari gruppi.

L'agevolazione

Il *bonus* concesso, beneficiabile sia dai soggetti esercenti attività d'impresa sia da quelli che svolgono attività di lavoro autonomo, è concesso tanto per i beni in proprietà (nel qual caso il beneficio si trasforma in un incremento dell'ammortamento deducibile), così come per i beni che sono utilizzati in forza di contratto di *leasing*. Qualora ci si avvalga di tale seconda modalità di acquisizione, risulta maggiorato il canone di *leasing*, limitatamente alla sola quota capitale del canone (quindi, con esclusione della quota interessi), oltre che il prezzo di riscatto.

Sono, invece, esclusi gli investimenti effettuati sotto altre forme, quali ovviamente la locazione, ma altresì il noleggio e la locazione operativa (in quanto, tecnicamente, non possono essere considerati investimenti); sul punto la circolare n. 23/E/2016 precisa che il *bonus* può eventualmente essere ottenuto dal locatore o noleggiante.

L'agevolazione consiste in una maggiorazione del costo fiscalmente riconosciuto dei beni materiali strumentali, in modo da consentire, ai fini della determinazione dell'Ires e dell'Irpef, l'imputazione al periodo d'imposta (tramite variazione diminutiva) di quote di ammortamento e di canoni di locazione finanziaria più elevati.

Sul punto, peraltro, è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 12/E/2016, escludendo qualunque effetto ai fini Irap (anche per i soggetti Irpef, che applicano l'Irap sulla base dell'articolo 5-bis, D.Lgs. 446/1997, per i quali, quindi, normalmente i componenti reddituali vengono computati per gli importi fiscalmente rilevanti).

Da un punto di vista pratico, l'agevolazione di cui trattasi deve essere ripartita nel corso della durata del periodo di ammortamento (o di deduzione dei canoni di *leasing*), in relazione allo sviluppo dell'ammortamento (o del contratto) del bene acquisito.

Modalità agevolate di investimento				
Sì		No		
proprietà	<i>leasing</i>	locazione	noleggio	locazione operativa

Super ammortamento nel modello Redditi 2018

Come detto, l'agevolazione opera interamente sotto il profilo *extra* contabile: il *bonus* verrà computato tramite una variazione diminutiva nella dichiarazione dei redditi.

In altri termini, il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40%, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente deducibile:

- per quanto riguarda l'ammortamento dei beni di cui agli articoli 102 e 54, Tur, in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 102, comma 2, Tuir;
- per quanto riguarda il *leasing*, in un periodo "non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito" dal già menzionato D.M. 31 dicembre 1988.

Nel modello Redditi SC 2018, la deduzione incrementale relativa ai maggiori ammortamenti e ai maggiori canoni di *leasing* andrà indicata al rigo RF 55 rubricato "Altre variazioni in diminuzione", identificandola con uno dei seguenti codici:

- codice 50 per il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2017, il cui costo di acquisizione è stato maggiorato del 40%;
- codice 57 per il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, il cui costo è maggiorato del 30%. Evidentemente tale codice non interessa coloro che devono dichiarare periodi coincidenti con l'anno solare che terminano entro il 31 dicembre 2017; servirà per dichiarare periodi non solari che in parte cadono nel 2018 (per i quali occorre utilizzare Redditi 2018).

Schede operative

Il tema della gestione nella dichiarazione dei redditi è affrontato esplicitamente dalla circolare n. 23/E/2016 e vengono distinte 3 diverse situazioni, a seconda che il coefficiente di ammortamento civilistico coincida con il coefficiente di ammortamento fiscale, ovvero nei casi in cui il coefficiente di ammortamento civilistico sia inferiore o superiore al coefficiente di ammortamento fiscale.

Il caso più semplice (ma anche probabilmente il più diffuso nella pratica) è caratterizzato dalla coincidenza tra la quota di ammortamento civile stanziata a Conto economico e quella fiscale deducibile prevista dal D.M. 31 dicembre 1988.

ESEMPIO 1

Il 1° gennaio 2017 viene consegnato a una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari a 10.000 euro. Per il bene è previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20%.

Il bene, che entra immediatamente in funzione, può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a 4.000 euro (40% di 10.000), corrispondente a una quota di ammortamento "aggiuntiva" annua pari a 800 euro (20% di 4.000).

Nel primo anno, va ricordato, le quote di ammortamento fiscale vengono ridotte alla metà (si ipotizza che tale riduzione sia anche accettabile ai fini civilistici).

Si avrà la seguente situazione:

Anno	Ammortamento civile	Ammortamento fiscale	Super ammortamento
2017	1.000	1.000	400
2018	2.000	2.000	800
2019	2.000	2.000	800
2020	2.000	2.000	800
2021	2.000	2.000	800
2022	1.000	1.000	400
totale	10.000	10.000	4.000

	1	2	3	4	5	6	
	50	400,00			,00		,00
	7		9	10	,00	11	12
		,00			,00		,00
	13		15	16	,00	17	18
		,00			,00		,00
	19		21	22	,00	23	24
		,00			,00		,00
	25		27	28	,00	29	30
		,00			,00		,00
	31		33	34	,00	35	36
		,00			,00		,00
	37		39	40	,00	41	42
		,00			,00		,00
	43		45	46	,00	47	48
		,00			,00		,00
	49		51	52	,00	53	54
		,00			,00		,00
						55	400,00

Più complessa potrebbe risultare la gestione della maggiorazione del 40% qualora l'ammortamento iscritto in contabilità fosse divergente dal limite fiscale. In tale evenienza occorre distinguere il caso dell'impresa che stanziava a Conto economico un ammortamento superiore al massimo deducibile, rispetto al caso dell'impresa che stanziava a Conto economico una somma inferiore:

- qualora l'ammortamento civilistico fosse superiore a quello fiscale, il *super* ammortamento dovrà essere computato sulla quota fiscale massima e nel modello Redditi occorrerà quindi gestire una doppia variazione. Una prima variazione in aumento (rigo RF21) per rendere in deducibile la quota di ammortamento civilistico eccedente il limite fiscale (si tratta di una differenza temporanea che crea fiscalità anticipata, in quanto è una deduzione che verrà recuperata al termine del processo di ammortamento civilistico); una seconda variazione (nel rigo RF55 con codice 50), questa volta in diminuzione, per computare il *super* ammortamento (ripartendo il *bonus*

rispetto alla durata contrattuale);

- diversamente, qualora la durata contrattuale fosse inferiore a quella minima, i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a Conto economico. Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi. Anche il *super* ammortamento viene computato più lentamente rispetto al transito a Conto economico e risulta allineato alla deduzione dei canoni fiscali. Inoltre, al momento del riscatto il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene e le quote della relativa maggiorazione.

Iper ammortamento

La L. 232/2016 ha introdotto una disciplina particolarmente incentivante per gli investimenti a elevato impatto tecnologico: si tratta di beni nuovi finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica/digitale delle imprese, ricompresi nell'Allegato A della stessa L. 232/2016: a tali investimenti viene attribuito un incremento del costo deducibile pari al 150% (quindi, un bene di costo 100, può essere dedotto per 250). Come per il *super* ammortamento, anche in questo caso la deduzione non avviene in un'unica soluzione all'atto dell'acquisto, ma segue il processo di ammortamento del bene.

La Legge di Bilancio per il 2018 (L. 205/2017) dispone la proroga anche di questo *bonus*, in maniera analoga a quanto previsto per i *super* ammortamenti. Sono, infatti, agevolabili i beni strumentali nuovi acquisiti dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero acquistati entro il 31 dicembre 2019 (in questo caso l'orizzonte temporale è maggiore), se l'investimento è avviato nel 2018 con versamento di un acconto almeno in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

Per assicurare l'agevolazione è necessario che il bene, oltre a essere ricompreso nell'elenco di quelli agevolabili, sia stato interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Il rispetto dei requisiti formali deve essere attestato da:

- una autocertificazione resa dal legale rappresentante, ovvero
- per i beni aventi un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi Albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

Tali documenti devono essere acquisiti dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura; in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. Nella risoluzione n. 27/E/2018 l'Agenzia delle entrate osserva come la norma non preveda alcun termine entro il quale, a pena di decadenza, devono essere acquisiti i documenti attestanti la sussistenza dei requisiti necessari per l'agevolazione.

Ciò posto, considerato che la documentazione richiesta riveste un ruolo fondamentale nell'ambito della disciplina agevolativa (in quanto deve attestare, tra l'altro, il rispetto del requisito dell'interconnessione, indispensabile per la spettanza e per la fruizione del beneficio), nella particolare ipotesi in cui l'acquisizione dei documenti avvenga in un periodo di imposta successivo a quello di interconnessione, la fruizione dell'agevolazione inizierà dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti.

In altri termini, l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo di imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio.

Iper ammortamento nel modello Redditi 2018

In maniera del tutto analoga al *super* ammortamento, anche nell'*iper* ammortamento l'agevolazione opera interamente sotto il profilo *extra* contabile: il *bonus* verrà computato tramite una

variazione diminutiva nella dichiarazione dei redditi. Di conseguenza, il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 150%, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente deducibile.

Nel modello Redditi SC 2018, la deduzione incrementale relativa al *bonus* per investimenti tecnologici andrà indicata al rigo RF 55 rubricato "Altre variazioni in diminuzione", identificandola con uno dei seguenti codici:

- codice 55 per il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, che favoriscano processi di trasformazione tecnologica, effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%.
- codice 58, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti di cui al codice 55, effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%.

I "momenti" dell'investimento <i>iper</i> ammortizzabile	
il periodo d'imposta di "effettuazione" dell'investimento	rileva ai fini della spettanza della maggiorazione relativa al <i>super</i> o all' <i>iper</i> ammortamento e alla quantificazione dell'investimento agevolabile
il periodo d'imposta di "entrata in funzione"	dall'entrata in funzione del bene dipende la possibilità di computare ammortamenti (e quindi le relative maggiorazioni)
il periodo d'imposta di "interconnessione"	l'interconnessione risulta decisiva ai fini della fruizione dell' <i>iper</i> ammortamento in quanto, in mancanza di essa, il bene materiale non può accedere alla maggiorazione del 150%
Il periodo nel quale viene acquisita la perizia giurata	come precisato dalla risoluzione n. 27/E/2018, nel caso di acquisizione della perizia in un periodo successivo ai precedenti, il diritto a fruire dell' <i>iper</i> ammortamento decorre dall'esercizio nel quale questa viene acquisita

In relazione al combinarsi tra acquisto, entrata in funzione e interconnessione, la circolare n. 4/E/2017 osserva:

- il bene, nel periodo d'imposta di entrata in funzione, può temporaneamente godere del beneficio del *super* ammortamento (se ricorrono i requisiti previsti dalla relativa normativa);
- tale beneficio temporaneo non impedisce l'accesso all'*iper* ammortamento nel periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione (o viene assunta la perizia).

Quindi, potrebbe ravvisarsi la situazione per cui un bene fruisce inizialmente del *super* ammortamento e, in seguito, dell'*iper* ammortamento: comunque l'importo complessivo del *bonus* risulta salvaguardato (ossia il 150%), decurtando le quote di *super* ammortamento fruite prima dell'interconnessione.

In caso di non immediata interconnessione, infatti, al fine di evitare una duplicazione di benefici, l'ammontare della maggiorazione relativa all'*iper* ammortamento fruibile a partire dal periodo di imposta di interconnessione dovrà essere nettizzato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) *super* ammortamento.

Iper ammortamento software

La Legge 232/2016 ha introdotto un ulteriore beneficio. Sono, infatti, agevolati gli investimenti in determinati beni immateriali strumentali effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (o, al ricorrere di determinate condizioni, entro il 30 giugno 2018), da soggetti che beneficiano dell'*iper* ammortamento; si tratta di beni come *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, elencati nell'allegato B alla Legge di Bilancio 2017, precedentemente esclusi dalla disciplina del *super* ammortamento, per i quali la Legge di Bilancio 2017 ha riconosciuto una maggiorazione del 40% (c.d. "maggiorazione relativa ai beni immateriali").

A tale categoria la L. 205/2017 aggiunge le seguenti fattispecie di investimento:

- sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping* nell'*e-commerce*;
- *software* e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- *software*, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi *on-field* e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi *on-field*).

Come chiarito dalla circolare n. 4/E/2017, i *software* in esame rientrano tra gli investimenti agevolabili ancorché acquistati a titolo di licenza d'uso sempre che iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali.

La medesima circolare distingue inoltre tra:

- *software* "*stand alone*", ossia non necessari al funzionamento del bene materiale, che fruiscono dell'agevolazione del 40%;
- il *software* integrato ("*embedded*") in un bene materiale dell'allegato A, acquistato unitamente a esso, per il quale non si deve operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'acquisto e il bene immateriale deve considerarsi agevolabile con l'*iper* ammortamento del 150% congiuntamente al bene principale.

Anche per tali investimenti vi è un impatto nel modello Redditi SC 2018. La deduzione incrementale relativa al *bonus* per investimenti tecnologici andrà indicata al rigo RF 55 rubricato "*Altre variazioni in diminuzione*", identificandola con uno dei seguenti codici:

- codice 56 per il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali, per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%;
- codice 59 per il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali, per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%.

Limiti della detrazione Iva in caso di fattura generica

Dall'elaborazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE si desume che le condizioni per l'esercizio della detrazione dell'Iva, tra cui il possesso di una fattura regolare, hanno carattere soltanto formale, in quanto non determinano la nascita del relativo diritto, ma sono finalizzate a consentire alle Autorità fiscali di disporre di tutte le informazioni necessarie per riscuotere l'Iva ed esercitare i controlli "anti-frode".

Con l'ordinanza n. 13882/2018, la Corte di Cassazione ha, pertanto, correttamente concluso che se l'Amministrazione finanziaria dispone delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali sono rispettati e che non sussiste un "atteggiamento frodatario", non può essere precluso al soggetto passivo l'esercizio della detrazione.

L'articolo 21, comma 2, lettera g), D.P.R. 633/1972, nello stabilire che la fattura emessa ai sensi del comma 1 deve indicare la "natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione", riproduce su base nazionale il principio contenuto nell'articolo 226, punto 6), Direttiva 2006/112/CE, che prevede l'indicazione della "quantità e natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi".

Dal confronto di tali disposizioni si desume che la normativa italiana fa riferimento alla "natura, qualità e quantità", mentre la normativa comunitaria fa più specifico riferimento alla "entità e natura" dei servizi resi, senza prescrivere che sia necessaria una descrizione in maniera esaustiva dell'operazione oggetto di fatturazione.

Al di là della differenza terminologica, la descrizione richiesta dalle norme comunitaria e nazionale è utile per chi emette la fattura e per chi la riceve e, in generale, è indice di corretta amministrazione, secondo i principi civilistici e contabili, facilitando il controllo interno e revisionale. In più, la fattura regolarmente compilata rappresenta la prova scritta necessaria per ottenere la tutela in sede giurisdizionale del credito, quale dimostrazione cartolare della sussistenza dell'operazione effettuata, invertendo l'onere della prova sul debitore.

Le indicazioni della Corte di Giustizia UE

Salvo le disposizioni speciali previste dalla normativa comunitaria, nelle fatture sono obbligatorie ai fini Iva soltanto le indicazioni contenute nell'articolo 226, Direttiva 2006/112/CE, ma resta inteso che gli Stati membri non possono subordinare l'esercizio della detrazione al rispetto di condizioni riguardanti il contenuto delle fatture che non siano espressamente previste dalle disposizioni della Direttiva.

Tra gli elementi informativi obbligatori, la fattura, come già anticipato, deve recare l'indicazione della "quantità e natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi" e, a questo proposito, la Corte di Giustizia ha ritenuto che non sia conforme alla previsione dell'articolo 226, Direttiva 2006/112/CE il contenuto eccessivamente generico della fattura.

Nella sentenza di cui alla causa C-516/14 del 15 settembre 2016 (*Barlis 06*), per esempio, è stato ritenuto tale il documento che riporti, come oggetto, "servizi giuridici resi da una certa data sino a oggi" o anche "servizi giuridici resi sino a oggi". L'eccessiva genericità, peraltro, può riguardare anche il requisito della data di ultimazione del servizio, posto che la fattura che contenga esclusivamente l'indicazione "servizi giuridici resi sino a oggi", senza precisare la data di inizio del periodo oggetto di fatturazione, non consente di individuare il periodo di riferimento dei pagamenti effettuati dal cliente. La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha esaminato specificamente le conseguenze delle fatture che non soddisfano i requisiti di "contenuto minimo obbligatorio" previsto dalla normativa comunitaria.

Dal lato del destinatario, tale difformità può riflettersi, in determinate situazioni, sul diritto di detrazione. Dato, infatti, che l'articolo 178, lettera a), Direttiva 2006/112/CE ne preclude l'esercizio se il cessionario/committente non è in possesso di una fattura redatta in conformità ai requisiti dell'articolo 226, Direttiva 2006/112/CE, l'imposta può essere detratta se il cedente/prestatore ne rettifica il contenuto in modo da renderlo conforme ai requisiti richiesti o, in caso contrario, se il cessionario/committente è in possesso di "informazioni complementari", cioè di quei "documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale", che l'articolo 219, Direttiva 2006/112/CE considera assimilati a una fattura¹.

Tale impostazione è perfettamente coerente con il principio di neutralità dell'imposta, che esige il riconoscimento del diritto alla detrazione se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi². Le condizioni per l'esercizio della detrazione previste dall'articolo 178, Direttiva 2006/112/CE, tra cui il possesso di una fattura regolare, hanno carattere soltanto formale, in quanto non determinano la nascita del relativo diritto, ma sono finalizzate a consentire alle Autorità fiscali di disporre di tutte le informazioni necessarie per riscuotere l'Iva ed esercitare i controlli "anti-frode". Sicché, se l'Amministrazione finanziaria dispone delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali sono rispettati e che non sussiste un "atteggiamento frodatario", non può essere precluso al soggetto passivo l'esercizio della detrazione³.

La posizione dell'Associazione italiana dottori commercialisti

Alla luce delle indicazioni che precedono, con la norma di comportamento n. 199, l'Associazione italiana dottori commercialisti ha affermato che l'Amministrazione finanziaria non può negare il diritto alla detrazione dell'Iva con la sola motivazione che una fattura non rispetti formalmente i requisiti previsti dall'articolo 21, comma 2, lettera g), D.P.R. 633/1972, corrispondenti a quelli di cui all'articolo 226, punto 6), Direttiva 2006/112/CE, qualora essa disponga dei documenti accessori e delle informazioni di qualsiasi tipo, fornite dal contribuente, per accertare che i requisiti sostanziali per l'esercizio di tale diritto, previsti dall'articolo 178, Direttiva 2006/112/CE, sono stati nel caso specifico soddisfatti. Resta, in ogni caso, riconosciuto il potere dell'Amministrazione finanziaria di sanzionare l'infrazione commessa dal cedente prestatore per il mancato rispetto dei requisiti formali dell'articolo 21, comma 2, D.P.R. 633/1972⁴, tenendo, tuttavia, in conto che i principi comunitari di proporzionalità, effettività ed equivalenza vietano agli Stati membri di irrogare una sanzione pecuniaria sproporzionata rispetto alla gravità dell'infrazione.

A fondamento di tale conclusione, l'Associazione ha osservato che la Corte di Giustizia ha ripetutamente affermato che il principio di neutralità dell'Iva esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria, una volta che dal contribuente abbia ottenuto ogni documento accessorio, che consenta di accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti e che non sussiste un atteggiamento frodatario del contribuente, non può imporre limitazioni al diritto del soggetto passivo destinatario della fattura di detrarre l'imposta relativa all'operazione.

Quindi, l'Amministrazione non può limitarsi all'esame del contenuto della fattura, ma deve tenere conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come, del resto, previsto anche dall'articolo 219, Direttiva 2006/112/CE, che assimila alla "fattura" tutti i documenti o messaggi che modificano, integrano e comunque fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura originariamente emessa.

¹ Cfr. Corte di Giustizia, 15 settembre 2016, causa C-518/14, *Senatex*.

² In tal senso, Corte di Giustizia, 21 ottobre 2010, causa C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*; *Id.*, 1° marzo 2012, causa C280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*; *Id.*, 9 luglio 2015, causa C-183/14, *Salomie e Oltean*.

³ Cfr. Corte di Giustizia, 28 luglio 2016, causa C 332/15, *Astone*.

⁴ Cfr. Corte di Giustizia, 15 settembre 2016, causa C-516/14, *cit.* e *Id.*, 11 dicembre 2014, causa C-590/13, *Idexx Laboratoires*.

Le indicazioni della giurisprudenza nazionale

Con la risoluzione n. 190/E/2002, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'obbligo della fatturazione è funzionale non solo alle ordinarie esigenze di documentazione e controllo, ma è volto soprattutto alla creazione del titolo che legittima il cedente o prestatore a esercitare la rivalsa e il cessionario o committente a operare la detrazione dell'imposta addebitata in fattura.

A questi fini, è dunque indispensabile che la fattura sia regolare, in quanto è al contenuto del documento in oggetto che l'Amministrazione finanziaria fa riferimento quando – come nella circolare n. 328/E/1997 (§ 3.5.2) – viene specificato che, per l'esercizio della detrazione, è necessario che il contribuente sia in grado di provare, su base documentale, se e in quale misura il diritto stesso gli compete.

I rilievi degli uffici volti a negare la detrazione dell'Iva in considerazione del contenuto eccessivamente generico della fattura risultano, tuttavia, ridimensionati dalla giurisprudenza nazionale.

A livello di merito, è stato affermato che l'articolo 21, comma 2, D.P.R. 633/1972, nella parte in cui stabilisce le indicazioni che devono essere contenute nelle fatture, ha il solo scopo di specificare le modalità con le quali il contribuente deve fornire la prova di avere utilizzato per l'esercizio della sua attività i beni o servizi in ordine ai quali intende recuperare l'imposta, sicché occorre ritenere che la norma richiamata ha carattere meramente formale, nel senso che quando la prova viene fornita in modo certo non può negarsi il diritto alla detrazione pur in carenza di qualcuna delle indicazioni ivi previste⁵. In linea con questa posizione, è stato stabilito che la detrazione non può essere preclusa, ove ricorra il presupposto dell'inerenza (di cui all'articolo 19, commi 1, D.P.R. 633/1972), nell'ipotesi in cui il documento riporti la descrizione generica dell'operazione posta in essere, se dal contratto stipulato tra le parti si ha evidenza dell'operazione e dell'importo oggetto di fatturazione⁶. Anche la giurisprudenza di legittimità ha confermato che la detrazione dell'Iva non è automaticamente preclusa in caso di fatture riportanti una descrizione generica dell'oggetto dell'operazione. Con l'ordinanza n. 13882/2018, per esempio, è stato affermato che, ai fini del riconoscimento del diritto di detrazione dell'Iva o della deduzione del costo, l'Amministrazione finanziaria deve tenere conto anche degli eventuali elementi ulteriori, integrativi del contenuto della fattura.

In effetti, il tema del rapporto tra il contenuto letterale delle fatture e la possibilità di provare "aliunde" la natura delle operazioni, rilevante sia ai fini della detrazione dell'Iva, sia ai fini della deducibilità del costo, ha ricevuto una specifica trattazione giurisprudenziale proprio in materia di Iva, per essere in detto ambito la fattura normativamente disciplinata.

La Suprema Corte, in linea con quanto già stabilito nell'ordinanza n. 23384/2017, ha escluso che il contenuto generico della fattura comporti l'automatica preclusione del diritto di detrazione dell'Iva richiamando l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia nella richiamata sentenza *Barlis* 06, con la quale i giudici dell'Unione Europea – nell'esaminare le condizioni formali per l'esercizio della detrazione dell'Iva – hanno considerato che la normativa comunitaria prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (articolo 226, punto 6), Direttiva 2006/112/CE), nonché della specificazione della data (articolo 226, punto 7), Direttiva 2006/112/CE) in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi; ciò al fine di consentire alle Autorità fiscali di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'Iva. Senz'altro, ha aggiunto la Corte UE, l'Amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tenere conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dall'articolo 219, Direttiva 2006/112/CE, che assimila alla fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale.

Incombe, tuttavia, su colui che intende operare la detrazione l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, di conseguenza, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'Amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere, o meno, la detrazione richiesta.

⁵ Cfr. CTC n. 5312/1988.

⁶ Cfr. CTR di Torino, n. 42/II/2011.

Estensione delle conclusioni ai fini della deducibilità del costo

Ai fini della deducibilità del costo ai fini reddituali, la norma di comportamento n. 199 dell'Associazione dottori commercialisti ha stabilito che l'esistenza della fattura non è di per sé indispensabile. Ancorché spesso sia uno dei principali documenti utili alla verifica della corretta determinazione dell'imponibile, nondimeno, il contenuto della fattura non è in sé determinante. Perché siano deducibili, infatti, i costi possono essere dimostrati con documenti accessori che consentano di valutare se siano inerenti, determinati (o determinabili), imputati al corretto periodo d'imposta ed effettivi. Sul concetto di inerenza, l'ordinanza n. 13882/2018 ribadisce il principio in base al quale la nozione non si desume dall'articolo 109, comma 5, Tuir⁷, in base al quale *"le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi"*.

Tale disposizione esprime, infatti, il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, mentre il principio di inerenza traduce la diversa necessità – sul piano logico-giuridico e, quindi, in via derivata sul piano probatorio – di un nesso di riferibilità all'attività d'impresa delle operazioni che comportino il sostenimento di costi.

In quanto funzionalmente riferibili all'attività imprenditoriale, sottolinea la Suprema Corte *"sono in tal senso inerenti, secondo un giudizio che deve essere di natura qualitativa e oggettiva parametrato alle regole di mercato, anche costi attinenti ad atti di impresa che si collocano in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione normale dell'attività stessa, senza correlazione necessaria con ricavi o redditi immediati, mentre non sono inerenti - secondo il medesimo giudizio qualitativo e oggettivo di pertinenza del giudice del merito - le operazioni comportanti costi che, siano o meno idonee a recare vantaggio all'attività imprenditoriale, incrementandone ricavi o redditi (secondo un giudizio utilitaristico e quantitativo precedentemente accolto in giurisprudenza – si veda da ultimo Cassazione n. 10269/2017), si riferiscano a una sfera non coerente o addirittura estranea all'esercizio dell'impresa"*.

⁷ Si vedano anche: Cassazione n. 6288/2018 e n. 450/2018.

Detrazione Iva per manutenzioni su beni di terzi: la Cassazione fa valere il principio di neutralità

A *ll'interno del ridotto ventaglio di norme che ruotano intorno al tema della detraibilità delle spese relative all'immobile strumentale all'attività d'impresa, a maggior riguardo quando di proprietà altrui, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza si è storicamente in presenza di un orientamento tutt'altro che unanime. Solo recentemente la Suprema Corte, con la sentenza a Sezioni Unite n. 11533/2018 dello scorso 11 maggio qui in commento, sembra voler riconoscere, senza se e senza ma, il diritto alla detrazione dell'Iva che, sebbene soggetta a determinate condizioni di ammissibilità, risulta fondata sui principi fondanti l'ordinamento comunitario del tributo laddove la tutela della neutralità dell'imposta e del principio di parità di trattamento tra gli operatori economici risultano ineludibili.*

Introduzione

Il presente contributo prende spunto da una Sentenza della Corte di Cassazione – sul tema, già chiamata a decidere a Sezioni Unite dal precedente della sentenza n. 22089/2017 – che nel suo complesso delinea una interpretazione particolarmente estensiva della Corte tale da far prevalere alle preoccupazioni relative ad un'indebita detrazione, il carattere pressoché assoluto del principio di neutralità dell'imposta.

La vicenda in esame trae origine da avvisi di accertamento ricevuti da una Srl (relativi ai periodi di imposta 2003-2005) con i quali si recuperava (i) un'Iva, ritenuta indebitamente detratta, derivante da spese di ristrutturazione di un complesso immobiliare in locazione, destinato a residence, eseguiti da quest'ultima che lo deteneva e utilizzava ai fini della propria attività alberghiera, risultando la proprietà in capo alla controllante società di diritto statunitense e (ii) Ires (per il solo periodo di imposta 2005) in applicazione delle sfavorevoli presunzioni stabilite per le società non operative di cui all'articolo 30, L. 724/1994¹.

Orbene in questa sede esaminiamo solo la pretesa *sub* (i) che è il cuore dei primi 9 motivi di impugnazione della ricorrente.

Prima di giungere alle Aule dell'ultimo grado di giudizio, è singolare evidenziare come sia la CTP di Firenze che la CTR della Toscana – confermando l'orientamento dei primi giudici – avessero ritenuto legittima la ripresa quanto all'Iva, adducendo, in entrambi i gradi del giudizio, *in primis* alla semplice appartenenza del complesso immobiliare al momento della sua ristrutturazione alla categoria catastale A/2 (e quindi abitativa), "essendo irrilevante il successivo accatastamento in D/2" avvenuto solo al termine dei lavori e, *in secundis*, alla fattispecie in base alla quale la detrazione dell'imposta per le spese di ristrutturazione non spetta per immobili non ammortizzabili – e, in tal senso, essendo locati alla Srl, il riflesso contabile si limitava alla sola imputazione a Conto economico del relativo canone – in quanto di proprietà di terzi.

Di regola, con migliorie su beni di terzi, si tende far riferimento a quell'ampio insieme di spese, di natura incrementativa, eseguite su immobili detenuti a titolo di comodato, locazione o *leasing*. Contabilmente si rileva che le spese incrementative su beni di terzi, se classificate nella voce B.I.7 dello Stato patrimoniale, sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (ar-

¹ La disciplina delle società di comodo, della quale in tal sede ci limitiamo a indicarne i presupposti, è stata introdotta con l'articolo 30, L. 724/1994. Da allora ha subito notevoli modifiche e ampliamenti, che hanno allargato la platea dei soggetti che rientrano nel suo perimetro di applicazione, nonché creato un quadro che oggi appare quanto mai complesso, articolato e suscettibile di diverse interpretazioni. In sostanza, devono qualificarsi come "di comodo" o "non operative" le società che presentano un rapporto non adeguato tra *asset* iscritti nell'attivo patrimoniale e ricavi effettivamente conseguiti: un rapporto inadeguato, infatti, sarebbe sintomo di un'intestazione di beni non finalizzata all'esercizio dell'impresa bensì al semplice godimento da parte dei soci (cfr. P. Meneghetti, "L'evoluzione della normativa sulle società di comodo" in *Corriere Tributario* n. 20/2014).

articolo 108 comma 1, Tuir). Infatti, secondo quanto chiarito dalla circolare n. 73/E/1994 (§ 3.36), *"i criteri civilistici di ripartizione delle spese in esame costituiscano presupposto per la determinazione della quota di dette spese imputabile al reddito dell'esercizio"*. Per contro, tali spese, se si estrinsecano in beni dotati di autonoma funzionalità, sono fiscalmente ammortizzabili secondo le regole proprie della categoria di appartenenza del bene, sulla base dei coefficienti fissati dal D.M. 31 dicembre 1988 in relazione al settore di attività dell'impresa².

Se da un lato non è infrequente che i costi sostenuti per apportare tali migliorie generino problematiche in merito alla loro deducibilità dal reddito di impresa, ai fini Iva esiste, a quanto ci consta, un isolato precedente contrario circa la spettanza del diritto alla detrazione correlato alle suddette spese. In tale sede la Cassazione, con la sentenza n. 2939/2006³, aveva sposato la tesi, quanto meno discutibile, che, in considerazione del fatto che il beneficiario delle opere risultava il locatore, sulla base della normativa civilistica le riparazioni straordinarie dovevano intendersi a suo carico, per poi concludere che *"la detrazione delle spese da parte del locatario, con il conseguente recupero da parte di quest'ultimo dell'Iva versata, si risolve in un'operazione causativa di effetti elusivi di imposte"*.

Pur vero è che, al tempo, la posizione della Corte radicava le proprie considerazioni sulla specificità – estranea alla fattispecie qui in commento – della effettiva inerenza delle spese di manutenzione straordinaria sostenute e, in particolar modo, sulla convinzione che, ai fini della deducibilità delle migliorie, occorreva che il bene, su cui erano effettuati gli interventi, fosse normalmente destinato dal contribuente all'esercizio di un'attività potenzialmente idonea a produrre utili⁴. A ogni modo, il rischio che questa limitazione al diritto della detrazione potesse costituire un pretestuoso precedente da citare tra le argomentazioni e contestazioni degli uffici, ha portato la stessa Corte – con sentenza n. 22089/2017, – a devolvere la questione alle Sezioni Unite, che hanno fatto auspicabilmente chiarezza lo scorso 11 maggio.

L'iter argomentativo della Suprema Corte ha dovuto, quindi, svilupparsi su 2 profili, seppur complementari.

Sotto un primo aspetto, la discussa violazione normativa sollevata dall'ufficio riguardava l'articolo 19-bis1, lettera i), D.P.R. 633/1972 nonché dell'articolo 168, §1, lettera a), Direttiva 2006/112/CE. In punto di diritto, in deroga ai principi generali contenuti nei precedenti articoli 19 e 19-bis, D.P.R. 633/1972 per determinate tipologie di beni e servizi il successivo articolo 19-bis1 prevede una forma di limitazione al diritto della detrazione c.d. oggettiva, in quanto svincolata dalla destinazione effettiva dei servizi medesimi, ovvero, nel caso di beni, connessa all'inerenza qualificata e specifica di quest'ultimi all'attività propria⁵ d'impresa.

Nella fattispecie qui in esame, pur vero che l'immobile locato era classificato come A/2 durante lo svolgimento dei lavori di ristrutturazione, questi venivano eseguiti con l'effettiva e insindacabile – almeno agli occhi della Suprema Corte – finalità di destinare, a fronte della loro ultimazione, il fabbricato allo svolgimento di un'attività ricettiva (un residence per vacanze).

Sul punto una precisazione ci sembra doverosa ed è la stessa prassi dall'Agenzia a fornire supporto. Secondo l'orientamento della risoluzione n. 196/E/2007, infatti, (di stesso orientamento poi la risoluzione n. 18/E/2012) il cambio di destinazione d'uso dell'immobile da abitativo a strumentale comporta il venire meno dell'indetraibilità oggettiva prevista dal citato articolo 19-bis1, lettera i); ciò perché l'immobile (strumentale) sarà utilizzato nell'ambito dell'attività ricettiva, rientrando come tale nel campo di applicazione del tributo, così che l'imposta assoluta sui lavori di ristruttura-

² Così la risoluzione n. 179/2005, §3.

³ Stesso orientamento anche nella successiva sentenza n. 13494/2015.

⁴ Altre pronunce di legittimità risultano invece conformi al suddetto orientamento ministeriale (Cassazione n. 24277/2015, n. 16596/2015, n. 3544/2010 e n. 10079/2009).

⁵ Sul concetto di attività propria si veda la circolare n. 25/1979 che la identifica in quella che normalmente e abitualmente è esercitata dall'imprenditore. Successivamente, la risoluzione n. 168/E/2002 ha stabilito che ai fini dell'individuazione dell'attività effettivamente svolta non risulta sufficiente il mero dato formale emergente dall'atto costitutivo ma, bensì, ricade nella definizione di attività propria d'impresa non solo *"l'attività che tipicamente esprime il raggiungimento del fine economico dell'impresa come definito nell'atto costitutivo, ma anche l'attività ulteriore ad esso legata da un nesso funzionale e non occasionale"* (Cassazione n. 7423/2001), né meramente accessorio e strumentale (Cassazione n. 7214/2001) *attività rilevante per determinare il volume di affari dell'impresa nel periodo d'imposta considerato* (Cassazione n. 1033/1999).

zione potrà essere detratta alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 19 e ss..

Ed è muovendo da quanto appena esposto che le Sezioni Unite hanno sancito, e qui la portata estensiva della pronuncia, che anche laddove le spese sostenute riguardano beni di terzi, il diritto alla detrazione dell'Iva non può essere compresso ogniqualvolta vi sia, in concreto, un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa; la tutela del diritto assoluto della neutralità dell'imposta, di cui la detrazione è corollario, prevale dunque sulla potenziale eventualità che si realizzi un'irregolarità nel meccanismo dell'Iva (ricordiamo che, nel caso di specie, non mancano delle preoccupazioni essendo proprietaria dell'immobile una controllante di diritto statunitense e locataria la società figlia italiana, la quale non ha mai svolto attività d'impresa).

Sotto un secondo profilo, la discussione è stata improntata sulla (anch'essa possibile) violazione dell'articolo 30, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972; in altre parole l'ufficio rilevava che ai fini della detrazione, si deve trattare di beni che, dal punto di vista contabile, risultano dal libro cespiti dell'impresa e quindi ammortizzabili. Tale requisito tuttavia - come sollevato in più punti dalla ricorrente - nulla ha a che vedere con il diritto alla detrazione dal momento che, a ben vedere, costituisce un requisito necessario ai fini dell'ottenimento del rimborso dell'Iva ai sensi dell'articolo 30, D.P.R. 633/1972. Sul tema, la Cassazione⁶ si era espressa, stabilendo come ben possano coesistere fattispecie in cui al contribuente sia disconosciuto il diritto al rimborso, pur rimanendo fermo l'innegabile diritto alla detrazione.

La valutazione prospettica

Tali considerazioni sollevano un ulteriore aspetto delicato che emerge in più punti dalla sentenza e che si coglie nella mancanza di operazioni attive.

Innanzitutto, oggi al pari di ieri, la strumentalità postula una valutazione "prospettica" la quale, se da un lato, deve trovare riscontro nelle caratteristiche obiettive dell'attività o dell'atto cui la spesa è ricollegabile, dall'altro, è suscettibile di rettifica ove smentita al momento dell'impiego del bene o servizio. La citata natura prospettica del giudizio di strumentalità - che pure ha ricevuto critiche pesanti da parte di autorevole dottrina⁷ - evidentemente permea l'intero sistema, anche perché, nonostante le imperfezioni terminologiche e l'oscillazione della norma tra il termine/concetto di afferenza e quello di utilizzo, fonti altrettanto autorevoli avevano già ampiamente dimostrato⁸ come, anche nel sistema comunitario detto termine/concetto di utilizzo deve essere assimilato a quello di destinazione.

La Direttiva autorizza il soggetto passivo alla detrazione dell'imposta di cui è debitore "nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta".

Tuttavia, l'impiego del bene e del servizio, cui l'imposta a monte si riferisce, non deve essere verificato in riferimento al momento in cui il soggetto passivo esercita il diritto alla detrazione, ma nel successivo momento in cui il bene od il servizio vengono effettivamente impiegati⁹. L'esercizio del diritto alla detrazione soggiace, infatti, al principio della c.d. "detrazione immediata", ragion per cui l'impiego del bene o del servizio cui si riferisce l'imposta a monte, deve essere considerato un impiego prospettico nell'effettuazione di operazioni soggette all'imposta¹⁰.

Sotto un profilo di tecnica legislativa, quindi, il concetto dell'impiego prospettico, avrebbe potuto essere definito anche con l'utilizzazione del termine "destinati", poiché, come ha affermato la Corte di Giustizia nei casi Ghent Coal ed Inzo¹¹, occorre una manifestazione di volontà del soggetto passivo relativamente all'utilizzo del bene o del servizio per effettuare operazioni soggette all'Iva,

⁶ Sentenza n. 24779/2015.

⁷ Cfr. L. Salvini, "La nuova disciplina della detrazione Iva: un'occasione persa?", in Rassegna Tributaria, 1997, pag. 1209 ss..

⁸ Cfr. Assonime, circolare n. 101/1973.

⁹ Tale principio, peraltro, deve ritenersi vigente anche nel sistema d'imposta interno, posto che la relazione governativa al D.Lgs. 313/1997 afferma che "per ragioni di semplicità applicativa la detrazione deve continuare ad avvenire al momento dei beni e servizi, compresi, quelli ammortizzabili. È stato perciò previsto che la detrazione avvenga al momento dell'acquisto, senza attendere il materiale impiego dei beni o dei servizi".

¹⁰ Sulla vigenza del principio della detrazione immediata anche nell'ordinamento interno vedi P. Filippi, "Valore aggiunto (imposta)", in Enc. Dir., 1993, Vol. XLVI, 160, che osserva come la legge non condizioni la detraibilità all'effettiva utilizzazione dei beni o servizi acquistati.

¹¹ C-110/94, Inzo; C-37/95, Ghent Coal Terminal.

affinché l'imposta a monte a tali beni e servizi sia detraibile¹². E questa manifestazione di volontà potrebbe ritenersi implicitamente espressa con la detrazione dell'imposta a monte, posto che l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione grava sul soggetto passivo che tale diritto vuole esercitare¹³.

Più di recente la Corte di Giustizia, nella causa C-672/16 si è nuovamente pronunciata sul tema, chiarendo che il diritto alla detrazione rimane acquisito anche se in un secondo momento, a causa di circostanze estranee alla volontà del contribuente, quest'ultimo non utilizza i beni ovvero servizi (nel merito l'immobile in questione era rimasto inoccupato) che, in linea di principio, avevano legittimato *ab origine* il suo diritto alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a Iva.

Il Legislatore interno utilizzando il termine "afferenti" non ha voluto creare, di fatto, il *tertium genus* dell'afferenza, rispetto ai concetti di detrazione immediata e di utilizzo, nella disciplina dell'esercizio del diritto alla detrazione¹⁴.

Perciò, in conclusione, il riferimento fatto dalla Sentenza in rassegna, più volte al "concreto esercizio dell'attività di impresa" deve essere correttamente inteso in senso potenziale o prospettico – "e ciò pur se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia potuto concretamente esercitarsi" – atteso che anche la fase preparatoria integra l'esercizio di attività di impresa come proprio la giurisprudenza comunitaria citata dalla stessa Corte insegna.

¹² In tal senso, D. Stevanato, "La detrazione Iva a seguito del D.Lgs. 313/1997", cit., 948, che rileva come "l'adozione del concetto di "afferenza" intende probabilmente richiamare l'idea della "destinazione prospettica".

¹³ Corte di Giustizia, C-268/83, Rompelman.

¹⁴ Cfr. L. Salvini, "La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno", cit., 1072, nota 113.

La non compromettibilità in arbitrati delle impugnazioni delle delibere di approvazione dei bilanci societari

La Suprema Corte ha più volte escluso, anche a seguito dell'entrata in vigore degli articoli 34 e 35, D.Lgs. 5/2003, la compromettibilità in arbitri delle controversie aventi a oggetto l'impugnazione delle delibere di approvazione del bilancio di esercizio per violazione delle norme dirette a garantirne la chiarezza e la precisione. Non possono, infatti, costituire oggetto di compromesso le controversie riguardanti interessi della società o la violazione di norme poste a tutela dell'interesse collettivo dei soci o dei terzi.

Premessa

La Corte di Cassazione è recentemente tornata sul tema del rapporto tra giurisdizione statale e competenza arbitrale in relazione all'impugnazione del bilancio di esercizio di una società (nella specie, una Srl) il cui statuto prevede una clausola compromissoria (Corte di Cassazione ordinanza n. 12583/2018).

I riferimenti normativi da prendere in considerazione sono:

- l'articolo 808, c.p.c., inerente la clausola compromissoria statuisce che *"le parti, nel contratto che stipulano o in un atto separato, possono stabilire che le controversie nascenti dal contratto medesimo siano decise da arbitri, purché si tratti di controversie che possono formare oggetto di convenzione d'arbitrato. La clausola compromissoria deve risultare da atto avente la forma richiesta per il compromesso ai sensi dell'articolo 807. La validità della clausola compromissoria deve essere valutata in modo autonomo rispetto al contratto al quale si riferisce; tuttavia, il potere di stipulare il contratto comprende il potere di convenire la clausola compromissoria"*;
- l'articolo 34, D.Lgs. 5/2003, rubricato *"Oggetto ed effetti di clausole compromissorie statutarie"* stabilisce che *"gli atti costitutivi delle società, ad eccezione di quelle che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio a norma dell'articolo 2325-bis, cod. civ., possono, mediante clausole compromissorie, prevedere la devoluzione ad arbitri di alcune ovvero di tutte le controversie insorgenti tra i soci ovvero tra i soci e la società che abbiano a oggetto diritti disponibili relativi al rapporto sociale"*.

Successivamente, al comma 3, sancisce esplicitamente l'applicazione della clausola compromissoria solamente alle controversie insorte *"tra i soci o tra soci e società che abbiano diritti disponibili, anche quando sia oggetto di controversia la qualità di socio, le controversie tra amministratori, liquidatori o sindaci, o nei loro confronti soci, tra amministratori, liquidatori o sindaci o nei loro confronti"* nonché *"qualora sia necessario l'intervento del PM"*.

Il superamento della competenza del Tribunale ordinario

Nella fase preliminare di questa analisi, alla luce del combinato disposto degli articoli sopra citati, è necessario, innanzitutto, individuare con precisione quali sono i diritti – e soprattutto qual è la loro natura – che possono essere oggetto di un superamento della competenza giurisdizionale del Tribunale ordinario a favore di una devoluzione della controversia alla competenza degli arbitri.

Secondo costante giurisprudenza e dottrina, in tema di individuazione dei presupposti di compromettibilità, è necessario, *in primis*, superare la distinzione tra violazione di norme inderogabili o derogabili e di norme imperative o non imperative. Una tale distinzione, infatti, finirebbe col sovrapporre la nozione di norma inderogabile con quella di norma, o diritto, indisponibile, mentre in realtà si devono contrapporre le norme inderogabili (imperative o cogenti) a quelle derogabili (dispositive o suppletive).

Le norme inderogabili, infatti, sono quelle che non consentono all'autonomia negoziale di espandersi, mentre le norme derogabili sono quelle che stabiliscono un precetto che può essere sostituito o modificato tramite l'autonomia negoziale delle parti; la norma indisponibile è quella che, appunto, disciplina un diritto indisponibile, ovvero un diritto di cui il titolare non può disporre per via negoziale.

In buona sostanza: la norma inderogabile è quella che non lascia spazio a una diversa regolamentazione del rapporto negoziale, mentre la norma indisponibile è quella che non permette al titolare del diritto di disporre del medesimo per via negoziale.

La conseguenza di tale distinzione sarebbe che se si volesse precludere la compromettibilità in caso di violazioni di norme inderogabili, si finirebbe per spostare il ragionamento su un piano che non ha nulla a vedere con quello relativo alle norme che disciplinano i limiti della devoluzione ad arbitri delle controversie. A sostegno di tale tesi si evidenzia come, in materia societaria, si trovino diritti indisponibili disciplinati da norme derogabili (ad esempio, diritti particolari dei soci di Srl ex articolo 2468, comma 3, cod. civ.) e diritti disponibili disciplinati da norme inderogabili (ad esempio, diritto di opzione).

Il risultato di tale analisi – volta a evidenziare la differenza tra inderogabilità e indisponibilità dei diritti – è che non è rinvenibile una motivazione secondo la quale dovrebbe essere precluso agli arbitri di decidere una controversia facendo applicazione di norme inderogabili.

Maggiormente rilevante ai fini della individuazione delle controversie societarie compromettibili in arbitri, potrebbe essere la differenza tra norma imperativa e non imperativa, ma anche questa deve essere scartata. La norma imperativa, infatti, è quella la cui violazione determina l'illiceità del programma negoziale difforme, con la conseguenza che la distinzione in esame finirebbe, dal lato applicativo, per sovrapporsi a quella tra delibere nulle e annullabili.

Ciò che deve necessariamente essere preso in estrema considerazione – ai fini di una corretta valutazione circa la compromettibilità di una controversia di natura societaria – è la distinzione tra diritti disponibili e indisponibili.

A tal proposito, la Suprema Corte riprende e ribadisce alcuni principi relativi a un orientamento già consolidato, afferente l'applicabilità, o meno, della clausola compromissoria alle controversie sorte in ambito societario e inerenti ai cosiddetti diritti disponibili.

La clausola compromissoria è vincolante solamente per la società e per i suoi soci ed eventualmente per le controversie inerenti all'acquisto dello *status* di socio, amministratore, liquidatore o sindaco ma non può essere estesa a controversie sorte contro i terzi.

È esplicitamente precisato come la clausola arbitrale si possa applicare solamente per la risoluzione di controversie inerenti a diritti disponibili e di carattere meramente interni alla società, per cui risolvibili con strumenti processuali endosocietari e pertanto differibili alla giurisdizione degli arbitri. Costante giurisprudenza, infatti, ha disatteso l'applicazione di clausole arbitrali qualora la vertenza riguardi irregolarità del bilancio societario o qualora siano compresi i diritti indisponibili e non assoggettabili ad arbitrio.

Tale principio affonda le sue radici in pronunce ancor più datate secondo cui *"la giurisprudenza di questa Corte, pur affermando in linea generale che le controversie in materia societaria possono formare oggetto di compromesso, ha escluso dalla regola generale le controversie che hanno per oggetto gli interessi della società o che concernono la violazione di norme poste a tutela dell'interesse collettivo dei soci o dei terzi"* (Cassazione n. 1739/1988).

Risulta per cui consolidata l'impossibilità di compromettere la causa ad arbitri acclarato il fatto che la controversia non verte su diritti disponibili (e quindi risolvibili con strumenti endosocietari come l'arbitrato) ma verte su diritti indisponibili o addirittura "esistenziali" per la stessa società.

La nozione di "diritti indisponibili" o "esistenziali" per la stessa società

La Suprema Corte di Cassazione ha dato una definizione di indisponibilità dei diritti sostenendo che "perché l'interesse possa essere qualificato come "indisponibile" è necessario che la sua protezione sia assicurata dall'ordinamento mediante la predisposizione di norme inderogabili, la cui

violazione determina la reazione dell'ordinamento svincolata da una qualsiasi iniziativa di parte, quali le norme dirette a garantire la chiarezza e la precisione del bilancio di esercizio" e più avanti "trattandosi di disposizioni preordinate alla tutela di interessi non disponibili da parte dei singoli soci e perciò non differibili al giudizio degli arbitri" come ad esempio nel caso delle norme dirette a garantire la chiarezza e la precisione del bilancio d'esercizio, la cui inosservanza rende la delibera di approvazione illecita e quindi nulla (Cassazione n. 18600/2011; n. 27/2000; n. 928/2004). L'indirizzo assolutamente prevalente in giurisprudenza, secondo un risalente insegnamento della Corte di legittimità, ancor oggi fermissimo, è quello che fa capo al cosiddetto "criterio degli interessi", in quanto appunta il limite della compromettibilità sulla valutazione degli interessi che vengono in gioco nella concreta controversia: disponibili sono le liti relative a diritti individuali dei soci, indisponibili quelle involgenti interessi della società o la violazione di norme poste a tutela dell'interesse collettivo dei soci o dei terzi. In applicazione di questo *iter* argomentativo, la giurisprudenza di legittimità ha posto la seguente equazione: è compromettibile, in quanto di natura disponibile e personale, la controversia coinvolgente un interesse individuale del socio; sono, invece, collocate nell'area della non compromettibilità le controversie involgenti interessi non personali dei soci. Di conseguenza, a puro titolo esemplificativo, la gestione del bilancio societario è ricomprendibile all'interno di quei diritti reputati dalla giurisprudenza dominante come diritti indisponibili cioè non appartenenti all'interesse di un singolo socio ma incidente sugli interessi dominanti della società e dei suoi soci e che, pertanto, superano l'interesse del singolo socio, risultando dirette a impedire deviazioni dallo scopo societario, investendo, in sostanza, diritti indisponibili. Il criterio, occorre precisare, è di applicazione generale a tutte le liti societarie.

Il contrasto giurisprudenziale

Giova a tal proposito, approfondire quanto sopra, analizzando 2 sentenze contrastanti – ma parimenti rilevanti – della giurisprudenza di merito: Tribunale di Milano, sentenza n. 9115/2015 e Tribunale di Milano n. 6595/2013.

Il Tribunale milanese afferma il principio secondo il quale, in materia di impugnazioni di bilancio, possono essere devolute alla cognizione arbitrale le controversie in cui si lamenta l'invalidità della delibera per un vizio procedurale, mentre restano di competenza esclusiva del giudice statale le controversie in cui il vizio della delibera discende dal carattere viziato del contenuto (ad esempio, non chiaro o non veritiero) del bilancio di esercizio *"il principio della non compromettibilità in arbitri delle delibere in materia di bilancio ... attiene in realtà (propriamente ed esclusivamente) alla inderogabilità dei principi normativi di redazione del bilancio quale documento obbligatorio rivolto non solo ai soci ma alla generalità dei terzi e come tale non riguarda affatto eventuali vizi relativi alla procedura di formazione della volontà assembleare ... ma propriamente ed esclusivamente vizi (sostanziali) di chiarezza e verità del bilancio"*.

Tale pronuncia va a contrastare una precedente pronuncia del medesimo Tribunale (Tribunale di Milano n. 6595/2013) che considerava più ampio l'ambito di applicazione dell'arbitrabilità delle controversie societarie sino a ricomprendere anche i vizi per così dire sostanziali del bilancio. Tale orientamento, però non è stato ritenuto corretto dalla Corte di Cassazione e, contro tale sentenza, è stato proposto regolamento di competenza con cui la Suprema Corte ha affermato la competenza del giudice statale, ritenendo che non sarebbe compromettibile in arbitri la controversia relativa alla validità della delibera di approvazione di bilancio, ove vengano lamentati vizi inerenti il suo contenuto (Cassazione n. 13031/2014).

Nella pronuncia del 2013, veniva sostenuta l'arbitrabilità delle controversie in materia di impugnazione di bilancio, ponendo luce sulla circostanza che le norme inderogabili non necessariamente comportano il sorgere di diritti indisponibili *"non va confusa la inderogabilità delle norme, quali – per altro con alcuni significativi spazi di discrezionalità – quelle sul bilancio, con la indisponibilità dei diritti che ne nascono: la inderogabilità significa che l'ordinamento esige l'applicazione di determinate discipline, eliminando spazi di autonomia privata, la quale può solo aderire o meno a uno schema processuale prefissato. La indisponibilità significa che il privato non può con il proprio con-*

senso o dissenso determinare la applicazione di un diritto, come avviene ad esempio in materia di filiazione. In questo senso se inderogabile è la norma, il diritto che ne nasce può essere disponibile, come sono inderogabili, a titolo di esempio, le norme di tutela dell'acquisto del consumatore, senza che ciò significhi che il suo acquisto sia un atto indisponibile, anzi la inderogabilità è posta proprio a tutela del suo atto volontario di acquisto. In materia societaria vi sono poi materie inderogabili e indisponibili – ad esempio la società a oggetto illecito che non può essere stipulata a pena di nullità – ma così non è per il bilancio, laddove il socio è chiamato a dare, o negare, il proprio consenso al progetto predisposto dagli amministratori”.

L'orientamento della Suprema Corte di Cassazione

La Suprema Corte nel respingere tale orientamento ha dato continuità alle proprie pronunce precedenti affermando espressamente che le ragioni del suo risalente convincimento nulla hanno a che vedere con gli strumenti processuali posti a disposizione dei soci e dei terzi a protezione dei loro interessi.

Secondo la Corte di Cassazione la nozione di diritto indisponibile ricomprende *“tutte le situazioni sostanziali sottratte alla regolamentazione dell'autonomia privata, ovvero disciplinate da un regime legale che escluda qualsiasi potere di disposizione delle parti, nel senso che esse non possono derogarvi, rinunciarvi o comunque modificarlo”.*

I giudici di legittimità proseguono poi affermando che *“il socio o il terzo possono rinunciare all'impugnazione della delibera di approvazione del bilancio redatto in violazione dei principi di chiarezza, verità e correttezza, ma non possono concordare con l'amministratore se e in quale misura quei principi debbano trovare applicazione, né rinunciare a che vengano rispettati, se non rendendosi corresponsabili dell'illecito”.*

Per completare la disamina giurisprudenziale giova ripercorrere anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 20674/2016:

- 2 soci hanno convenuto in giudizio una Spa per sentire dichiarare la nullità una delibera di approvazione del bilancio, per violazione dei principi di prudenza e per incompletezza delle informazioni fornite, inidonee a rappresentare in modo corretto e veritiero la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato di esercizio;
- costituitasi in giudizio la società ha eccepito l'incompetenza del giudice adito, ai sensi della clausola compromissoria prevista dallo statuto della società;
- il Tribunale adito ha dichiarato la propria incompetenza in favore del collegio arbitrale così come previsto dallo statuto, precisando che sono escluse dal novero delle controversie compromettibili soltanto quelle attinenti a diritti indisponibili, la cui individuazione deve aver luogo in base a una valutazione non già dell'interesse tutelato, ma degli strumenti finalizzati alla sua tutela;
- avverso la predetta ordinanza i 2 soci hanno proposto istanza di regolamento di competenza, precisando che non possono costituire oggetto di arbitrato le questioni riguardanti la violazione di norme imperative, tra le quali vanno annoverate anche quelle che disciplinano la contabilità delle società, le quali sono poste a tutela degli interessi dei terzi e del mercato e in caso di violazione danno luogo all'applicazione di sanzioni penali;
- la Corte di Cassazione ha ritenuto il ricorso fondato, con la conseguente dichiarazione della competenza del Tribunale originariamente adito, sezione specializzata in materia d'impresa.

La Suprema Corte ha precisato che, anche a seguito dell'entrata in vigore degli articoli 34 e 35, D.Lgs. 5/2003, va esclusa la compromettibilità in arbitri delle controversie aventi a oggetto l'impugnazione delle delibere di approvazione del bilancio di esercizio per violazione delle norme dirette a garantirne la chiarezza e la precisione. Premesso che non possono, infatti *“...costituire oggetto di compromesso le controversie riguardanti interessi della società o la violazione di norme poste a tutela dell'interesse collettivo dei soci o dei terzi, si è osservato che, ai fini dell'esclusione della deferibilità al giudizio degli arbitri, non è di per sé sufficiente la natura sociale o collettiva dell'interesse, la quale ne comporta soltanto la sottrazione alla volontà individuale dei singoli soci, ma non ne implica l'indisponibilità da parte della volontà collettiva espressa dalla società, secondo le*

regole della propria organizzazione interna, occorrendo invece che la sua protezione sia affidata a norme inderogabili, la cui violazione determina una reazione da parte dell'ordinamento svincolata da qualsiasi iniziativa di parte".

Tali caratteristiche sono state riconosciute, in particolare, alle norme che disciplinano la contabilità sociale con la finalità di assicurare la chiarezza e la precisione dei bilanci, osservandosi che le stesse non solo sono imperative, ma contengono principi dettati a tutela, oltre che dell'interesse dei singoli soci a essere informati dell'andamento della gestione societaria, anche dell'affidamento di tutti i soggetti terzi che con la società entrano in rapporto, i quali hanno diritto a conoscerne l'effettiva situazione patrimoniale e finanziaria.

Tale orientamento non è condiviso dall'ordinanza impugnata del Tribunale adito, la quale aderisce a un diverso indirizzo, secondo cui l'area della non compromettibilità in arbitri dev'essere limitata alle controversie aventi a oggetto diritti assolutamente indisponibili, da individuarsi con riferimento non già all'inderogabilità delle norme che disciplinano, ma all'insanabilità della nullità determinata dalla loro violazione, e quindi all'esclusione dell'assoggettamento della relativa azione a termini di decadenza. Poiché, ai sensi degli articoli 2379, comma 1, seconda parte, e 2479-ter, comma 3, seconda parte, cod. civ. sono impugnabili senza limiti di tempo soltanto le deliberazioni che modificano l'oggetto sociale prevedendo attività illecite o impossibili, devono considerarsi deferibili al giudizio degli arbitri anche le controversie aventi a oggetto la nullità delle delibere di approvazione del bilancio per difetto di veridicità, chiarezza e precisione, che non rientrano nella predetta categoria. La Corte di Cassazione con tale pronuncia precisa che *"...indipendentemente dalla considerazione che, in riferimento ai diritti indisponibili, la proponibilità dell'azione senza limiti di tempo trova giustificazione nella sottrazione degli stessi al regime della prescrizione, disposta dall'articolo 2934, ultimo comma, cod. civ., laddove gli articoli 2434-bis e 2379, cod. civ. si limitano a stabilire semplici termini di decadenza, occorre rilevare che la previsione di questi ultimi, in quanto rispondente a una finalità acceleratoria delle attività alle quali si riferiscono, in funzione della stabilità e certezza delle situazioni giuridiche sulle quali incidono, non depone necessariamente in favore dell'indisponibilità di tali situazioni, essendo la decadenza prevista, indifferentemente, in riferimento tanto a diritti indisponibili quanto a diritti disponibili..."*; e prosegue: precisando che *"... la circostanza che la nuova disciplina delle società, introdotta dal D.Lgs. 5/2003, abbia previsto un termine di decadenza anche per l'impugnazione delle delibere nulle non comporta d'altronde il venir meno della rilevabilità d'ufficio dell'illiceità dell'atto, né della possibilità di esercitare le azioni di responsabilità di cui agli articoli 2392-2395, cod. civ.: pertanto, se è vero che l'intervenuta scadenza del termine preclude definitivamente al socio e al terzo l'impugnazione della delibera di approvazione del bilancio, è anche vero, però, che essa non rende del tutto irrilevante il vizio da cui la stessa è affetto, che può ben essere rilevato in altro giudizio, o posto a fondamento di altra iniziativa giudiziale..."*. La Suprema Corte statuisce che non può condividersi tale orientamento richiamato dai giudici di merito nell'ordinanza impugnata, nella parte in cui fa coincidere la disponibilità del diritto di azione con quella del diritto sostanziale a essa sotteso, escludendo l'indisponibilità degli interessi tutelati dai principi di verità, chiarezza e precisione dei bilanci per il solo fatto che il diritto all'impugnazione possa venir meno a causa della decadenza, con la conseguente sanatoria della nullità: le norme che stabiliscono i predetti principi non solo sono imperative, ma trascendono l'interesse del singolo, essendo dettate a tutela, oltre che dell'interesse di ciascun socio a essere informato dell'andamento della gestione societaria al termine di ogni esercizio, anche dell'affidamento di tutti i soggetti che con la società entrano in rapporto, i quali hanno diritto a conoscere l'effettiva situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente.

In quanto coinvolgente i predetti interessi, la controversia avente a oggetto l'impugnazione della delibera di approvazione del bilancio per difetto degli indicati requisiti attiene pertanto a diritti indisponibili, con la conseguenza che, ai sensi dell'articolo 34, comma 1, D.Lgs. 5/2003, non può costituire oggetto di deferimento al giudizio degli arbitri.

Di analogo avviso alla propria pronuncia n. 20674/2016 è stata nuovamente la Suprema Corte nella recente ordinanza n. 12583/2018 citata all'inizio della presente disamina.

Anche in tale caso – relativo all'impugnazione di una delibera di approvazione del bilancio – la società convenuta ha eccepito l'incompetenza del Tribunale in forza della clausola compromissoria di cui allo statuto sociale e, a sua volta, il Tribunale ha dichiarato la propria incompetenza, rilevando in particolare che *"...i limiti di oggetto previsti dall'articolo 806, c.p.c. non sono fondati sulla natura imperativa o dispositiva della norma che disciplina il diritto, né sull'essere tale diritto riconosciuto anche a soggetti estranei al rapporto nascente dal contratto di cui è parte la clausola, ma sulla mera considerazione che il diritto, di cui una parte non può disporre, non può essere oggetto del contratto (né delle sue clausole). E invero è il diritto a impugnare le delibere a non essere disponibile in via generale e astratta"*.

La Suprema Corte ha precisato innanzitutto che le norme dirette a garantire la chiarezza e la precisione del bilancio di esercizio sono inderogabili in quanto la loro violazione determina una reazione dell'ordinamento a prescindere dalla condotta delle parti e rende illecita, e quindi nulla, la delibera di approvazione; è stato inoltre ribadito, a chiusura dell'ordinanza, che *"...tali norme non solo sono imperative, ma contengono principi dettati a tutela, oltre che dall'interesse dei singoli soci a essere informati dell'andamento della gestione societaria al termine di ogni esercizio, anche dell'affidamento di tutti i soggetti che con la società entrano in rapporto, i quali hanno diritto a conoscere l'effettiva situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente..."*.

L'esclusione da imposta dei trasferimenti di aziende e di partecipazioni tra difficoltà operative e interpretative

Nonostante siano trascorsi quasi 12 anni dalla data di entrata in vigore della disposizione prevista al comma 4-ter dell'articolo 3, D.Lgs. 346/1990 la sua attuazione ne ha posto in luce punti nevralgici e criticità tali da richiedere una seria e attenta valutazione sulle coordinate che regolano l'intero sistema premiale. La formulazione letterale della norma unitamente ai principi generali che regolano, sul piano sistematico, l'interpretazione delle norme di esenzione e di agevolazione devono condurre a ritenere le fattispecie ivi elencate e le condizioni previste dal disposto normativo di stretta interpretazione. In forza di ciò occorre limitare la portata delle aperture interpretative fornite dall'Agenzia delle entrate ai limitati casi in cui tale eventualità si renda necessaria per ricondurre nell'alveo dell'agevolazione istituti in linea con la ratio della disposizione in commento ancorché, a motivo delle loro modalità attuative, non strettamente in linea con la lettera della norma.

Premessa

Com'è noto l'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006, convertito, con modificazioni dalla L. 286/2006 ha:

- restituito l'imposta sulle successioni e donazioni, ovverosia sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito;
- introdotto l'imposta sulle successioni e donazioni sulla costituzione di vincoli di destinazione, creando, in punto di fatto e di diritto, un nuovo presupposto d'imposta, nonostante non sempre operazioni di tal genere producano un effettivo incremento patrimoniale del beneficiario¹.

Tale "reintroduzione" ha fatto sorgere problemi di coordinamento con le disposizioni previste all'articolo 3, comma 4-ter, del Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, laddove sancisce che *"I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e ss., cod. civ. a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), Tuir, di cui al D.P.R. 917/1986, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), cod. civ.. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso."* La disposizione in commento esclude dal concorso alla formazione della base imponibile dell'imposta patrimoniale² i trasferimenti di aziende, di rami di aziende, di quote di partecipazioni e di azioni in presenza, congiuntamente:

¹ Ad avviso della Corte di Cassazione (ordinanze n. 3735/2015, n. 3737/2015, n. 3886/2015) l'imposizione patrimoniale dei vincoli di destinazione costituirebbe una autonoma imposta il cui presupposto impositivo sarebbe individuato nella "predisposizione del programma di funzionalizzazione del diritto al perseguimento degli obiettivi voluti". La manifestazione qualificata che legittimerebbe l'imposizione ad avviso dei giudici di legittimità risiederebbe nel "valore dell'utilità" relativamente alla quale il disponente limita le proprie facoltà proprietarie. Il contenuto economico della destinazione patrimoniale sarebbe sufficiente, ad avviso della Corte, a manifestare la capacità contributiva di cui all'articolo 53, Costituzione e la sussistenza di un "collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione", costituiti dal rilievo patrimoniale della destinazione, renderebbe irrilevante l'eventuale trasferimento patrimoniale connesso al vincolo destinatario. Tali conclusioni, ad avviso di chi scrive, aprono un *vulnus* ai principi sistematici in quanto aderendo a tale ipotesi interpretativa si finirebbe per qualificare idoneo alla imposizione proporzionale qualsiasi regolamento capace di produrre il vincolo di destinazione ancorché non avente natura traslativa quale, ad esempio, l'atto di destinazione ex articolo 2645-ter, cod. civ., il trust auto dichiarato, il fondo patrimoniale e via enumerando.

² Merita mettere conto che l'agevolazione non si sostanzia in una mera esenzione, nonostante l'impropria collocazione in seno all'articolo 3 che, prima dell'integrazione normativa, disciplinava talune ipotesi di esenzione al ricorrere di particolari requisiti soggettivi, ma in un'ipotesi di non assoggettamento a imposta, quindi di esclusione dall'ambito applicativo dell'imposta. Sul piano pratico operativo, la ricomprensione nell'alveo della esenzione, piuttosto che della esclusione da imposta, non muta il trattamento tributario che comporta comunque la disapplicazione dell'imposta fissa di registro (cfr. circolare n. 44/E/2011).

- di requisiti soggettivi;
- di requisiti oggettivi;
- dell'osservanza degli adempimenti giuridico – formali e sostanziali;
- previsti dalla disposizione in commento.

In particolare, l'applicazione del regime di favore è limitata ai trasferimenti:

- a favore dei discendenti o del coniuge^{3 4} (requisito soggettivo);
- di aziende o rami di esse⁵, ovvero di quote sociali e azioni (requisito oggettivo).

Il requisito oggettivo dispiega la sua valenza anche attraverso l'osservanza di condizioni:

- sostanziali, ovvero:
 - che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a 5 anni decorrenti dalla data del trasferimento;
 - che il trasferimento di partecipazioni consenta di acquisire o di integrare il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ., cioè di acquisire o di integrare la maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria^{6 7}, ovviamente nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote sociali o azioni emesse da società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, da società cooperative e da società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- giuridico formali, rappresentate da un'apposita dichiarazione che gli aventi causa debbono rendere, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, attraverso la quale assumono l'impegno alla osservanza, in punto di fatto per l'arco temporale ivi previsto, della condizione esposta *sub* lettera a).

La mancanza anche solo di uno dei requisiti appena indicati, comporta la decadenza dal regime premiale con conseguente debenza:

- dell'imposta nella misura ordinaria;
- della relativa sanzione pecuniaria amministrativa in misura pari al 30% da liquidare ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997;
- degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

Lo stato dell'arte sull'interpretazione della disposizione agevolativa

La lettera della norma consente di dare ampia apertura alle modalità operative attraverso le quali viene concretamente attuato il trasferimento dell'azienda, del ramo di azienda, delle partecipazioni potendo ricomprendere in detto ambito oltre ai trasferimenti *mortis causa* e le donazione, i vincoli di destinazione, il patto di famiglia⁸, il *trust* e via enumerando.

³ Restano esclusi dalla norma premiale i trasferimenti a soggetti diversi quali fratelli, sorelle, ascendenti, ecc. che scontano l'imposta con le aliquote e le franchigie ordinarie.

⁴ Ivi compresa la parte dell'unione civile ai sensi della L. 76/2016.

⁵ Come correttamente osservato dall'Agenzia delle entrate con circolare n. 18/E/2013 (§ 5.3), la disposizione è volta a favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia e, pertanto, non può considerarsi applicabile al trasferimento di beni che, per loro natura, non permettono di attuare tale passaggio. Assonime, nella circolare n. 13/2007, ha rilevato che il riferimento che il riferimento, nella definizione dell'oggetto dell'esenzione, all'azienda o ramo di essa, comporta che l'oggetto del trasferimento debba essere rappresentato da un complesso di beni che costituisca un'unità produttiva ai sensi dell'articolo 2555, cod. civ. sia essa di natura commerciale o agricola. Sembra che non possano pertanto ricomprendersi nell'ambito della disposizione di esclusione dal concorso alla formazione della base imponibile le attività di mero godimento di beni mobili e/o immobili, in quanto si andrebbe oltre la ratio della norma se si applicasse la disposizione in mancanza di impresa. Debbono, in linea di massima, ritenersi escluse dall'ambito applicativo della norma le società semplici che non svolgono attività agricola, non potendo svolgere attività commerciale. Per coerenza argomentativa dovremmo affermare che se non può essere ricompreso nell'ambito di applicazione della norma il trasferimento di un patrimonio immobiliare, parimenti dovrebbe restare fuori dal predetto perimetro anche il trasferimento di una quota di controllo in una società immobiliare, pena una irragionevole disparità di trattamento. Dubbi potrebbero presentarsi anche con riguardo all'applicazione del regime premiale ad aziende che includono nell'ambito del patrimonio singoli o plurimi beni patrimoniali, né strumentali, né merce.

⁶ Sono ovviamente dispensati dall'osservanza del requisito in parola i trasferimenti afferenti quote di partecipazioni in società di persone in quanto prive dell'organo assembleare.

⁷ La norma fa riferimento all'acquisto e all'integrazione del controllo, non essendo indispensabile che il controllo sociale venga acquisito in conseguenza del trasferimento per successione, ma è possibile che esso venga integrato sommando le partecipazioni prepossedute a quelle acquistate per successione. Pertanto, non sembra necessario che la partecipazione trasferita per successione sia già di controllo, purché l'avente causa ottenga tale controllo a seguito del trasferimento dovendo, così ragionando, rientrare tra le situazioni oggetto di esclusione da immissione anche il trasferimento di partecipazioni di minoranza a favore di un soggetto che ha già il controllo della partecipata, rafforzandolo. Occorre comprendere se possa qualificarsi abusivo il trasferimento di una partecipazione di maggioranza in una *holding* che detiene solo partecipazioni di minoranza.

⁸ Intendendosi per tale, ai sensi dell'articolo 768-bis, cod. civ. il: "contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote a uno o più discendenti".

Esulando il presente studio dall'analisi degli orientamenti di prassi⁹ e di giurisprudenza¹⁰ in ordine alla imposizione indiretta dei vincoli di destinazione non immediatamente traslativi, talune riflessioni debbono essere svolte con riferimento a quegli istituti, tra i quali il *trust*, che mal si prestano, proprio per la loro dinamica attuativa, a trovare piena rispondenza alla lettera della norma agevolativa.

Invero, diversamente da istituti simili tesi ad agevolare il trasferimento di aziende e/o di partecipazioni, a favore del coniuge o dei discendenti, il *trust* presenta profili singolari in quanto è uno strumento giuridico:

- in cui intervengono necessariamente almeno 3 soggetti:
 - il disponente (*settlor*);
 - il gestore/amministratore (*trustee*);
 - il/i beneficiario/i¹¹;
- in cui il trasferimento di azienda o delle partecipazioni non avviene direttamente a favore dei beneficiari prevedendo, per un tempo variabile in funzione della durata del *trust*, il trasferimento della proprietà e della gestione a un soggetto intermedio, persona fisica o giuridica, che ne assume la gestione e l'amministrazione nell'esclusivo interesse dei beneficiari finali e nell'osservanza delle finalità impresse dal disponente.

Com'è noto, invero, il *trust* produce la segregazione dei beni sia rispetto al patrimonio personale del disponente, sia rispetto a quello dell'intestatario degli stessi che, per la durata del *trust* né assume l'intestazione fiduciaria e l'amministrazione.

Ciò che connota e tipizza il *trust*, e lo differenzia, di fatto, dagli altri vincoli di destinazione, è proprio l'autonomia giuridica dello stesso rispetto al patrimonio personale del *trustee*. Tale singolarità, infatti, comporta determinate conseguenze, tra le quali: la non concorrenza dei beni del *trust* alla formazione della massa ereditaria del defunto in caso di morte del *trustee* e la non aggredibilità degli stessi da parte dei creditori personali del *trustee*.

Orbene non sfugge ad alcuno come la dinamica attuativa del *trust* di famiglia mal si concilia con l'osservanza delle condizioni che il Legislatore ha posto per il godimento dell'agevolazione contenuta all'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990. È stato invero osservato come il precetto normativo, ai fini della esclusione del valore dei beni dalla formazione della base imponibile del tributo patrimoniale, richieda, tra l'altro, che gli aventi causa rilascino un'apposita dichiarazione attraverso la quale assumono l'impegno alla prosecuzione dell'attività di impresa o alla detenzione del controllo partecipativo per un periodo non inferiore a 5 anni e che tale impegno venga osservato in punto di fatto.

Tuttavia i beneficiari finali del *trust* (aventi causa) non possono rendere tale dichiarazione né assumere tale impegno in quanto, come avanti esposto, per tutta la durata del *trust* amministratore e intestatario dei beni sarà soltanto il *trustee*. Tale circostanza avrebbe potuto escludere l'istituto del *trust* da quelli potenzialmente impiegabili per il trasferimento di aziende, di rami di azienda e di partecipazioni per i quali è possibile richiedere l'esclusione dal concorso alla formazione della base imponibile dell'imposta patrimoniale ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990.

A porre un salutare rimedio a tale stato di cose è intervenuta l'Agenzia delle entrate¹² precisando -

⁹ Ad avviso dell'Agenzia delle entrate (cfr. circolare n. 3/E/2008) i vincoli di destinazione scontano l'imposta sulle successioni e le donazioni solo se alla costituzione del vincolo si accompagna un atto traslativo, mentre per il *trust* l'effetto segregativo è autonomamente rilevante ai fini dell'applicazione del tributo, conseguendone che anche il *trust* autodichiarato rientra nell'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e le donazioni.

¹⁰ *Ex multis*, con sentenza n. 21614/2016 la V sezione della Corte di Cassazione ha affermato che "l'istituzione di un *trust* cosiddetto autodichiarato, con conferimento di immobili e partecipazioni sociali con durata predeterminata o fino alla morte del disponente-trustee, con beneficiari i discendenti da quest'ultimo, deve scontare l'imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa e non proporzionale, perché la fattispecie si inquadra in quella di una donazione indiretta cui è funzionale la "segregazione" quale effetto naturale del vincolo di destinazione, una segregazione da cui non deriva quindi alcun reale trasferimento di beni e arricchimento di persone, trasferimento e arricchimento che dovrà invece realizzarsi a favore dei beneficiari, i quali saranno perciò nel caso successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale". Non si può, tuttavia, non ricordare come precedentemente il giudice di legittimità si era espresso per l'applicabilità della imposta sulle successioni e donazioni nonché delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale anche nell'ipotesi di costituzione di un *trust* autodichiarato, quindi in assenza di un trasferimento di beni, nel presupposto che l'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006 abbia istituito un'autonoma generale imposta sulla costituzione dei "vincoli di indisponibilità" inclusi il *trust* (in tal senso Cassazione, n. 4482/2016, n. 5322/2015, n. 3886/2015, n. 3737/2015, n. 3735/2015).

¹¹ Benintesa comunque la facoltà del disponente di voler individuare anche la figura del guardiano e del comitato dei saggi.

¹² Con risoluzione n. 110/E/2009.

al fine di non penalizzare l'impiego di tale strumento nel trasferimento generazionale delle aziende di famiglia - che, nel rispetto delle altre condizioni previste dalla norma, la dichiarazione di impegno da parte degli aventi causa di proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa per un arco temporale non inferiore al quinquennio possa essere utilmente resa dal *trustee*, ancorché non beneficiario.

In particolare, ad avviso dell'Agenzia delle entrate l'esclusione dal concorso alla formazione dell'imponibile è riconosciuta in presenza delle seguenti condizioni:

- il *trust* abbia una durata non inferiore a 5 anni a decorrere dalla stipula dell'atto che comporta la segregazione in *trust* della partecipazione di controllo o dell'azienda;
- i beneficiari finali siano necessariamente discendenti e/o coniuge del disponente;
- il *trust* non sia discrezionale o revocabile, vale a dire, ad esempio, che non possono essere modificati dal disponente o dal *trustee* i beneficiari finali dell'azienda o delle partecipazioni trasferite in *trust*¹³;
- il *trustee* deve proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o detenere il controllo per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento (individuabile nell'atto segregativo dell'azienda e/o delle partecipazioni) e, a tal fine, deve rendere, contestualmente al trasferimento, apposita dichiarazione circa la sua volontà di proseguire l'attività di impresa (o detenere il controllo).

In deroga a una interpretazione strettamente letterale della previsione normativa, al prioritario fine di favorire il passaggio generazionale dell'attività aziendale, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che l'impegno potesse essere assunto dal *trustee* il quale, dal momento della costituzione del *trust*, diviene l'amministratore dell'attività di impresa o detentore del controllo partecipativo.

Le criticità nell'interpretazione normativa: questioni aperte

L'apertura interpretativa fornita dall'Agenzia delle entrate nel citato documento di prassi ha fatto sorgere l'interrogativo se tale esegesi avesse potuto essere estesa a quegli strumenti che - diversamente dal *trust* - avrebbero potuto vedere quali diretti e immediati beneficiari finali dell'atto gli stessi aventi causa ma che, per volontà del disponente, il trasferimento è stato in tutto o in parte rinviato a un momento diverso e successivo rispetto a quello della data di stipula. Si potrebbe ipotizzare, a titolo esemplificativo, l'intento del titolare di una impresa individuale di donare la nuda proprietà dell'azienda all'unico figlio - mediante un atto di donazione o un patto di famiglia - riservandosi il diritto di usufrutto vitalizio sulla predetta azienda. La problematica potrebbe assumere contorni tutt'altro che singolari o straordinari ritenendo che possa costituire la regola il desiderio di un genitore di veder trasferita la proprietà del compendio aziendale al proprio figlio senza, tuttavia, perderne il diritto di godimento sino al termine della propria esistenza. Invero, com'è noto, ai sensi dell'articolo 981, cod. civ., *"L'usufruttuario ha diritto di godere della cosa, ma deve rispettarne la destinazione economica"*; conseguendone, in osservanza del successivo articolo 2561, cod. civ. che *"L'usufruttuario dell'azienda deve esercitarla sotto la ditta che la contraddistingue. Egli deve gestire l'azienda senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte..."*.

L'usufruttuario, dunque, ha il diritto di godere della cosa e, nel caso di usufrutto di azienda, ha il dovere di gestirla nel rispetto dei limiti stabiliti dalle norme.

Di converso, il nudo proprietario conserva la titolarità del bene gravato dall'usufrutto, ma ne perde il diritto di godimento.

Tale stato di cose impedisce al nudo proprietario (avente causa) di rendere - contestualmente all'atto - la dichiarazione, richiesta dall'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990, di voler proseguire l'attività d'impresa per un periodo temporale non inferiore a 5, anni in quanto il disponente/usufruttuario ne mantiene il godimento e la gestione.

Da qui si potrebbe ritenere estensibile a tale ipotesi esemplificativa la soluzione adottata dall'Agenzia delle entrate nella fattispecie affrontata e risolta positivamente in materia di *trust*; con-

¹³ Dovendosi in tal caso ritenere che l'agevolazione tributaria prevista all'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 non possa essere invocata nei casi dei c.d. *trust* auto-dichiarati laddove il disponente conserva la qualifica di *trustee*.

seguentemente, si potrebbe ipotizzare che in questa fattispecie sia il disponente/usufruttuario - in quanto prosecutore della gestione aziendale - a rendere l'apposita dichiarazione circa la sua volontà di proseguire l'attività di impresa per un periodo non inferiore a 5 anni decorrenti dalla data del trasferimento. A ben vedere, tuttavia, l'estensione della soluzione interpretativa adottata dall'Agenzia delle entrate con riguardo al *trust* a istituti che, ancorché aventi analoga *ratio* e funzione economica, mostrano, rispetto a quest'ultimo, una dinamica attuativa radicalmente diversa di talché gli stessi, diversamente dal *trust*, possono agevolmente osservare i requisiti previsti dalla norma agevolativa richiede delle osservazioni supplementari. Invero nell'esemplificazione ipotizzata la riserva del diritto di usufrutto in capo al genitore implica il mantenimento da parte dello stesso della gestione dell'azienda in qualità di unico esercente dell'attività imprenditoriale, la quale proseguirebbe senza soluzione di continuità in violazione ai principi ispiratori della riforma che ha introdotto il regime di esclusione da imposizione al fine di agevolare il passaggio gestionale dell'azienda che, nella fattispecie, non si verificherebbe. Peraltro se una tale conclusione fosse estesa alla diversa, ma limitrofa ipotesi, di passaggio della nuda proprietà delle quote di partecipazioni o delle azioni si incorrerebbe anche nella violazione dell'ulteriore requisito dell'acquisizione o della integrazione dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria. A tale stato di cose potrebbe essere posto riparo derogando convenzionalmente alla regola civilistica e trasferendo il diritto di voto in assemblea ordinaria al nudo proprietario così spostando, nel contempo, i poteri di amministrazione della partecipazione trasferita¹⁴.

Quanto esposto lascia ben comprendere come la normativa sia posta su un terreno sismico - peraltro recentemente movimentato anche dalle disposizioni previste dalla L. 112/2016 (meglio nota quale Legge sul "Dopo di noi") in cui sembra potersi affermare che, a motivo delle finalità cui sono deputati, anche i *trust* autodichiarati possano essere ricompresi nel novero delle agevolazioni tributarie in argomento - che allo stato attuale richiede una navigazione a vista impiegando tutti gli strumenti di cautela e di prudenza interpretativa messi a disposizione dall'ordinamento.

¹⁴ Com'è noto l'articolo 2352, comma 1, cod. civ. esordisce con l'attribuzione del diritto di voto: "Nel caso di ... usufrutto sulle azioni, il diritto di voto spetta, salvo convenzione contraria ... all'usufruttuario".

I principi della Legge Delega 155/2017 in materia di sovraindebitamento. Le prospettive di riforma e i nodi irrisolti

Il contributo analizza quella che dovrebbe rappresentare la trama che la riforma sulla crisi d'impresa destina alla disciplina del sovraindebitamento senza trascurarne gli aspetti più problematici e i nodi irrisolti ma soprattutto evidenziando i probabili scenari che il Legislatore delegato dovrà necessariamente prefigurarsi prima di "riscrivere" il diritto concorsuale.

La L. 155/2017, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 254 del 30 ottobre 2017 e contenente la delega al Governo per la riforma delle discipline della crisi d'impresa ha messo in moto il complesso iter di riforma del diritto della crisi e dell'insolvenza sicché gli interrogativi che presto si porranno all'attenzione dell'interprete non avranno più a oggetto i contenuti della delega ma le scelte che il Legislatore delegato sarà tenuto ad adottare.

In primis va rilevato come i principi del riordino e della semplificazione della disciplina del sovraindebitamento, cristallizzati nell'articolo 9, comma 1, L. 155/2017, consentiranno una riformulazione delle norme di carattere procedimentale, tale da eliminare le molteplici aporie attualmente presenti nella L. 3/2012, come ad esempio la previsione secondo cui il decreto di apertura della liquidazione del patrimonio deve disporre che "sino al momento in cui il provvedimento di omologazione diventa definitivo, non possono sotto pena di nullità, essere iniziate o proseguite azioni cautelari o esecutive né acquistati diritti di prelazione sul patrimonio oggetto di liquidazione da parte dei creditori aventi titolo o causa anteriore".

E infatti nella procedura di liquidazione del patrimonio disciplinata negli articoli 14-ter e ss., L. 3/2012, è noto come, non esista un decreto di omologazione.

Per come formulata, la legge attuale neppure consente di stabilire se il termine di 10 giorni anteriori all'udienza, previsto dall'articolo 11, comma 1, L. 3/2012, sia riferibile alla modifica della proposta di accordo o all'espressione del voto da parte dei creditori¹.

Ancora, rispetto all'udienza fissata ex articolo 10, L. 3/2012 non sono correttamente calcolati neppure i termini scanditi nell'articolo 12, L. 3/2012 che prevede la trasmissione da parte dell'OCC di una relazione ai creditori al momento del raggiungimento dell'accordo, seguito da un ulteriore termine di 10 giorni per eventuali contestazioni. Neppure è chiaro in quale momento il debitore possa esercitare in tali casi il proprio diritto di difesa, con la conseguenza che nei Tribunali è invalsa la prassi di fissare una seconda udienza rispetto a quella ex articolo 10, L. 3/2012.

Il Legislatore delegato avrà quindi il compito di scandire le varie fasi di svolgimento della procedura di accordo di composizione della crisi secondo una sequenza ordinata che veda, in ordine successivo la maturazione dei termini per il compimento delle attività di modificazione della proposta da parte del debitore, l'esercizio del voto da parte dei creditori, la trasmissione della relazione da parte dell'OCC ai creditori, le contestazioni dei creditori, la fissazione dell'udienza, con la pregressa e completa instaurazione del contraddittorio su tutte le questioni eventualmente sollevate dagli interessati.

Sarà poi possibile razionalizzare la disciplina, alquanto contorta, dei casi di conversione della procedura di composizione in liquidazione di cui all'articolo 14-quater, L. 3/2012, in virtù del principio della Legge Delega che attribuisce "anche ai creditori e al PM l'iniziativa per la conversione in procedura liquidatoria, nei casi di frode o inadempimento"².

¹ "I creditori fanno pervenire all'organismo di composizione della crisi, dichiarazione sottoscritta del proprio consenso alla proposta, come eventualmente modificata almeno 10 giorni prima dell'udienza di cui all'articolo 10, comma 1. In mancanza, si ritiene che abbiano prestato consenso alla proposta nei termini in cui è stata loro comunicata".

² Articolo 9, lettera m), L. 155/2017.

Il riferimento al termine generico "inadempimento" sembrerebbe inoltre idoneo a superare il rilievo della causa imputabile al debitore ai fini della conversione della procedura di accordo di ristrutturazione o del piano del consumatore conseguente alla risoluzione dell'accordo e alla cessazione degli effetti del piano del consumatore, consentendo così di spostare la valutazione sugli aspetti meramente soggettivi afferenti la persona del sovraindebitato al momento dell'esdebitazione. Tale novità, del resto, si ricollega alla possibilità di "riconoscere l'iniziativa per l'apertura delle soluzioni liquidatorie, anche in pendenza di procedure esecutive individuali, ai creditori e, quando l'insolvenza riguardi l'imprenditore, al PM³".

La semplificazione della procedura diventa, così, strumento di attuazione della *par condicio creditorum* anche nei rapporti tra procedure di sovraindebitamento ed eventuali procedure esecutive in corso.

Da accogliere con favore è poi la soluzione (positiva) che la Legge Delega pone in ordine alla tormentata questione dell'accesso del socio illimitatamente responsabile alle procedure di sovraindebitamento. Siffatta scelta dovrà però coordinarsi con le altre opzioni procedurali del Legislatore delegato, che dovrà verificare infatti i rapporti tra la regola che vede mantenere l'estensione della procedura di liquidazione giudiziale ai soci illimitatamente responsabili⁴ e quella che prevede il possibile accesso di tali soci alle procedure di sovraindebitamento. A ben guardare, le opzioni in tale campo potrebbero essere diverse. La prima potrebbe essere quella di mantenere la regola attuale che è quella dell'assorbimento della procedura di insolvenza minore nella procedura c.d. maggiore, per cui in caso di dichiarazione di apertura della procedura di liquidazione giudiziale nei confronti della società si risolve di diritto l'accordo di composizione della crisi⁵. Nello stesso modo saranno disciplinati i rapporti tra la procedura di liquidazione giudiziale di cui all'articolo 7, L. 155/2017 e la liquidazione del patrimonio disciplinata dagli articoli 14-ter e ss., L. 3/2012. La seconda opzione potrebbe essere quella di prevedere che, in caso di apertura della procedura di liquidazione giudiziale nei confronti della società, resti ferma l'eventuale procedura di liquidazione del patrimonio del socio illimitatamente responsabile già aperta ex articolo 14-ter, L. 3/2012 o di accordo di composizione della crisi di tipo liquidatorio, nell'ambito del quale sia regolata sia l'esposizione per i debiti della società sia quella relativa ai debiti personali del socio secondo la regola della c.d. prevenzione. Altre possibili soluzioni saranno quella di mantenere aperta la procedura di liquidazione del patrimonio e risolvere l'accordo di composizione della crisi oppure mantenere, comunque, gli effetti di un accordo omologato di carattere liquidatorio e comprensivo della totalità dei beni del socio, in cui sia nominato un liquidatore munito dei requisiti ex articolo 28, L.F. e articolo 13, L. 3/2012.

L'eventuale scelta per la seconda soluzione non sembrerebbe poi tanto eretica se si considera che, sia *ante* sia *post* riforma, il socio illimitatamente responsabile può presentare, successivamente all'apertura della procedura liquidatoria nei confronti della società (ora ridenominata liquidazione giudiziale) una proposta di concordato, il cui esito positivo può determinare la chiusura della procedura concorsuale estesa nei suoi confronti, lasciando aperta quella della società (articolo 154, L.F.). D'altra parte, la scelta tra l'una o l'altra opzione non appare del tutto neutrale in merito alle modalità di accesso all'esdebitazione che risultano più semplificate nel caso delle c.d. insolvenze minori⁶. Resta ferma la possibilità del socio illimitatamente responsabile, receduto o il cui rapporto sociale sia stato sciolto oltre un anno prima della dichiarazione di apertura della liquidazione giudiziale nei confronti della società, di accedere alla procedura di sovraindebitamento senza alcuna limitazione (non essendo più soggetto, ai sensi dell'articolo 147, L.F., all'estensione della procedura di liquidazione giudiziale aperta nei confronti della società), anche ai fini della regolazione dell'esposizione debitoria della società sussistente al momento del recesso o dello scioglimento del rapporto sociale, oltre che dei risultati di eventuali azioni di responsabilità ai quali fa riferimento il principio di Legge Delega di cui all'articolo 7, comma 5, lettera c), L. 155/2017.

La Legge Delega, inoltre, all'articolo 9, lettera g), prevede l'introduzione di misure protettive simili

³ Articolo 9, lettera h), L. 155/2017.

⁴ Come si desume dalla lettura del principio di Legge Delega di cui all'articolo 7, comma 5, lettera c), L. 155/2017.

⁵ Articolo 12, comma 5, L. 3/2012.

⁶ Si veda articolo 8 e l'esdebitazione *una tantum* disciplinata nell'articolo 9, lettera c), L. 155/2017.

a quelle previste nel concordato preventivo, revocabili su istanza dei creditori, o anche d'ufficio in caso di atti in frode ai creditori. Il principio deve essere chiarito sia guardando al passato, cioè all'attuale disciplina in materia di sovraindebitamento, sia al futuro, con particolare riferimento ai mutamenti della disciplina delle misure protettive che interessano lo stesso concordato preventivo. Occorre rilevare infatti come la produzione degli effetti protettivi sul patrimonio del debitore sia allo stato ancorata ai decreti di apertura della procedura (articoli 10, 12-*bis* e 14-*quinquies*, L. 3/2012), con la conseguenza che, in primo luogo, ben può essere vanificata la predisposizione di una proposta di accordo o di un piano del consumatore a opera di un creditore che, allertato della presenza di una situazione di sovraindebitamento da parte dell'OCC nell'ambito degli accertamenti preliminari alla relazione ex articolo 9, comma 3-*bis*, L. 3/2012, acquisisse vantaggi preferenziali nell'imminenza dell'apertura della procedura così vanificando la realizzazione della par condicio *creditorum* proprio in ragione dei vantaggi acquisiti da quei creditori economicamente più forti.

Sembra che tali inconvenienti siano destinati a venir meno con l'adozione dei decreti delegati i quali, tuttavia, dovranno tener conto della stessa rivisitazione della disciplina delle misure protettive nell'ambito del concordato preventivo. A tal fine l'articolo 6, comma 1, lettera c), L. 155/2017 prevede quale principio indirizzato al Legislatore delegato quello di *"procedere alla revisione della disciplina delle misure protettive, specialmente quanto alla durata e agli effetti, prevedendone la revocabilità, su ricorso degli interessati, ove non arrechino beneficio al buon esito della procedura"*. La lettura del principio evidenzia dunque come l'anticipazione delle misure protettive agli atti introduttivi della procedura (con un esplicito richiamo alla disciplina del concordato preventivo) sia riequilibrata - nella prospettiva di prevenzione di abusi di carattere dilatorio da parte del debitore - dalla revocabilità su istanza non solo dei creditori, ma anche d'ufficio (seppure nella sola ipotesi di atti in frode ai creditori) delle misure protettive. È pertanto evidente come il richiamo alla disciplina del concordato preventivo riguardi la tipologia degli effetti protettivi più che un'integrale ricezione dei contenuti dell'articolo 168, L.F..

Certo è che⁷ il tratto comune della revocabilità delle misure protettive sembra essere più rigoroso nelle procedure di sovraindebitamento rispetto al concordato preventivo. Mentre in quest'ultima ipotesi la revocabilità avviene su ricorso degli interessati, nelle ipotesi delle procedure di sovraindebitamento la revoca delle misure protettive può avvenire anche d'ufficio, in caso di atti in frode ai creditori. Sarà compito del Legislatore stabilire se questi ultimi debbano essere riferiti solo agli atti di frode compiuti durante la procedura o se debbano essere estesi anche ai casi di atti di frode compiuti prima dell'apertura della procedura.

Due infine sono i profili di rilievo che riguardano la disciplina del piano del consumatore.

Il primo riguarda il c.d. requisito della meritevolezza, caratterizzato da un'accezione restrittiva di cui all'attuale formulazione dell'articolo 12-*bis*, L. 3/2012.

L'articolo 9, lettera b), L. 155/2017, nel consentire *"esclusivamente per il debitore-consumatore, solo la soluzione liquidatoria, con esclusione dell'esdebitazione, nel caso in cui la crisi o l'insolvenza derivino da colpa grave, malafede o frode del debitore"* di fatto va ad ampliare il requisito della meritevolezza ai casi di colpa, escludendolo solo nelle ipotesi di frode, malafede o colpa grave. Il carattere generale del principio della Legge Delega consentirà quindi al Legislatore delegato di estendere l'ambito applicativo dell'attuale requisito della meritevolezza e, con esso, l'ambito di applicazione del piano del consumatore.

È, inoltre, prevista l'agevolazione della ristrutturazione dei crediti derivanti da contratti di finanziamento con cessione del quinto e dalle operazioni di credito su pegno⁸. La riferibilità di tale peculiare modalità di ristrutturazione al solo piano del consumatore ne evidenzia poi il carattere eccezionale, essendo limitata ai soggetti che possono accedere al piano del consumatore e ai casi di ricorso a tale procedura. L'enunciazione di detto principio sembrerebbe andare nel senso della possibile consensualizzazione del credito da finanziamento garantito dalla cessione del quinto che potrebbe così

⁷ Articolo 6, comma 1, lettera c), e articolo 9, comma 1, lettera g).

⁸ Prevedere che il piano del consumatore possa comprendere anche la ristrutturazione dei crediti derivanti da contratti di finanziamento con cessione del quinto dello stipendio o della pensione e dalle operazioni di prestito su pegno, articolo 9, lettera d), L. 155/2017.

risentire, quale credito anteriore, della falcidia concorsuale, senza incidere sull'opponibilità della cessione anteriore del credito, sebbene la formulazione ampia del principio della Legge Delega lasci aperto un ampio ventaglio di scelte per il Legislatore delegato.

La riforma del sovraindebitamento si connota anche per una peculiare attenzione rispetto alla valutazione del merito creditizio, senza alcuna limitazione riferita a particolari tipologie di procedure. Il principio di Legge Delega di cui all'articolo 9, lettera e), L. 155/2017 prevede che i contenuti della relazione dell'OCC di cui all'articolo 9, comma 3-bis, L. 3/2012 indichino *"se il soggetto finanziatore, ai fini della concessione del finanziamento, abbia tenuto conto del merito creditizio del richiedente, valutato in relazione al suo reddito disponibile, dedotto l'importo necessario a mantenere un dignitoso tenore di vita"*.

Il Legislatore delegante puntualizza, quindi, quelli che dovranno essere i requisiti necessari alla valutazione del merito creditizio, ponendo quest'ultimo in stretta relazione con il reddito disponibile, una volta detratto l'importo necessario al mantenimento di uno stile di vita dignitoso. La corretta valutazione del merito creditizio si ripercuote, poi, sui poteri processuali del creditore, considerato che il principio della Legge Delega di cui all'articolo 9, comma 1, lettera l), L. 155/2017 dà indicazione al Legislatore delegato di *"prevedere misure sanzionatorie, eventualmente di natura processuale con riguardo ai poteri di impugnativa e di opposizione, a carico del creditore che abbia colpevolmente contribuito all'aggravamento della situazione di indebitamento"*.

Di segno profondamente innovatore è poi il principio che consente al debitore meritevole che non sia in grado di offrire ai creditori alcuna utilità, diretta o indiretta, nemmeno futura, di accedere al beneficio dell'esdebitazione per una volta soltanto, fatto salvo l'obbligo di pagamento del debito entro 4 anni laddove sopravvengano utilità.

La formulazione del principio di Legge Delega comporta l'accesso all'esdebitazione *"una tantum"* per il debitore meritevole che però non sia in grado di fornire alcuna utilità diretta o indiretta, nemmeno futura, salvo l'obbligo di pagamento nell'ipotesi in cui entro 4 anni sopravvengano utilità.

Il principio appena descritto si connota per una formulazione particolarmente ampia, tale da lasciare spazi importanti al Legislatore delegato.

Resta tuttavia un interrogativo di fondo relativo alle possibili interferenze tra la disciplina del concordato preventivo anche a seguito delle modifiche da parte del Legislatore delegato sulla base dei principi di cui all'articolo 6, L. 155/2017 e quella delle procedure di sovraindebitamento.

Si possono, in particolare, evidenziare 3 questioni che allo stato restano ancora sul tappeto.

Prima fra tutte spicca quella del trattamento dei crediti Iva.

Sul punto l'articolo 9, L. 155/2017 non contiene alcuna previsione specifica con riferimento alle procedure di sovraindebitamento, nonostante l'articolo 7, comma 1, L. 3/2012, richiamato anche dall'articolo 12-bis, (e sebbene tale tipologia di crediti sia di più difficile configurazione con riferimento alla figura del consumatore) stabilisca che l'accordo di ristrutturazione dei debiti possa prevedere, con riferimento ai tributi costituenti risorse proprie dell'UE, all'Iva e alle ritenute operate e non versate, solo la dilazione del pagamento. Certo è che non può non essere presa in considerazione la pronuncia resa dalla Corte di Giustizia, 7 aprile 2016 (C-546/14) con la quale è stato precisato che *"l'articolo 4, § 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, § 1, e 273, Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'Iva, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'Iva attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento"*.

Ma, mentre la L. 155/2017, con riferimento alla disciplina del concordato preventivo, ha enunciato il seguente principio teso a disciplinare il trattamento del credito da Iva nel concordato preventivo anche in presenza di transazione fiscale, tenendo conto anche delle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, analogo richiamo non è stato fatto nell'ambito della disciplina del

sovraindebitamento.

La questione è quella del se il richiamo fatto dal Legislatore della riforma alle pronunce del giudice europeo possa far ritenere che la falciabilità dell'Iva sia applicabile anche alle procedure di sovraindebitamento, con particolare riferimento all'accordo di composizione della crisi, che prevedano la liquidazione del patrimonio del debitore e in presenza di un'attestazione resa dall'OCC circa una non migliore liquidazione del credito nell'ambito della procedura di liquidazione del patrimonio ex articolo 14-ter, L. 3/2012;

Un altro *punctum pruriens* è quello che riguarda la disciplina dei rapporti pendenti. Anche su tale aspetto, in mancanza di principi enunciati con espresso riferimento alla disciplina del sovraindebitamento, si porrà il problema di un'eventuale applicazione, anche analogica, dei principi della Legge Delega e della disciplina predisposta dal Legislatore delegato in materia di concordato preventivo⁹ anche all'accordo di composizione della crisi e al piano del consumatore. La questione si pone anche per i principi stabiliti per i rapporti pendenti in materia di liquidazione giudiziale¹⁰ con riferimento alla procedura di liquidazione del patrimonio ex articoli 14-ter e ss., L. 3/2012. Si tratta, tuttavia, di problemi ermeneutici complessi, considerato che la disciplina dei rapporti pendenti contenuta nel diritto concorsuale è di carattere speciale e, spesso, derogatoria rispetto alle previsioni relative alla disciplina dei contratti contenute nel codice civile.

Infine, un ultimo accenno merita il sindacato giurisdizionale sulla fattibilità del piano di composizione della crisi e del piano del consumatore. Il principio della Legge Delega che riguarda il sindacato giurisdizionale sulla fattibilità del piano concordatario prevede un ampliamento dei poteri del Tribunale rispetto a quanto precisato negli ultimi anni dal giudice di legittimità¹¹.

L'articolo 6, comma 1, lettera f), L. 155/2017 indica, infatti, al Legislatore delegato il compito di *"determinare i poteri del Tribunale, con particolare riguardo alla valutazione della fattibilità del piano, attribuendo anche poteri di verifica in ordine alla fattibilità anche economica dello stesso, tenendo conto dei rilievi del commissario giudiziale"*.

Nonostante l'attuale disciplina dell'accordo di composizione della crisi e del piano del consumatore non contenga espresse statuizioni sui poteri di verifica giudiziale della fattibilità del piano, si pone tuttavia la questione del se, anche nell'ambito di tali procedure, potrà assistersi a una vera e propria estensione del sindacato giurisdizionale sulla fattibilità *tout court* analogamente a quanto sembra prospettarsi per la procedura di concordato preventivo.

⁹ Articolo 6, comma 1, lettera i), L. 155/2017.

¹⁰ Articolo 7, comma 6, L. 155/2017.

¹¹ Si veda Cassazione S.U., n. 1521/2013.

Il trattamento dei crediti tributari e contributivi: "la nuova transazione fiscale"

Il documento di ricerca del Cndcec e della Fnc del 4 maggio 2018, fa il punto sull'ultimo intervento normativo in materia di transazione fiscale nell'ambito della procedura di concordato e dell'accordo di ristrutturazione. Se ne riportano qui i commenti sugli aspetti di maggiore interesse e sulle auspiccate conseguenze ai fini anche di rimuovere le difficoltà applicative a oggi verificatesi.

Premessa

Il Cndcec e la Fnc hanno emanato in data 4 maggio 2018 un documento di ricerca dal titolo: "L'ambito applicativo della "nuova" transazione fiscale".

L'iniziativa è quanto mai opportuna in relazione all'emanazione dell'ultimo intervento normativo sull'istituto della transazione fiscale ricompreso nella c.d. Legge di Stabilità del 2017 (articolo 1, comma 81, L. 232/2016) entrato in vigore il 1° gennaio 2017.

Si tratta del quarto tentativo¹ di dare un assetto stabile e, soprattutto, di rendere concretamente e maggiormente applicabile l'istituto introdotto con l'articolo 182-ter, L.F. dall'articolo 146, D.Lgs. 5/2006².

Le buone intenzioni del Legislatore della riforma si sono nel tempo scontrate con una concreta difficoltà a recepire uno strumento evidentemente innovativo sia rispetto all'ambito dei principi generali del diritto tributario, sia rispetto alle prassi comportamentali dell'Amministrazione finanziaria³. Tuttavia la chiara volontà del Legislatore è stata quella di istituire un nuovo ulteriore rimedio negoziale delle crisi d'impresa a tutela dell'imprenditore che, trovandosi in uno stato di crisi e accedendo per effetto di ciò a una procedura di concordato preventivo, voglia arrivare a una soluzione concordata con il creditore Erario, inducendo quest'ultimo a elaborare e soprattutto a esprimere una valutazione diversa e più ad ampio raggio dell'interesse erariale.

Il dibattito che ha investito nel tempo la transazione fiscale - ricorda il documento in esame - ha riguardato la natura dell'istituto, la sua facoltatività/obbligatorietà nel caso di pagamento dilazionato o parziale dei crediti erariali e contributivi, la falcidiabilità del debito per l'Iva e per le ritenute non versate, l'impugnabilità dell'eventuale diniego alla transazione, gli effetti del consolidamento del debito fiscale, la chiusura delle liti pendenti.

Comunque ultimo definitivo paletto all'interpretazione della norma previgente è venuto dalla Corte di Giustizia UE che, con sentenza del 7 aprile 2016 nella causa C 546/2014, ha definitivamente chiarito che è legittima "una proposta di concordato liquidatorio che prevede il pagamento parziale delle imposte a condizione che, un esperto indipendente, attesti che non si otterrebbe un pagamento maggiore di tale credito nell'alternativa fallimentare e che il concordato sia omologato dal giudice"⁴.

Non è scopo di questo contributo ripercorrere l'evoluzione storica di tali dibattiti se non per quanto strettamente necessario a motivare ed esplicitare le finalità del nuovo intervento legislativo.

¹ Le modifiche sono state quelle di cui:

- all'articolo 16, D.Lgs. 169/2007

- all'articolo 32, D.Lgs. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2/2009.

- all'articolo 29, D.Lgs. 98/2010, convertito con modificazioni dalla L. 122/2010.

² Si pensi alla immediata contestazione di profili di incostituzionalità della norma in quanto in contrasto con l'articolo 53, Costituzione secondo il quale i cittadini dovrebbero contribuire alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva con la conseguenza che la pretesa tributaria è "indisponibile". Altri profili di incostituzionalità sono legati alla circostanza che la transazione fiscale è applicabile ai soli imprenditori che possono accedere al concordato preventivo o all'accordo di ristrutturazione dei debiti e non alla generalità di essi. P. Pajardi, "Codice del Fallimento", a cura di Manuela Bocchiola e Alida Paluchowski, VII Edizione, Giuffrè Editore 2013.

³ Tanto è che la stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 40/E/2018 ha dato indicazione agli uffici di tenere conto anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi quindi, ad esempio, la difesa dell'occupazione, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla generale situazione finanziaria e patrimoniale.

⁴ Corriere Tributario, 2016, pag. 1555 e ss..

Il nuovo assetto della norma

Il primo e più evidente intervento, che ampiamente spiega i nuovi contenuti normativi, è la sostituzione della rubrica "*Transazione fiscale*" con il più pertinente "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*".

Tale cambio, peraltro, non appare essere solo la risposta a quanti, correttamente, si sono fatti portatori della critica sotto il profilo del "*nomen iuris*", evidenziando la circostanza che la transazione, in termini generali, presuppone sia la disponibilità del diritto controverso per le parti, sia l'esistenza di una "*res litigiosa*"⁵.

L'obiettivo diventa in questo modo dichiaratamente e con immediata leggibilità, quello di chiarire come debbano essere trattati i debiti per tributi e contributi nell'ambito delle procedure di concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione. La parte di accordo tra debitore e creditore passa in secondo piano rispetto alla precisazione delle modalità in cui si forma correttamente la proposta da parte del debitore e dall'altro lato si esprime l'adesione o meno da parte del creditore. Si è preso atto in sostanza che l'eccesso di libertà negoziale consentita dalla precedente formulazione di Legge è stato un limite e non uno stimolo all'applicazione dell'istituto. Si è cercato di delimitare un percorso di trattamento giuridico al termine del quale, lo spazio discrezionale del debitore nella formulazione della proposta e del creditore nella valutazione della stessa, siano rigidamente definiti.

La prima chiarificazione è che la transazione fiscale è l'unica modalità attraverso la quale il debitore nell'ambito delle procedure concorsuali citate può proporre il pagamento parziale, o anche dilazionato dei tributi e accessori amministrati delle Agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati degli enti gestori di forma di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori.

Condizione di soddisfacimento minimale della proposta ex articolo 182-ter, L.F., è che lo stesso non sia inferiore a quello realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, comma 3, lett. D, L.F..

Rimane la previsione di cui al comma 1, articolo 182-ter, L.F., che prevede, se il credito è assistito da privilegio, che tempi, percentuali e garanzie di soddisfacimento non possono essere inferiori o meno vantaggiosi di quelli offerti a coloro che hanno un grado di privilegio inferiore, o a coloro che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei rispetto alle Agenzie o agli enti gestori di previdenza.

Analogamente, se il credito erariale o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere difforme rispetto agli altri chirografari, o in caso di suddivisione in classi, rispetto ai creditori per i quali è previsto un trattamento più favorevole.

Viene invece precisato, che la parte di credito eventualmente degradata al chirografo deve essere allocata in apposita classe.

Secondo aspetto innovativo riguarda il processo di formazione del voto, che viene semplificato e omogeneizzato, attribuendolo all'ufficio competente, sentita la Direzione regionale, in sede di adunanza o nei modi previsti dall'articolo 178, comma 5, L.F., ovvero all'Agente della riscossione, limitatamente, agli oneri di riscossione.

Terzo, ma non meno rilevante aspetto, è che scompare il vecchio comma 5 della norma, con il conseguente effetto che la chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, L.F., non determina più la cessazione della natura del contendere nelle liti aventi a oggetto i tributi di cui al comma 1, articolo 182-ter, L.F..

Quarto effetto è che scompare ogni riferimento al "*consolidamento del debito*".

Lo scopo del Legislatore è stato originariamente quello di pervenire a una quantificazione complessiva e cristallizzata del debito fiscale così come effettuata dagli uffici alla data di presentazione della domanda.

⁵ Alida Paluchowski, Il Codice del Fallimento, *op cit.* pag. 2066.

I confini del consolidamento sono stati puntualizzati esplicitamente dall'Agenzia delle entrate, in particolare con la circolare n. 40/E/2008 in cui ha ribadito che l'accettazione della proposta di transazione non preclude all'ufficio l'esercizio di poteri di controllo, con la conseguente determinazione di un debito tributario superiore rispetto a quello attestato⁶.

La dottrina ha assunto posizioni difformi sulla materia⁷, mentre risulta assente l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione⁸.

La giurisprudenza di merito ha preso posizioni in favore della preclusività ad ampio raggio, così come ha fatto la giurisprudenza tributaria⁹.

Come si è detto il Legislatore ha rimosso in radice con l'ultimo intervento di riforma dell'istituto il principio di consolidamento. Ciò con un evidente parallelismo logico con la rimozione della cessazione della materia del contendere per i contenziosi tributari pendenti.

Proprio il venir meno di questi effetti induce a dire – almeno per le procedure di concordato – che più di transazione si parla oggi degli *"obblighi volti a disciplinare, in modo esclusivo, il trattamento dei crediti tributari e dei contributi amministrativi degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatoria, nonché le modalità procedurali per consentire ai destinatari dell'istanza di quantificare il proprio credito"*¹⁰.

Conseguenza assiomatica è che la riduzione del debito tributario e contributivo è unicamente frutto dell'approvazione del concordato da parte della maggioranza dei creditori e della successiva omologazione dello stesso. Ovviamente, in questo scenario, la posizione dei creditori erario ed enti gestori di previdenza assumerà il peso che l'entità dei crediti dagli stessi vantati attribuisce loro rispetto alla totalità della massa passiva.

Altrettanto conseguentemente non dovrebbe sussistere in capo a questi creditori alcun vincolo ulteriore rispetto alla valutazione di convenienza confermata dall'attestatore. Infatti tutti i profili di legittimità sono sottoposti alla verifica del Tribunale Fallimentare, rispetto alla quale il creditore, seppur qualificato, poco potrebbe ulteriormente opinare.

Questa ultima considerazione induce, correttamente, il Cndcec e la Fnc¹¹ a concludere per la implicita abrogazione delle disposizioni contenute nel D.M. Lavoro del 4 agosto 2009, articoli 3 e 4, che pongono condizioni limitative e restrittive alla falcidiabilità dei crediti contributivi¹².

Fino a oggi le contestazioni dottrinali e di giurisprudenza sulla violazione di legge in cui incorre il Decreto nella parte in cui stabilisce percentuali minime di pagamento dei crediti contributivi non hanno sortito atteggiamenti più conformi alla norma da parte degli enti creditori.

⁶ Peraltro limitando la fattispecie a un debito tributario relativo a un periodo d'imposta per il quale non sia stata presentata la relativa dichiarazione in quanto non scaduti i termini. Pajardi, *op. cit.* pag. 2073.

⁷ In favore dell'effetto preclusivo integrale, *ex multis* M. Basilavecchia, "l'azione impositiva nelle procedure concorsuali: il caso della transazione fiscale", studi in onore di Enrico De Mita, Napoli, 2012 pag. 71. In favore di un effetto preclusivo limitato alla sola attività liquidatoria dei tributi e quindi ai soli controlli formali, *ex multis* D. Stevanato, "Transazione fiscale", in Commentario della Legge Fallimentare, Milano 2010, pag. 843.

⁸ Le sentenze n. 22931/2011 e 22932/2011 non chiariscono l'ambito applicativo della norma.

⁹ Appello Firenze del 13 aprile 2010, CTR della Lombardia sentenza 5485/2014.

¹⁰ Cndcec e Fnc, doc. cit. pag. 6.

¹¹ Cndcec e Fnc, doc. cit. pag. 11.

¹² Cndcec e Fnc, doc. cit. pag. 12 "l'articolo 3, D.M. 4 agosto 2009 definisce i limiti entro i quali è ammessa la falcidia dei crediti previdenziali che possono formare oggetto di accordi transattivi, stabilendo, a seconda del tipo di credito, la percentuale minima richiesta per il pagamento, nonché il numero massimo di rate mensili per il pagamento dilazionato. In particolare, la proposta di pagamento parziale non può essere inferiore: (i) al 100% per i crediti privilegiati di cui al n. 1), comma 1, articolo 2778, cod. civ., tra i quali rientrano, per l'intero loro ammontare, i crediti per contributi dovuti a forme di assicurazione obbligatoria pe invalidità, vecchiaia e superstiti (ex articolo 2753, cod. civ.), nonché quelli per premi dovuti all'Inail; (ii) al 40% per i crediti privilegiati di cui al n. 8), comma 1, articolo 2778, cod. civ., tra i quali rientrano i crediti per i contributi dovuti per forme di assicurazione obbligatoria (diverse da quelle di cui all'articolo 2753, cod. civ.) previste dall'articolo 2754, cod. civ., nonché le sanzioni e gli interessi di mora (accessori) limitatamente al 50% del loro ammontare; (iii) al 30% per i crediti di natura chirografaria, tra i quali rientra il restante 50% degli accessori. In base a quanto disposto dall'articolo 3, pertanto, i crediti per premi contributivi devono essere sempre integralmente soddisfatti, mentre gli accessori di legge (sanzioni e interessi) devono essere soddisfatti per il 50% (in privilegio) nella misura minima del 40%, mentre per il restante 50% (chirografo) nella misura minima del 30%. Sempre ai sensi dell'articolo 3, D.M. del 2009, la proposta di trattamento può prevedere il pagamento dilazionato fino a un massimo di 60 rate mensili, con applicazione degli interessi al tasso legale vigente al momento della presentazione della proposta. Secondo l'articolo 4, D.M. 4 agosto 2009, gli enti gestori possono accedere alla proposta di accordo nel rispetto dei seguenti parametri valutativi: a) idoneità dell'attivo ad assicurare il soddisfacimento dei crediti anche mediante prestazione di eventuali garanzie (obbligo di presentazione escluso dalla circolare Inps n. 148/2015); b) riconoscimento formale e incondizionato del credito per contribuiti e premi di rinuncia a tutte le eccezioni che possano influire sulla esistenza ed azionabilità dello stesso; c) correttezza nel pagamento dei contributi e premi dovuti per i periodi successivi alla presentazione della proposta di accordo; d) versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti ai fini dell'accesso alla dilazione dei crediti; e) essenzialità dell'accordo ai fini della continuità dell'attività dell'impresa e di ogni possibile salvaguardia dei livelli occupazionali, tenuto conto dell'importanza che la stessa riveste nel contesto economico-sociale dell'area in cui opera."

L'inserimento invece di una nuova norma primaria, che priva del riferimento precedente la regolamentazione del D.M. citato¹³ poiché si colloca cronologicamente in epoca successiva a quella, dovrebbe, unitamente all'applicazione del principio generale della "gerarchia delle fonti del diritto", far concludere in ordine al definitivo venir meno dei vincoli quantitativi fissati dal Ministero del lavoro, che hanno di fatto reso non transigibili i crediti contributivi.

Allo stesso modo, ad avviso dello scrivente, sembrerebbe venuta meno l'esigenza di una circolare interpretativa del Ministero dell'economia a beneficio dell'Amministrazione tributaria.

Tuttavia, non pare fino a oggi che l'effetto nei 18 mesi trascorsi dalla novella normativa sia stato quello di rendere più semplice e spedita l'applicazione dell'istituto in commento.

Specificità per quanto attiene agli accordi di ristrutturazione ex articolo 182-bis, L.F.

Come già detto, non è più previsto che la chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'articolo 181, L.F., determini la cessazione della materia del contendere relativamente alle liti aventi a oggetto i tributi di cui al comma 1, articolo 182-ter, L.F.

Il che significa che i contenziosi tributari pendenti proseguono fino alla definitiva conclusione del giudizio.

A seguito dell'eventuale omologazione del Tribunale, il trattamento del credito tributario indicato in proposta si applicherà all'importo giudizialmente accettato indipendentemente dal voto favorevole o contrario dell'Erario.

È peraltro evidente che è possibile che, nel rispetto comunque dei criteri previsti dal comma 1, articolo 182-ter, L.F., i crediti in contenzioso siano previsti in classe autonoma, con trattamento meno vantaggioso di quello spettante ai crediti per lo stesso titolo non oggetto però di contenzioso. Ovviamente, le determinazioni di convenienza dell'Erario ai fini della espressione del voto terranno conto anche di quanto proposto per gli importi in contenzioso.

Diversa è la situazione per ciò che concerne i contenziosi fiscali nell'ambito di accordi di ristrutturazione del debito ex articolo 182-bis, L.F.

La proposta di trattamento deve includere tutti i contenziosi e comporta di fatto la cessazione stessa della materia del contendere. Se il debitore è inadempiente (decorsi oltre 90 giorni dalle scadenze previste nell'accordo) scatterà la reviviscenza del credito nell'importo originario, considerato che lo stralcio in un accordo di ristrutturazione non realizza un effetto novativo sull'obbligazione tributaria¹⁴.

I tributi locali

Risulta confermata la previsione che i tributi locali sono esclusi dall'ambito applicativo della norma¹⁵.

Si tratta a titolo esplicativo di Iuc (Imu – Tari – Tasi), imposta comunale sulla pubblicità (Icp), canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (Cimp), tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (Tosap), imposta di soggiorno, contributo di sbarco e imposta di scopo.

Il tema controverso riguarda i tributi locali che sono amministrati dalle Agenzie fiscali.

Il caso più tipico è l'Irap di cui la stessa legge istitutiva attribuisce alle Agenzie fiscali la gestione, che è ricompresa nell'ambito applicativo dell'istituto.

Tuttavia, non è solo la legge che attribuisce l'amministrazione dei tributi locali alle Agenzie fiscali. Infatti l'articolo 57, comma 2, D.Lgs. 300/1999, prevede che "le Regioni e gli enti locali possano attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni a esse spettanti, regolando con autonome convenzioni la modalità di svolgimento dei compiti e gli obblighi che ne conseguono".

¹³ Il D.M. rimanda infatti all'articolo 32, comma 6, D.L. 185/2008 che recita: "con decreto del Ministero del Lavorosono definite le modalità di applicazione, nonché i criteri e le condizioni di accettazione da parte degli enti previdenziali degli accordi sui crediti contributivi."

¹⁴ Cndcec e Fnc, doc. cit. pag. 5

¹⁵ In tal senso: circolari n. 40/E/2008 e n. 19/E/2015 e Corte dei Conti, Servizio regionale di controllo per l'Emilia Romagna, parere 2 del 27 febbraio 2007, che esclude la transigibilità anche per la parte relativa a interessi e sanzioni.

Quindi non è a priori escludibile che un ente locale stipuli una convenzione per attribuire la gestione dei propri tributi a una Agenzia fiscale.

In concreto, l'ipotesi risulta remota in considerazione della palese volontà di ciascun ente impositore di mantenere la gestione diretta dei flussi, sganciandola da ogni possibile problematica connessa ai legami convenzionali.

Il trattamento riservabile ai tributi locali esclusi anche dalla "nuova" transazione

Non appare condivisibile la tesi della necessaria soddisfazione integrale dei tributi locali.

Questo per una questione meramente tecnica: i tributi locali sono assistiti da privilegio di grado inferiore rispetto ai tributi erariali. Qualora si ipotizzasse che i primi sono da soddisfarsi integralmente, automaticamente si escluderebbe la possibilità di falciare, o di diluire nel tempo i secondi. In sostanza, non si potrebbe mai procedere ad applicare l'articolo 182-ter, L.F., qualora all'interno del passivo del debitore vi fossero tributi locali.

Conclusivamente dunque, i tributi locali saranno soggetti al trattamento proprio della proposta di concordato o dell'accordo di ristrutturazione, avendo riguardo al grado di privilegio loro spettante, senza che detto trattamento debba essere previsto nell'ambito dell'istituto dell'articolo 182-ter, L.F..

Comedifendersi nel caso di un accertamento su fatture false

In presenza di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria relative a fatture per operazioni inesistenti, diventa fondamentale individuare lo specifico illecito contestato (falsa documentazione oggettiva, ovvero soggettiva) perché muta sia l'onere probatorio in capo al Fisco, sia gli elementi che deve addurre a propria difesa il contribuente interessato.

Nella contestazione di falsa fatturazione e violazioni Iva e in particolare delle frodi carousel (caratterizzate cioè da numerosi passaggi spesso solo cartolari delle merci mediante strutture societarie inesistenti), l'aspetto più delicato e dibattuto concerne proprio la ripartizione dell'onere della prova sulla fittizietà dell'operazione. In tale contesto, è sicuramente utile fornire un quadro (necessariamente non esaustivo e specifico) relativo agli spunti e strumenti difensivi di cui il contribuente può fare uso per contrastare un accertamento relativo a fatture false.

La frode fiscale

Nell'ordinamento tributario nazionale non è rinvenibile una definizione del concetto di frode fiscale. Tuttavia, con tale termine si fa riferimento a specifiche condotte di evasione attuate con modalità o comportamenti fraudolenti, ovvero illeciti di tipo "organizzato".

Occorre subito precisare che, nel caso di c.d. "frode fiscale" – attuata mediante l'utilizzo di false fatturazioni – oltre alla violazione amministrativa da cui scaturisce l'accertamento dell'Agenzia delle entrate, si perfeziona anche un illecito rilevante dal punto di vista penalistico.

In questa prospettiva, rientrano innanzitutto nel concetto di frode fiscale le fattispecie di reato sanzionate dagli articoli 2, 3 e 8, D.Lgs. 74/2000¹.

La definizione di fattura o documento emesso per operazioni inesistenti è invece fornita dall'articolo 1, lettera a), del medesimo D.Lgs. 74/2000, il quale prevede che "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'Iva in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

La falsità può, pertanto, discendere da²:

- operazioni mai poste in essere, ovvero poste in essere solo parzialmente (c.d. fatture oggettivamente inesistenti); il documento attesta così un fatto (sia esso cessione di beni o prestazione di servizi) mai avvenuto (o avvenuto solo in parte);
- operazioni effettivamente avvenute ma tra soggetti diversi da quelli indicati nella documentazione (c.d. fatture soggettivamente inesistenti);
- la misura dell'Iva o dei corrispettivi risulti superiore a quella reale (c.d. sovrapproduzione). In sostanza, l'importo indicato in fattura è ben superiore a quello corrisposto dal cessionario o da colui che riceve il servizio.

Per quanto concerne la tipologia di documenti che possono integrare un'operazione inesistente occorre fare riferimento unicamente a quelli "aventi rilievo probatorio a fini fiscali". Si tratta, in buona sostanza, di ricevute, note, conti, parcelle, contratti, documenti di trasporto, note di addebito e di accredito³.

¹ Si tratta rispettivamente dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

² Si ricorda che per costante giurisprudenza della Suprema Corte, si ha falsa fatturazione a ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale.

³ Circolare GdF n. 1/2018, Vol. I.

Indizi sulle operazioni illecite

Nell'ambito delle frodi fiscali, estrema rilevanza assumono quelle dirette all'evasione dell'Iva, oggetto di particolare attenzione in sede europea, considerata la natura armonizzata dell'Iva. Si tratta di un fenomeno che spesso si realizza mediante il coinvolgimento di numerosi soggetti economici, normalmente operanti in più Stati e con ruoli diversi nei vari passaggi in cui si articolano i meccanismi illeciti.

A tal proposito, la circolare della Guardia di Finanza n. 1/2018 evidenzia che le frodi fiscali vengono normalmente perpetrate mediante l'emissione di documenti fiscali da parte di società c.d. cartiere (o anche di comodo o *missing trader*), al solo fine di consentire ad altri operatori economici di evadere le imposte⁴.

In sostanza, l'impresa italiana che intende evadere l'Iva interpone, tra sé e il fornitore europeo, una o più società, comunemente denominate "cartiere", le quali si caratterizzano, sotto il profilo soggettivo, nella formale attribuzione della rappresentanza delle stesse a nullatenenti, con precedenti penali o di polizia e del tutto sprovvisti di esperienza manageriale.

Dal punto di vista oggettivo, invece, tali realtà risultano prive di qualsiasi struttura operativa o disponibilità patrimoniale, si caratterizzano per la limitata operatività nel tempo, la repentina crescita del volume d'affari, nonché per l'assenza di sedi effettive presso i luoghi dichiarati e, frequentemente, per l'indisponibilità dei mezzi necessari allo svolgimento dell'attività dichiarata.

In sostanza le "cartiere" si caratterizzano per:

- la formale rappresentanza attribuita a "prestanome" o "teste di legno", soggetti in genere privi di esperienza manageriale e, nella maggioranza dei casi, nullatenenti o gravati da precedenti penali o di polizia;
- un'operatività limitata nel tempo;
- una crescita esponenziale del volume d'affari;
- l'assenza di una sede effettiva presso l'indirizzo dichiarato ovvero l'inattività o la mancanza di strutture organizzative e mezzi aziendali;
- il mancato assolvimento degli obblighi contabili, dichiarativi e di versamento.

Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti

Sul piano operativo la distinzione tra fatture per operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti comporta un'attenta analisi del contesto di riferimento.

Le fatture oggettivamente inesistenti sono relative a operazioni in tutto o in parte prive di riscontro nella realtà. Rileva, in particolare - a parte il caso della sovrapproduzione dell'imponibile⁵ - l'inesistenza in senso giuridico dell'operazione (simulazione relativa, ove viene fatturata una determinata operazione, ma ne è stata in realtà effettuata un'altra), ovvero l'inesistenza in senso assoluto dell'operazione stessa (simulazione assoluta), che non è in realtà mai stata effettuata.

In sostanza, le operazioni oggettivamente inesistenti si riducono a operazioni meramente cartolari, le quali, normalmente, sono documentate da fatture emesse da società "cartiere", che non hanno altro "oggetto sociale" se non quello di emettere fatture, incassare il compenso e riaccreditarne una parte al destinatario della fattura⁶.

I destinatari delle fatture oggettivamente inesistenti sono contribuenti ordinari, che ricorrono a questi sistemi al solo scopo di abbattere il loro carico fiscale.

Da un punto di vista tributario, il costo è indeducibile e l'Iva indetraibile poiché si tratta di transazioni fittizie per le quali manca il requisito della certezza. Le sanzioni applicabili quindi sono legate all'indebita detrazione dell'Iva e all'infedele dichiarazione.

Dal punto di vista penale, poi, l'articolo 2, D.Lgs. 74/2000 punisce con la reclusione da 1 anno e 6

⁴ Occorre specificare tuttavia che il fenomeno delle società cartiere è anche "nazionale".

⁵ La sovrapproduzione è una particolare tipologia di operazioni oggettivamente inesistenti, in cui il corrispettivo o compenso viene indicato in misura superiore a quello reale. Pertanto, la sovrapproduzione rivela un'operazione solo parzialmente inesistente: limitatamente alla parte eccedente rispetto a quella effettiva.

⁶ Per esemplificare: la società Alfa acquista da Beta (cartiera) una prestazione di consulenza per 5.000 euro, oltre Iva; il costo è deducibile e l'Iva detraibile. Una volta effettuato il pagamento, con bonifico bancario o assegno, Beta restituisce in contanti 5.000 euro ad Alfa, trattando l'Iva incassata che non verrà mai versata allo Stato.

mesi a 6 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva indichi in una delle dichiarazioni elementi passivi fittizi/inesistenti documentati da false fatture.

Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti

Sono soggettivamente inesistenti, invece, le fatture riferite a operazioni realmente avvenute, ma tra soggetti differenti rispetto a chi compare nel documento.

Si possono verificare le seguenti ipotesi:

- in fattura viene indicato come emittente un nome di fantasia che non corrisponde ad alcun soggetto realmente esistente;
- l'emittente è un soggetto realmente esistente, ma non è un soggetto passivo Iva;
- l'emittente indicato in fattura esiste ed è un soggetto passivo, ma non è quello che ha effettuato l'operazione oggettivamente intesa indicata nella fattura medesima.

Spesso tale contestazione è mossa dall'Amministrazione nelle ipotesi in cui il cedente o il prestatore non sono dotati di struttura idonea a effettuare l'operazione fatturata⁷ o, ancora, quando a seguito di alcune operazioni scompaiono e/o non adempiono ai principali obblighi fiscali.

Il Fisco in genere contesta l'indebita detrazione dell'Iva, poiché il relativo costo rimane comunque deducibile (purché realmente sostenuto) se inerente all'attività di impresa.

Quanto ai profili penali, si evidenzia come il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti (articolo 2, D.Lgs. 74/2000) sia configurabile, in relazione all'Iva, nonostante i costi indicati siano effettivamente sostenuti.

Ripartizione dell'onere probatorio

Nell'ipotesi di documenti relativi a operazioni contestate come oggettivamente inesistenti, secondo la giurisprudenza di legittimità⁸, in linea con i principi della Corte di Giustizia⁹, è l'Amministrazione tenuta a provare che la transazione commerciale, oggetto della fattura, non sia mai stata posta in essere. A tal fine sono sufficienti anche solo presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

A questo punto il contribuente deve a sua volta dimostrare, con adeguata prova contraria, l'effettività dell'operazione. È il caso ad esempio della consegna/trasporto dei beni, della successiva rivendita a terzi, dell'esecuzione delle prestazioni, della conformità del corrispettivo stabilito e del pagamento eseguito.

Per le contestazioni sull'inesistenza soggettiva, l'Amministrazione ha l'onere iniziale di provare, anche in via presuntiva, l'interposizione fittizia del cedente ovvero la frode fiscale commessa a monte da altri soggetti. Compete quindi al contribuente dimostrare l'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale ingenerato dalla condotta del cedente.

Cosa deve provare il Fisco

Fatture oggettivamente inesistenti

L'emersione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti può derivare da una verifica nei confronti di altri soggetti, tipicamente le società cartiere, nel corso della quale emergono i rapporti con i clienti delle stesse (in genere attraverso il riscontro delle fatture emesse).

Altra fonte di emersione può essere una verifica analitica effettuata nei confronti del destinatario delle fatture, durante la quale vengono analizzati alcuni documenti sospetti (ad esempio per l'importo o per il contenuto).

Quale onere incombe sugli organi verificatori che ritengano di aver scoperto delle fatture per ope-

⁷ In molte verifiche fiscali focalizzate su frodi carosello, l'assenza di dipendenti, di un magazzino, di una struttura fisica minima, è considerata di per sé una presunzione qualificata, atta a identificare un coinvolgimento o quantomeno una colpevole ignoranza di chi sta a valle della catena.

⁸ Cfr. per tutte Cassazione n. 5406/2016 secondo cui qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture ai fini Iva e Irpeg, in quanto relative a operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, ovvero non è stata posta in essere tra i soggetti indicati nella fattura, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione anche in merito alla conoscenza ovvero alla conoscibilità della fittizietà delle operazioni da parte del cessionario/committente che richiede la detrazione.

⁹ Per tutte Corte di Giustizia UE, sentenza C-18/13 del 13 febbraio 2014.

razioni oggettivamente inesistenti?

Nel caso in cui l'ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, ovvero che la stessa sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'Iva e/o deduzione dei costi, ha l'onere di individuare e di indicare nell'avviso di accertamento, gli elementi probatori atti a confermare la mancata effettuazione dell'operazione oggetto di fatturazione¹⁰, come ad esempio la circostanza che la società emittente sia priva di struttura o *know-how* per rendere quel tale servizio.

In sostanza, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provare che l'operazione sia totalmente o parzialmente inesistente, tramite però elementi anche indiziari¹¹.

Fatture soggettivamente inesistenti

Nell'ambito degli accertamenti per fatture soggettivamente inesistenti, la consolidata giurisprudenza nazionale e comunitaria si è espressa nel senso di considerare un duplice onere della prova. In prima battuta, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare, anche tramite presunzioni qualificate, che il contribuente *"sapeva od avrebbe dovuto sapere"* della frode a monte¹².

In un secondo momento, e solo nel caso in cui il Fisco sia riuscito a provare tale potenziale coinvolgimento, il soggetto è tenuto a dimostrare di aver adempiuto ai "ragionevoli controlli" richiamati dalla Corte UE, in capo al fornitore che ha perpetrato la frode. Solo in questo modo ha la possibilità di detrarre l'Iva.

La Corte di Cassazione ha, ad esempio, affermato che *"in caso di interposizione fittizia soggettiva del fatturante nell'operazione, al fine di escludere la legittimità della detrazione Iva operata dal cessionario o committente, non è sufficiente che l'Amministrazione finanziaria dimostri l'inidoneità operativa del cedente (ad esempio, in virtù dell'assenza di strutture commerciali); occorre invece che la stessa Amministrazione finanziaria dimostri che il cessionario o committente si trovasse di fronte a circostanze indizianti dell'esistenza di irregolarità nell'operazione e che, pertanto, avrebbe dovuto rilevare l'inidoneità operativa della controparte in base alla diligenza richiesta a un operatore medio del settore"*¹³.

Come può difendersi il contribuente

Fatture oggettivamente inesistenti

Una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia "provato" l'inesistenza oggettiva o la sovrapproduzione dell'operazione sottostante, l'onere della prova si ribalta sul contribuente.

Quest'ultimo, infatti, è tenuto a *"dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare a un'operazione fraudolenta, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili"*¹⁴.

Può capire (purtroppo non troppo raramente) che un contribuente venga inserito nel calderone di una verifica su una cartiera, effettiva o presunta, e indebitamente accomunato a destinatari di operazioni oggettivamente inesistenti. In altre parole, l'acquisto di beni o servizi è stato effettivo ma, dal momento che la società emittente è risultata essere una cartiera, il Fisco ha ritenuto oggettivamente inesistenti anche le fatture relative a operazioni reali.

Il contribuente, pertanto, dovrà tentare di convincere l'ufficio che le operazioni sono effettivamente avvenute e, per farlo, deve necessariamente supportare questa affermazione con quanti più possibili elementi concreti.

Sicuramente indispensabile è la prova dell'avvenuta prestazione effettiva. Più semplice, senza dub-

¹⁰ L'articolo 226, Direttiva 2006/112/CE, attuato nel nostro ordinamento dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972, prevede che le operazioni soggette a Iva debbano essere documentate da una fattura che rispetti i requisiti di forma e di contenuto stabiliti dalla norma stessa.

¹¹ Cassazione n. 25545/2017, n. 12650/2017 e n. 13238/2017.

¹² In particolare, la Suprema Corte ha affermato che *"va negato il beneficio del diritto a detrazione dell'Iva ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte"* (sentenza n. 5984/2016).

¹³ Sentenza n. 6864/2016.

¹⁴ Cassazione n. 25545/2017.

bio, una prova collegata a elementi concreti, come la fornitura di merce destinata alla vendita o produzione (la prova solitamente transita per la dimostrazione dell'utilizzo di tale merce o prodotto finito, senza il quale l'attività non potrebbe essere svolta), o ancora la costruzione di uno stabilimento o un impianto (nel qual caso sarà fondamentale dimostrare l'effettiva esecuzione dei lavori). Più difficile, di contro, è la prova riferita alla prestazione di servizi (come la classica "ricerca di mercato"), dato che non esistono elementi tangibili del lavoro svolto: in questa ipotesi sarà fondamentale illustrare la necessità della prestazione e la finalità raggiunta.

Fondamentali – ancorché non sufficienti – sono poi anche gli elementi formali.

È buona norma, ad esempio, che ogni operazione di cessione di beni o servizi sia sorretta da un contratto, il quale indichi in maniera precisa e univoca l'oggetto della prestazione o della cessione. Il pagamento, poi, deve essere assolutamente tracciabile e deve quindi avvenire con strumenti che garantiscono tale tracciabilità (assegni, bonifici, etc.), pur se la giurisprudenza ripetutamente ha evidenziato che la tracciabilità non è assolutamente dirimente (posto che almeno il dato formale del pagamento è solitamente assolto dagli organizzatori della frode).

Potrebbe poi essere utile conservare i documenti di trasporto (nel caso di consegna di merci) oppure tutto ciò che può essere considerato una prova dell'effettuazione della cessione o della prestazione (*mail, brochure, fotografie, etc.*).

Altra circostanza utile è quella di dimostrare che la società emittente le fatture sia dotata di una struttura idonea a effettuare le operazioni, di dipendenti (o collaboratori), nonché che la prestazione effettuata sia coerente con l'oggetto sociale. A tal proposito, la Cassazione¹⁵ ha ritenuto oggettivamente inesistenti alcune fatture emesse per prestazioni di mano d'opera, manutenzioni su impianti a gas e trasporti, che *"non erano coerenti con l'attività della (omissis) esercente l'attività di produzione, costruzione e vendita di oggetti di plastica e materiali metallici", nonché che la società era "priva di mezzi e di dipendenti, senza contabilità", inadempiente "alle prescritte dichiarazioni e neppure ha versato l'imposta", evidenziando, da ultimo, che "il socio accomandatario, (omissis) esercita l'attività di tappezziere", sicché ha, implicitamente ma univocamente, ritenuto che le dedotte attività svolte dal (omissis) nulla avessero a che fare con quelle oggetto delle fatture emesse dalla società, a ulteriore conferma dell'oggettiva inesistenza delle prestazioni"*.

Oltre a ciò, potrebbero essere indizi utili:

- l'occasionalità del rapporto commerciale con la cartiera e la dimostrazione che in realtà questa sia un soggetto operativo;
- la circostanza che il prezzo di acquisto sia in linea con quello di mercato,
- il fatturato generato dall'acquisto.

Questo elenco fornisce un'indicazione di "buona prassi" da seguire nella gestione amministrativa, specialmente nel caso di acquisto di servizi, più difficili poi da documentare concretamente.

Il caso delle sponsorizzazioni

Capita di frequente che l'Amministrazione finanziaria contesti la deducibilità delle spese di sponsorizzazione sulla base della presunta antieconomicità delle scelte dell'imprenditore (ad esempio costo ritenuto troppo elevato, sproporzione tra corrispettivo pagato e valore del messaggio promozionale fornito dal soggetto sponsorizzato, etc.).

Spesso, dunque, le fatture relative a sponsorizzazioni vengono considerate totalmente o parzialmente inesistenti.

A tal proposito, la CTR di Milano¹⁶ ha riconosciuto la deducibilità integrale delle spese di sponsorizzazione a condizione che il contribuente sia in grado di dimostrare, attraverso l'allegazione di idoneo materiale documentale:

- sia la sussistenza dei requisiti di certezza e inerenza, anche sotto il profilo della loro congruità;
- sia la capacità di dette spese di incidere positivamente, anche in prospettiva, sui ricavi aziendali.

Sarebbe opportuno, quindi che, in caso di eventuali rilievi, il contribuente posseda la documenta-

¹⁵ Sentenza n. 10030/2018.

¹⁶ CTR di Milano n. 4850/30/2015.

zione di seguito indicata, al fine di provare l'effettività del rapporto di sponsorizzazione:

- contratto scritto di sponsorizzazione con data certa, al fine di dimostrare l'effettivo sostenimento del costo e individuare l'esercizio di competenza;
- *reportage* in fase esecutiva (*dossier* probatorio), al fine di documentare l'effettiva esecuzione del contratto. Tale dossier si può concretizzare, ad esempio, in fotografie e filmati che raffigurino il contesto in cui è avvenuta la sponsorizzazione (ad esempio gara automobilistica); estratti di quotidiano; eventuali servizi giornalistici; materiale pubblicitario adoperato; dichiarazioni scritte dei partecipanti¹⁷.
- effettuazione dei pagamenti con strumenti tracciabili (ad esempio bonifico, assegno, *bancomat*): l'utilizzo di strumenti diversi dal contante permette di dimostrare che il pagamento del corrispettivo è effettivamente avvenuto.

Fatture soggettivamente inesistenti

Nel caso di fatture soggettivamente inesistenti, il contribuente è tenuto invece a dimostrare di essere stato in assoluta "buona fede" circa l'identità del soggetto emittente la fattura.

In tale contesto, non può limitarsi alla sola esibizione dei mezzi di pagamento o dei documenti contabili, trattandosi di elementi normalmente regolari anche in capo a chi, partecipando alla frode, non vuole destare particolari sospetti.

La Corte di Giustizia e la Corte di Cassazione hanno fornito, in proposito, alcuni suggerimenti per la valutazione della sussistenza della buona fede dell'acquirente. Anzitutto, è necessario dimostrare che i rapporti siano intercorsi direttamente con l'impresa considerata "fittizia" ovvero con soggetti alla stessa riconducibili (*mail, fax, lettere*). Occorrerà poi provare l'esistenza della sede sociale, di locali adibiti all'impresa, della presenza di titolari e/o dipendenti presso l'impresa, etc. Infine, è utile dimostrare che l'acquirente non abbia ottenuto alcun vantaggio o beneficio economico dalla eventuale frode cui ha partecipato il venditore (beni a prezzi inferiori, ristorno di parte dei pagamenti per contanti, etc.).

Sarà poi il giudice a valutare, dagli elementi prodotti, la buona fede dell'acquirente nel contesto illecito dell'operazione. In sostanza, esiste un obbligo di diligenza sostanziale nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del cedente (esistenza, struttura operativa, capacità di fornire i beni), senza tuttavia pretendere un dovere di indagine.

Dovrebbe, pertanto, essere sufficiente (il condizionale è d'obbligo) la valutazione di elementi obiettivi che non possono sfuggire a un contraente onesto e a un imprenditore mediamente accorto.

È opportuno che il contribuente adotti delle misure preventive per verificare - per quanto gli sia consentito - la "regolarità" dell'operatore con cui intrattiene rapporti commerciali, in modo da poter dimostrare la propria buona fede in ipotesi di contestazioni. È opportuno porre in essere una serie di accorgimenti dai quali emerge che egli non poteva sapere di intrattenere rapporti con un soggetto coinvolto in una frode.

Sarebbe dunque utile effettuare i controlli di seguito indicati¹⁸:

- accertamento dell'esistenza: visure camerali, sito *internet*, ricerche presso altre banche dati commerciali, etc. In sostanza, occorre verificare che l'impresa sia operativa e regolarmente iscritta nei pubblici registri e che gli amministratori non risultino già coinvolti in frodi (per quanto ovviamente è possibile apprendere);
- locali adibiti all'impresa: una delle principali contestazioni dei verificatori, concerne l'esistenza di una sede dell'impresa emittente che risulti compatibile con l'attività svolta. È chiaro che una società che fabbrica vestiti o accessori in pelle, non può essere dotata solo di un locale a uso ufficio. Si tratta evidentemente di un'anomalia che dovrebbe richiamare l'attenzione del contribuente;
- titolari e/o dipendenti: è necessario individuare la qualifica del soggetto con il quale si intrat-

¹⁷ CTR di Milano n. 1727/11/2017.

¹⁸ Occorre specificare che si tratta di un'elencazione non esaustiva o imposta per legge, ma di regole di buon senso desumibili dalle più frequenti contestazioni in materia.

tengono concretamente le operazioni commerciali (legale rappresentante, dipendente, etc.) ed è bene accertarsi che sia effettivamente riconducibile all'impresa indicata in fattura;

- contratti, *mail*, *fax*: nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, è importante la conservazione della corrispondenza dalla quale può emergere che l'interlocutore del contribuente era un soggetto effettivamente riconducibile alla società emittente le fatture; potrebbe poi essere rilevante verificare l'indirizzo di posta elettronica con cui si scambia la corrispondenza e, in particolare, se ha un'estensione generica (ad esempio, *gmail*, *hotmail*, etc.) ovvero riporti il dominio della società con cui si intrattengono i rapporti;
- dichiarazioni di intento: la norma impone che il contribuente si accerti che il proprio cliente abbia telematicamente inviato la prevista dichiarazione all'Agenzia delle entrate. È verosimile ritenere che tale adempimento, oltre alle verifiche sull'esistenza dell'impresa (Cciaa, sede etc.), dovrebbe essere di per sé sufficiente per la non imponibilità dell'operazione;
- prezzi: un altro indice di irregolarità potrebbe essere rappresentato da prezzi particolarmente competitivi. Il contribuente, quindi, dinanzi a divergenze eccessive rispetto alla media del mercato, dovrebbe approfondire le proprie "indagini";
- pagamenti e DDT: la giurisprudenza ormai con un orientamento univoco, ha affermato che la regolarità nei pagamenti non esclude la colpevolezza del contribuente. A ogni buon fine, però, occorre che siano regolari e rispettino il contratto ove sia stato preventivamente sottoscritto. Inoltre, prudenzialmente occorre conservare le prove dei trasporti e delle consegne delle merci.

Si tratta sicuramente di controlli impegnativi per le imprese, sia per la mole di documenti da conservare sia per il costo cui si incorre per le ricerche nelle banche dati.

Tuttavia, potrebbero essere l'unica difesa per garantirsi la detrazione ovvero la non imponibilità dell'Iva.

Pro rata di detrazione Iva "matematico"

La normativa Iva italiana prevede che, ove il soggetto passivo eserciti contemporaneamente attività imponibili ed esenti, l'imposta detraibile è determinata forfetariamente, a prescindere dalla misura dell'effettiva utilizzazione dei beni/servizi in operazioni "a valle" imponibili, ovvero esenti. La detrazione dell'Iva spetta, pertanto, in base a una percentuale forfetaria (c.d. "pro rata matematico") da applicare non solo all'Iva relativa ai beni/servizi utilizzati promiscuamente, ma a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.

Questa regola subisce, però, alcune eccezioni, essendo previsto che, ai fini del calcolo del pro rata, non assumono rilevanza alcune specifiche operazioni esenti (ad esempio finanziamenti), quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo, oppure risultano accessorie a operazioni imponibili.

Detrazione dell'Iva in base al pro rata "matematico"

L'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 stabilisce che se un contribuente svolge sia un'attività che dà luogo a operazioni soggette a Iva o a queste assimilate, sia un'attività che dà luogo a operazioni esenti da imposta, lo stesso deve operare la detrazione in base a una percentuale (pro rata), determinata con i criteri dettati dal successivo articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972 da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa ai beni e servizi a uso promiscuo.

In buona sostanza, i soggetti che si trovano nell'anzidetta situazione, che svolgono, cioè, un'attività imponibile e una esente, non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il *pro rata* a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.

Il criterio in base al quale i soggetti di cui trattasi devono operare la detrazione nel corso dell'anno è quello della provvisoria applicazione del pro rata dell'anno precedente, salvo, poi, operare il conguaglio in sede di dichiarazione annuale, una volta acquisiti i dati consuntivi¹. In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che occorre fare riferimento alla percentuale di detrazione dell'anno precedente già dalla prima liquidazione periodica. La stessa disposizione contenuta nel comma 5, articolo 19, D.P.R. 633/1972 stabilisce, infatti, che in ciascun anno la determinazione del *pro rata* definitivo deve essere realizzata, mediante eventuale conguaglio, alla fine dell'anno, anche se lo stesso risulterà in sede di dichiarazione annuale².

Di conseguenza, il *pro rata* definitivo dell'anno precedente deve essere calcolato anteriormente al 16 febbraio (16 maggio per i contribuenti "trimestrali") anche se la dichiarazione Iva di tale anno verrà presentata successivamente. In particolare:

- in caso di riduzione del *pro rata*, il maggior debito emergente in sede di dichiarazione annuale Iva deve essere corrisposto alla data prevista per il versamento del saldo annuale Iva (16 marzo, salvo differimento, secondo le regole ordinarie);
- in caso di aumento del *pro rata*, il relativo credito Iva può essere scomputato nella prima liquidazione Iva del nuovo anno.

Legittimità sul piano unionale del *pro rata* "generale"

La Corte di Giustizia, con la sentenza 14 dicembre 2016, relativa alla causa C-378/15 (Mercedes-Benz Italia), disattendendo le conclusioni dell'Avvocato generale, ha confermato la validità, sul piano unionale, delle regole di calcolo del pro rata di detrazione previste dagli articoli 19, comma 5, e 19-bis, D.P.R. 633/1972, anche se le stesse determinano l'Iva detraibile per tutti gli acquisti, compresi quelli utilizzati per compiere esclusivamente operazioni imponibili od operazioni esenti. La pronuncia della Corte discende dalla pretesa erariale, con la quale i verificatori hanno recuperato

¹ Cfr. articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972.

² Cfr. circolare n. 98/E/2000 (risposta 8.2.2).

a tassazione la maggiore Iva che la società avrebbe indebitamente detratto avendo indicato nella dichiarazione per l'anno 2004 operazioni esenti (ex articolo 10, D.P.R. 633/1972) relative a interessi maturati sui finanziamenti erogati alle controllate, qualificandole erroneamente come accessorie a operazioni imponibili e, quindi, escludendole dal calcolo del pro rata c.d. "matematico", regolato dagli articoli 19, comma 5, e 19-bis, D.P.R. 633/1972.

Per sostenere la propria tesi, l'ufficio ha osservato che la gestione finanziaria rappresenta, insieme a tutte le altre, una delle attività principali e strategiche della società e non, invece, un'attività meramente accessoria, in quanto esclusa in sede di determinazione dell'imposta detraibile ai sensi dell'articolo 19-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, che così recita *"per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili, dei passaggi di cui all'articolo 36, ultimo comma, e delle operazioni di cui all'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f), delle operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n.27-quinquies), e, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili, delle altre operazioni esenti indicate ai n.da 1) a 9) del predetto articolo 10, ferma restando la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni"*.

Nel ricorso innanzi alla CTP, la società ha rilevato:

- da un lato, l'illegittimità della ripresa fiscale, quale conseguenza dell'inapplicabilità del metodo del *pro rata* adottato dall'ufficio. Considerando, infatti, la natura accessoria delle operazioni (esenti) di finanziamento, rispetto all'attività principale svolta dalla società, che rende le medesime operazioni, per espressa previsione legislativa, irrilevanti ai fini della determinazione del calcolo della percentuale di detraibilità;
- dall'altro, l'effetto distorsivo nell'imposizione, a favore dell'Amministrazione finanziaria, dipendente dalla scelta di quest'ultima di applicare il *pro rata* sulla base di un criterio esclusivamente formale – basato sulla composizione del volume d'affari e sulla quantificazione delle operazioni esenti rispetto a quest'ultimo – anziché sostanziale – avuto, cioè, riguardo alla composizione degli acquisti, vale a dire, facendo riferimento alla circostanza che l'imposta sia riferita all'acquisto di beni e servizi concorrenti alla produzione a valle di operazioni imponibili.

In merito a quest'ultimo aspetto, a sostegno della propria difesa, la società ha depositato in giudizio 2 perizie giurate, con le quali sono stati analizzati i beni e servizi acquistati e utilizzati per la produzione di operazioni esenti. Da tale indagine, il perito è giunto alla conclusione dell'incidenza marginale dei suddetti costi (in specie, con la prima perizia svolta a campione l'incidenza è stata pari allo 0,22%, mentre con la seconda, svolta con metodo analitico dei costi, l'incidenza è stata pari a zero).

Nel costituirsi in giudizio, l'ufficio ha sottolineato che, dall'analisi fattuale dell'attività di erogazione di finanziamenti esercitata dalla società sono emersi una serie di elementi, tra i quali l'elevatissimo volume d'affari riconducibile a tale attività, pari al 71,64%, che giustificerebbe la qualifica di "attività propria".

Nelle conclusioni presentate il 29 giugno 2016 in merito alla causa C-378/15, l'avvocato generale presso la Corte di Giustizia ha affermato che il criterio di detrazione basato sul pro rata matematico è illegittimo sul piano unionale siccome applicabile per determinare l'Iva detraibile relativa a tutti gli acquisti, compresi quelli utilizzati per compiere esclusivamente operazioni imponibili od operazioni esenti, in spregio dunque al principio di destinazione previsto dall'articolo 168, Direttiva 2006/112/CE.

L'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972, così come interpretato dall'Amministrazione finanziaria, si riferisce infatti ai soggetti passivi che pongono in essere sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, per i quali l'imposta ammessa in detrazione è calcolata assumendo, in virtù di una presunzione assoluta, che tutti i beni/servizi acquistati siano utilizzati per effettuare operazioni imponibili nella percentuale corrispondente al *pro rata*, dato dal rapporto tra le operazioni imponibili (numeratore) e le operazioni imponibili più quelle esenti (denominatore).

L'articolo 173, § 1, Direttiva 2006/112/CE, riproponendo il contenuto dell'articolo 17, § 5, commi 1

e 2, dell'abrogata VI Direttiva, dispone che l'Iva detraibile relativa ai beni/servizi a utilizzo "misto" si calcola con il descritto criterio del pro rata. Tuttavia, agli Stati membri è consentito di avvalersi delle deroghe previste dall'articolo 173, § 2, Direttiva 2006/112/CE (corrispondente all'articolo 17, § 5, comma 3, VI Direttiva), tra cui quella che nella legislazione italiana legittima l'applicazione generalizzata del pro rata, quand'anche, cioè, si tratti di acquisti destinati a generare operazioni soltanto imponibili o esenti. Nello specifico, è previsto che gli Stati membri possano autorizzare od obbligare il soggetto passivo a operare la detrazione secondo il criterio del pro rata "relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate".

L'Avvocato generale ha espresso l'avviso che la deroga in esame riguardi unicamente i beni/servizi a utilizzo "misto", richiamando a fondamento di questa conclusione la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Nella sentenza Portugal Telecom (causa C-496/11 del 6 settembre 2012), confermata dalla successiva sentenza Larentia + Minerva (cause riunite C-108/14 e C-109/14 del 16 luglio 2015), si afferma infatti che il pro rata "standard", vale a dire quello disciplinato dall'articolo 173, § 1, Direttiva 2006/112/CE, è applicabile esclusivamente per i beni/servizi utilizzati per effettuare, nel contempo, operazioni imponibili e operazioni esenti e che, del resto, gli Stati membri possono utilizzare i metodi di calcolo alternativi a quello standard, qual è quello adottato dallo Stato italiano, solo per i beni/servizi a uso "misto".

Peraltro, la stessa Corte di Giustizia ha stabilito che i metodi alternativi di calcolo del *pro rata* si applicano solo in situazioni specifiche, in quanto finalizzati a determinare l'imposta detraibile in modo più preciso rispetto a quello che può essere ottenuto con il metodo "standard"³.

Come già anticipato, le conclusioni dell'Avvocato generale non sono state accolte dalla Corte di Giustizia, che ha confermato la validità delle regole nazionali in materia di *pro rata* di detrazione.

Ripercorrendo le considerazioni della Corte, è stato innanzi tutto ricordato che l'articolo 17, § 5, comma 1, VI Direttiva prevede che la detrazione relativa ai beni e servizi destinati a essere utilizzati per compiere, nel contempo, operazioni imponibili e operazioni esenti è ammessa nella misura corrispondente alla prima tipologia di operazioni. L'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 si basa, tuttavia, sulla deroga dell'articolo 17, § 5, comma 3, lettera d), VI Direttiva, che consente agli Stati membri di autorizzare od obbligare il soggetto passivo a operare la detrazione secondo il criterio del pro rata previsto dal primo comma "relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate".

Il comma 1 richiamato dalla deroga non definisce il metodo di calcolo del pro rata, ma il comma 2 – che segue il comma 1 e inizia con l'espressione "detto pro rata", riferendosi quindi al comma 1 – prevede che la percentuale di detrazione è determinata con il metodo del volume d'affari, di cui all'articolo 19, VI Direttiva.

La Corte, nell'esaminare più nel dettaglio l'ambito applicativo della deroga adottata dallo Stato italiano, ha escluso che la stessa sia applicabile solo ai beni e servizi a utilizzo "misto", in quanto avrebbe la stessa portata della regola e, quindi, sarebbe del tutto inutile.

In merito ai dubbi sollevati dal giudice del rinvio, sulla compatibilità di tale conclusione con i principi di proporzionalità della detrazione, di effettività del diritto di detrazione e di neutralità dell'Iva, la Corte ha affermato che "senza dover esaminare quale sia l'incidenza precisa di tali principi sull'interpretazione dell'articolo 17, § 5, comma 3, VI Direttiva, va constatato che la presa in considerazione di questi principi, che informano il sistema dell'Iva, ma ai quali il Legislatore può validamente derogare, non può comunque giustificare un'interpretazione che privi detta deroga, voluta espressamente dal Legislatore, di qualsiasi effetto utile".

In altri termini, essendo che il Legislatore unionale ha voluto consentire agli Stati membri di decidere se applicare la deroga, non è possibile interpretarla in modo che risulterebbe priva del suo effetto utile.

In conclusione, la sentenza ha stabilito che l'articolo 17, § 5, comma 3, lettera d), e l'articolo 19,

³ Cfr. sentenza 8 novembre 2012, causa C-511/10, *BLC Baumarkt*; sentenza 18 dicembre 2008, causa C-488/07, *Royal Bank of Scotland*; sentenza 10 luglio 2014, causa C-183/13, *cit.*

VI Direttiva devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa e a una prassi nazionali, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, che impongono a un soggetto passivo ... di applicare alla totalità dei beni e dei servizi da esso acquistati un pro rata di detrazione basato sulla cifra d'affari, senza prevedere un metodo di calcolo che sia fondato sulla natura e sulla destinazione effettiva di ciascun bene e servizio acquistato e che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a ciascuna delle attività tassate e non tassate ...".

Operazioni imponibili ed esenti effettuate in modo sistematico

Relativamente all'individuazione delle c.d. "imprese miste", obbligate a operare la detrazione mediante l'applicazione del *pro rata*, accogliendo una specifica proposta della Commissione parlamentare, l'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972, nel testo riformulato dal D.Lgs. 313/1997, anziché fare riferimento alle operazioni che danno diritto a detrazione e a quelle esenti, utilizza l'espressione attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e attività esenti. Ciò sta a significare che l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta a Iva - come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente - non dà luogo all'applicazione del *pro rata*.

In tali casi torna, naturalmente, applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni e i servizi impiegati nelle operazioni esenti, così come stabilito dall'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972.

Come precisato dalla prassi amministrativa, la regola del *pro rata* è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili⁴.

Se i soggetti che detraggono l'imposta in base al *pro rata* effettuano anche operazioni escluse, i medesimi devono prima sottrarre, dall'imposta relativa agli acquisti, afferente i beni e i servizi utilizzati nelle predette operazioni escluse e, poi, sul restante importo, procedere all'applicazione della percentuale di detrazione⁵.

Calcolo del *pro rata*

In presenza di attività imponibili e di attività esenti, la detrazione non è disciplinata in base all'utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, essendo invece prevista una percentuale forfettaria di detrazione che, come già ricordato, è applicata a tutti gli acquisti e non soltanto a quelli utilizzati promiscuamente.

In base all'articolo 19-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972, il *pro rata* si determina in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili che le operazioni non soggette ma assimilate a operazioni imponibili ai fini delle detrazioni, elencate nell'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972) e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

In pratica, il *pro rata* è ottenuto arrotondando, all'unità superiore o inferiore, a seconda che la parte decimale superi o meno i 5 decimi, il risultato del rapporto in cui:

- al numeratore, va indicato l'ammontare delle operazioni, effettuate nell'anno, che danno diritto alla detrazione;
- al denominatore, va indicato lo stesso ammontare del numeratore, aumentato dell'ammontare delle operazioni esenti effettuate nello stesso anno.

⁴ Cfr. [circolare n. 328/E/1997](#) (§ 3.3).

⁵ Cfr. risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 25 luglio 2005, n. 100 e C.M. n. 328/E/1997 (§ 3.3), *cit.*

Schede operative

Numeratore	
<p>Sommatoria delle operazioni che danno diritto alla detrazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - operazioni imponibili - operazioni imponibili "assimilate", di cui all'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972, ossia: <ul style="list-style-type: none"> • cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, nonché cessioni intracomunitarie, non imponibili • operazioni bancarie, finanziarie e assicurative nei confronti di soggetti extracomunitari o relative a beni da esportare fuori dell'Unione Europea • operazioni escluse per difetto del presupposto territoriale, tranne quelle che se fossero effettuate in Italia darebbero diritto alla detrazione • operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) ed f), D.P.R. 633/1972; • cessioni di oro da investimento di cui all'articolo 10, comma 1, n. 11), D.P.R. 633/1972, effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento • operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 74, comma 1, D.P.R. 633/1972 	meno
	<p>Sommatoria di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - cessioni di beni ammortizzabili - passaggi interni tra più attività - operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) ed f), D.P.R. 633/1972

Denominatore				
totale numeratore	+	operazioni esenti	-	<p>operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 1)-9), D.P.R. 633/1972, se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa • ovvero, sono accessorie a operazioni imponibili • operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-quinquies), D.P.R. 633/1972

Assenza di operazioni attive

Il contribuente che svolge sia attività esente sia imponibile in ciascun anno è tenuto a determinare l'Iva detraibile in misura proporzionale alle operazioni che gli danno diritto a detrazione, in base al *pro rata*.

La circolare n. 54/E/2002 (risposta 16.7) ha chiarito che il contribuente, qualora in un determinato anno non abbia effettuato alcuna operazione attiva, non potrà far uso del metodo del *pro rata* e, in tal caso, appare logico determinare l'imposta detraibile secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.

Assenza di operazioni esenti

Il criterio del *pro rata* assume natura oggettiva, dovendosi fare riferimento in ciascun anno alla percentuale di detrazione.

Pertanto, qualora il contribuente per un determinato anno non abbia registrato nessun corrispettivo esente, premesso che nel corso dell'anno sarà stato utilizzato in via provvisoria il *pro rata* dell'anno precedente, in sede di dichiarazione il contribuente applicherà quello effettivo dell'anno, che gli consente la totale detrazione dell'imposta⁶.

Operazioni escluse dal *pro rata*

L'articolo 19-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972 esclude dal calcolo del *pro rata*:

- le cessioni di beni ammortizzabili (materiali e immateriali);
- i passaggi di beni all'interno della stessa impresa ai sensi dell'articolo 36, comma 5, D.P.R. 633/1972;
- le operazioni esenti di cui ai n. da 1) a 9) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie a operazioni imponibili, ferma restando l'indetraibilità dell'imposta per i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per la loro effettuazione e ciò coerentemente con il principio di carattere generale, contenuto nel comma 2, articolo 19, D.P.R. 633/1972 che prevede l'indetraibilità per i beni e servizi utilizzati in operazioni esenti;
- le operazioni non rientranti nel campo di applicazione dell'Iva di cui all'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f), D.P.R. 633/1972 (cessioni di denaro, conferimenti d'azienda o di rami aziendali, cessioni di campioni gratuiti di modico valore, passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, etc.), le quali – alla luce dell'orientamento della giurisprudenza comunitaria⁷ – non devono interferire nella determinazione della percentuale di detrazione;
- le operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), D.P.R. 633/1972, in quanto, non essendo stata recuperata l'imposta all'atto dell'acquisto del bene, la successiva cessione esente non deve ripercuotersi sul diritto di detrazione.

Operazioni accessorie e occasionali per attività finanziarie e immobiliari

Tra le operazioni escluse dal calcolo del *pro rata* ai sensi dell'articolo 19-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972 sono comprese le operazioni esenti di cui ai n. da 1) a 9), articolo 10, D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili.

Come anticipato, per tali operazioni esenti non è ammessa in detrazione l'Iva, applicandosi l'indetraibilità specifica prevista dall'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972⁸.

Un primo criterio utile per stabilire se le operazioni esenti in esame sono accessorie o non rientranti nell'attività propria del soggetto passivo consiste nel verificare se la loro realizzazione abbia o meno carattere occasionale, tenendo conto di quanto disposto dall'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972.

Come anticipato, la circolare n. 328/E/1997 (§ 3.3) ha precisato che la regola del *pro rata* è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti.

In applicazione di tale criterio interpretativo può, quindi, affermarsi che l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi relativi a operazioni esenti effettuate in via meramente occasionale è indetraibile in base alla regola stabilita dall'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972 (indetraibilità specifica). Tali operazioni esenti, pertanto, non influenzano, per i motivi di cui si è detto, il calcolo della percentuale di detraibilità.

Un ulteriore criterio che va tenuto presente prescinde dal carattere occasionale o meno delle operazioni esenti effettuate e consiste nel verificare quale sia l'oggetto dell'attività propria dell'impresa.

⁶ Cfr. circolare n. 54/E/2002 (risposta 16.9), *cit.*.

⁷ Cfr. sentenza Corte di giustizia 22 giugno 1993, causa C-333/91, *Sofitam*.

⁸ Cfr. circolare n. 328/E/1997 (§ 3.3.1), *cit.*.

In proposito, occorre chiedersi se la riconducibilità delle operazioni esenti (di cui ai n. da 1) a 9), articolo 10, D.P.R. 633/1972) all'attività propria del soggetto passivo debba essere verificata in funzione dell'oggetto sociale, quale definito dall'atto costitutivo, oppure in relazione all'attività di fatto svolta dall'impresa.

A questa domanda hanno fornito risposta, in più occasioni, i giudici di legittimità⁹.

Il principio affermato si basa sulla considerazione che la previsione nello statuto societario di una molteplicità di attività il più delle volte è finalizzata sia a evitare successive onerose modifiche statutarie sia a garantire gli amministratori da responsabilità personali conseguenti attività dirette a un migliore risultato economico o strategico, pur se comprese nella specifica attività societaria¹⁰.

Il concetto di "attività propria del soggetto passivo" non può, quindi, che essere inteso in senso lato, facendovi rientrare non solo gli atti che tipicamente esprimano raggiungimento del fine produttivo o commerciale dell'impresa individuale o societaria, ma anche gli atti ulteriori che configurino strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento del fine produttivo; di contro, vanno escluse tutte quelle attività che pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria dell'impresa¹¹.

Si tratta di una conclusione non nuova, ma che merita tuttavia la dovuta attenzione posto che, in una precedente occasione, la Suprema Corte aveva espressamente ritenuto sufficiente considerare che l'atto di cessione di una partecipazione rientra nell'oggetto sociale, anche se scarsamente praticata, perché l'operazione debba considerarsi rientrante nell'attività propria e, quindi, incidere sul *pro rata* in modo sfavorevole alla società¹².

Si richiama, da ultimo, la sentenza n. 9670/2018, avente per oggetto una società immobiliare che, per circa 10 anni, ha compiuto esclusivamente operazioni esenti di finanziamento alle proprie controllate senza porre in essere alcuna operazione "tipica". Per la soluzione della questione, la Suprema Corte ha richiamato la sentenza Mercedes-Benz Italia (causa C-378/15 del 14 dicembre 2016), in base alla quale il *pro rata* si applica sulla base di un criterio esclusivamente "formale", rappresentato dalla composizione del volume d'affari, anziché "sostanziale", riferito, cioè, alla composizione degli acquisti.

Difficile, però, sostenere che, nel caso di specie, i finanziamenti infragruppo siano esclusi dal calcolo del *pro rata*, in quanto accessori alle operazioni imponibili, considerato che la società, per 10 anni, non ha realizzato alcuna operazione imponibile, ma esclusivamente operazioni esenti di finanziamento.

Come, infatti, rilevato dai giudici di legittimità *"nella vicenda in esame, il giudice d'appello nel valutare la pretesa erariale non si è attenuto ai principi sopra esposti poiché: ha attribuito risalto alla mera congruenza tra attività, oggetto sociale ed emergenze statutarie invece che all'attività in concreto svolta, pure svalutando senza alcuna giustificazione il decennale esclusivo svolgimento del solo finanziamento (proseguito in via parimenti esclusiva anche per la quasi intera annualità del 2001) da parte della società; ha negato la rilevanza alla suddetta attività perché non "principale o prevalente rispetto a quella edilizia", così valorizzando un elemento estraneo al dettato normativo; ha inoltre indicato, come ragione di esclusione ai fini del computo pro-rata, la circostanza che le operazioni di finanziamento "non possono considerarsi accessorie alle operazioni imponibili", condizione che, al contrario, impone, ai sensi dell'articolo 19-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, l'inclusione di simili operazioni nel denominatore della frazione per la determinazione del pro-rata"*.

Anche l'Amministrazione finanziaria è in passato più volte intervenuta su questo tema, fornendo al riguardo alcuni chiarimenti.

Nella circolare n. 71/461507/1987, è stato precisato che la nozione di attività propria deve essere assunta sotto un profilo meramente qualitativo, e deve essere intesa come quella diretta a realizzare l'oggetto sociale e quindi a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata e sotto tale aspetto proiettata sul mercato e, quindi, nota ai terzi; in base a tali precisazioni, in definitiva,

⁹ Cfr. Cassazione n. 11085/2008; *Id.*, n. 912/2006; *Id.*, n. 9762/2003.

¹⁰ Cfr. Cassazione n. 11085/2008, *cit.*.

¹¹ Cfr. Cassazione n. 11085/2008, *cit.*.

¹² Cfr. Cassazione n. 13992/2001.

è attività propria solo quella per cui l'impresa è conosciuta e apprezzata dal pubblico.

Ne deriva che, per le operazioni finanziarie di cui ai n. da 1) a 4), articolo 10, D.P.R. 633/1972 (operazioni di credito e finanziamento, cessioni di titoli pubblici e obbligazionari) poste in essere da imprese industriali o commerciali non assume rilievo il loro aspetto quantitativo - e cioè la loro frequenza, o la loro entità - se esse risultano meramente strumentali alla gestione delle risorse finanziarie di tali imprese (risorse, cioè, derivanti dalle loro attività industriali o commerciali). Le operazioni in questione, dunque, non possono ritenersi svolte nell'esercizio dell'attività propria di tali imprese, né possono avere rilievo ai fini del *pro rata*, laddove non si traducano in una autonoma e visibile attività di finanziamento esercitata nei confronti del pubblico in aggiunta a quelle industriali o commerciali.

Infine, un ulteriore criterio di riferimento di cui avvalersi per definire l'esercizio della detrazione in presenza dell'esercizio di un'attività imponibile e della contemporanea effettuazione di operazioni esenti è anch'esso desumibile dal testo dell'articolo 19-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972.

Come ricordato, tale norma dispone che per il calcolo della percentuale di detrazione non si tiene conto, tra l'altro, delle operazioni esenti indicate dai n. da 1) a 9), articolo 10, D.P.R. 633/1972 quando sono accessorie alle operazioni imponibili.

È stato precedentemente specificato che l'attività propria è quella compresa nell'ordinaria sfera di azione dell'impresa che realizza l'oggetto proprio e istituzionale. Non rientrano, pertanto, nell'attività propria le operazioni svolte non in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria o occasionale¹³.

La norma è diretta a evitare che le suddette operazioni riducano la detrazione spettante al soggetto passivo in relazione alla sua attività ordinaria imponibile o a essa assimilata ai fini dell'esercizio della detrazione¹⁴.

Le operazioni esenti si considerano strumentali, accessorie o occasionali se implicano un uso estremamente limitato di beni e servizi soggetti a Iva, tale da non integrare un'organizzazione specifica per la gestione della relativa attività; di contro, è irrilevante la circostanza che da tali operazioni derivino redditi anche superiori a quelli riferibili all'attività principale.

Questo "metro" di valutazione, individuato dalla Corte di Giustizia con specifico riguardo alle operazioni accessorie¹⁵, è stato esteso - sul piano amministrativo - anche alle operazioni strumentali e a quelle occasionali.

Così, la risoluzione n. 305/E/2008 ha chiarito che l'attività di finanziamento svolta da una holding non può essere qualificata come meramente occasionale o accessoria rispetto all'attività principale, in quanto non è effettuata con un limitatissimo impiego di lavoro, beni e servizi. Per contro, la risoluzione n. 41/E/2011 ha ritenuto che l'attività finanziaria svolta dalle concessionarie automobilistiche, siccome accessoria o strumentale all'acquisizione dei contratti di vendita dei mezzi di trasporto, è esclusa dal calcolo del *pro rata*, sempreché comporti un limitato impiego di lavoro, beni e servizi rilevanti ai fini Iva.

Sempre secondo la Corte di Giustizia, le operazioni esenti, benché implicino un impiego ridotto di beni e servizi soggetti a Iva, non si considerano tuttavia strumentali, accessorie o occasionali quando costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività abitualmente svolta dall'impresa¹⁶.

In senso più lato, i giudici comunitari hanno utilizzato questa condizione per affermare che la cessione di una partecipazione, relativa a una società alla quale la controllante ha fornito servizi soggetti a Iva ed effettuata ai fini della ristrutturazione del gruppo, presenta un nesso diretto con l'organizzazione dell'attività esercitata dal gruppo e costituisce pertanto il prolungamento diretto,

¹³ Cfr. circolare n. 25/364695/1979 e circolare n. 71/461507/1987, *cit.*.

¹⁴ Cfr. circolare n. 25/364695/1979, *cit.*.

¹⁵ Cfr. sentenza 29 aprile 2004, causa C-77/01, *EDM*.

¹⁶ Cfr. sentenza 11 luglio 1996, causa C-306/94, *Régie dauphinoise* e sentenza 29 ottobre 2009, causa C-174/08, *NCC Construction Danmark*.

permanente e necessario dell'attività imponibile del soggetto passivo¹⁷.

Sulla base delle considerazioni che precedono, Assonime – nell'approfondimento n. 1/2014 – ha ritenuto che la cessione di partecipazioni effettuata in via meramente occasionale da parte di una società holding operativa la cui attività propria è essenzialmente imponibile non influisce sul calcolo del *pro rata* di detrazione. La cessione di partecipazioni comporta, comunque, in quanto operazione esente, l'indetraibilità specifica dell'Iva afferente gli acquisti di beni e servizi utilizzati per realizzare l'operazione stessa, a norma dell'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972.

Critero di valutazione	Oggetto
occasionalità delle operazioni esenti	l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta a Iva non dà luogo all'applicazione del <i>pro rata</i>
oggetto dell'attività propria	le operazioni esenti non possono ritenersi svolte nell'esercizio dell'attività propria, né possono avere rilievo ai fini del <i>pro rata</i> , se non si traducono in una autonoma e visibile attività esercitata nei confronti del pubblico in aggiunta a quelle industriali o commerciali
accessorietà delle operazioni esenti	le operazioni esenti rilevano ai fini del <i>pro rata</i> , non potendo qualificarsi come accessorie all'attività principale della società, quando non sono effettuate con un limitato impiego di lavoro, beni o servizi, in quanto richiedono una specifica organizzazione

Operazioni soggette al regime monofase

Come precisato dalla circolare n. 98/E/2000 (risposta 3.2.2), le operazioni di cui all'articolo 74, comma 1, D.P.R. 633/1972, assoggettate al regime Iva monofase (commercio di generi di monopolio, commercio di tabacchi, commercio di schede telefoniche, commercio di giornali, etc.), non limitano il diritto alla detrazione dell'imposta anche se non sono soggette agli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione. Pertanto, in caso di effettuazione anche di operazioni esenti non occasionali, il rivenditore dei suddetti beni dovrà operare il calcolo del *pro rata* computando le suddette operazioni tra quelle che danno diritto alla detrazione in base ai dati risultanti dalla propria contabilità aziendale, anche se tali dati non verranno poi evidenziati nella dichiarazione Iva. Le suddette operazioni, ai fini del calcolo del *pro rata*, vanno computate in base al corrispettivo che, sulla base degli accordi contrattuali, è dovuto al rivenditore. A seconda dei casi questo può essere costituito da un aggio sulle vendite, ovvero dall'intero prezzo di rivendita praticato al pubblico.

¹⁷ Cfr. sentenza 29 ottobre 2009, causa C-29/08, *AB SKF* e sentenza 6 settembre 2012, causa C-496/11, *Portugal Telecom*.

Scadenze del mese di agosto - settembre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 agosto e dal 1° al 30 settembre 2018, 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.

Si ricorda che per effetto della proroga di ferragosto tutti i versamenti scadenti nel periodo 1/8/2018 - 19/8/2018 possono essere effettuati in data 20 agosto 2018.

AGOSTO 2018

VERSAMENTO SALDO IMPOSTE 2017 E PRIMO ACCONTO 2018	
Persone fisiche non titolari di partita iva – UNICA RATA	
Senza maggiorazione	2 luglio 2018
Con maggiorazione dello 0,4%	20 agosto 2018
Persone fisiche non titolari di partita iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 2 luglio	
1° rata	2 luglio
2° rata con interesse dello 0,31	31 luglio
3° rata con interesse dello 0,64	31 agosto
4° rata con interesse dello 0,97	1 ottobre
5° rata con interesse dello 1,30	31 ottobre
6° rata con interesse dello 1,63	30 novembre
Persone fisiche non titolari di partita iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 20 agosto	
1° rata	20 agosto
2° rata con interesse dello 0,11	31 agosto
3° rata con interesse dello 0,44	1 ottobre
4° rata con interesse dello 0,77	31 ottobre
5° rata con interesse dello 1,10	30 novembre
Persone fisiche titolari di partita iva – UNICA RATA	
Senza maggiorazione	2 luglio 2018
Con maggiorazione dello 0,4%	20 agosto 2018
Persone fisiche titolari di partita iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 2 luglio	
1° rata	2 luglio
2° rata con interesse dello 0,16	16 luglio
3° rata con interesse dello 0,49	20 agosto
4° rata con interesse dello 0,82	17 settembre
5° rata con interesse dello 1,15	16 ottobre
6° rata con interesse dello 1,48	16 novembre
Persone fisiche titolari di partita iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 20 agosto	
1° rata	20 agosto
2° rata	20 agosto
3° rata con interesse dello 0,33	17 settembre
4° rata con interesse dello 0,66	16 ottobre
5° rata con interesse dello 0,99	16 novembre

Società di persone, società di capitale, associazioni di cui all'art. 5 del TUIR – senza maggiorazione	
Bilancio approvato entro 120 giorni dalla chiusura del bilancio	2 luglio
Bilancio approvato entro 180 giorni dalla chiusura del bilancio	31 luglio
Bilancio non approvato	31 luglio
Società di persone, società di capitale, associazioni di cui all'art. 5 del TUIR – con maggiorazione	
Bilancio approvato entro 120 giorni dalla chiusura del bilancio	31 luglio
Bilancio approvato entro 180 giorni dalla chiusura del bilancio	31 agosto
Bilancio non approvato	31 agosto
VERSAMENTO SECONDO ACCONTO IMPOSTE 2018	
Per tutti	30 novembre

Lunedì 20 agosto

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad €300,00.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di luglio (codice tributo 6007) e per il secondo trimestre (codice tributo 6032).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento Iva annuale – VI rata

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2017, risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la quinta rata.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di luglio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

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.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

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

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 luglio.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

Autoliquidazione Inail - versamento

Scade oggi il termine ultimo per procedere al versamento della seconda rata del premio Inail relativo al saldo 2017 ed all'acconto 2018.

INPS Artigiani e Commercianti

Scade oggi il termine per il versamento della seconda rata dei contributi fissi artigiani e commercianti dovuti per il 2018.

Enasarco - versamento contributi

Scade oggi il versamento da parte della casa mandante dei contributi relativi al secondo trimestre.

Comunicazione - locazioni brevi

Scade oggi il termine per l'invio telematico dei dati relativi ai contratti di locazione breve stipulati dall'1.6 al 31.12.2017 da intermediari immobiliari e in generale dai soggetti che gestiscono portali telematici che mettono in contatto locatore e inquilino.

Lunedì 27 agosto

Presentazione elenchi Intrastat mensili

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

Venerdì 31 agosto

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

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

Presentazione del modello 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 giugno.

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 01.08.2018.

SETTEMBRE 2018

VERSAMENTO SALDO IMPOSTE 2017 E PRIMO ACCONTO 2018	
Persone fisiche non titolari di partita Iva – UNICA RATA	
Senza maggiorazione	2 luglio 2018
Con maggiorazione dello 0,4%	20 agosto 2018
Persone fisiche non titolari di partita Iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 2 luglio	
1° rata	2 luglio
2° rata con interesse dello 0,31	31 luglio
3° rata con interesse dello 0,64	31 agosto
4° rata con interesse dello 0,97	1 ottobre
5° rata con interesse dello 1,30	31 ottobre
6° rata con interesse dello 1,63	30 novembre
Persone fisiche non titolari di partita Iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 20 agosto	
1° rata	20 agosto
2° rata con interesse dello 0,11	31 agosto
3° rata con interesse dello 0,44	1 ottobre
4° rata con interesse dello 0,77	31 ottobre
5° rata con interesse dello 1,10	30 novembre
Persone fisiche titolari di partita Iva – UNICA RATA	
Senza maggiorazione	2 luglio 2018
Con maggiorazione dello 0,4%	20 agosto 2018
Persone fisiche titolari di partita Iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 2 luglio	
1° rata	2 luglio
2° rata con interesse dello 0,16	16 luglio
3° rata con interesse dello 0,49	20 agosto
4° rata con interesse dello 0,82	17 settembre
5° rata con interesse dello 1,15	16 ottobre
6° rata con interesse dello 1,48	16 novembre

Persone fisiche titolari di partita Iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 20 agosto	
1° rata	20 agosto
2° rata	20 agosto
3° rata con interesse dello 0,33	17 settembre
4° rata con interesse dello 0,66	16 ottobre
5° rata con interesse dello 0,99	16 novembre
Società di persone, società di capitale, associazioni di cui all'articolo 5, Tuir – senza maggiorazione	
Bilancio approvato entro 120 giorni dalla chiusura del bilancio	2 luglio
Bilancio approvato entro 180 giorni dalla chiusura del bilancio	31 luglio
Bilancio non approvato	31 luglio
Società di persone, società di capitale, associazioni di cui all'articolo 5, Tuir – con maggiorazione	
Bilancio approvato entro 120 giorni dalla chiusura del bilancio	31 luglio
Bilancio approvato entro 180 giorni dalla chiusura del bilancio	31 agosto
Bilancio non approvato	31 agosto
VERSAMENTO SECONDO ACCONTO IMPOSTE 2018	
Per tutti	30 novembre

Lunedì 17 settembre

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad €300,00.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di agosto (codice tributo 6008).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento Iva annuale – VII rata

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2017, risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la quinta rata.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di agosto, relativamente ai redditi di lavoro

dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

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.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

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

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva

Scade oggi il termine per l'invio all'Agenzia delle Entrate della comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nei mesi di aprile/maggio/giugno dai soggetti mensili e nel secondo trimestre dai soggetti trimestrali.

La comunicazione va effettuata utilizzando il nuovo modello approvato dall'Agenzia delle Entrate.

Giovedì 20 settembre

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 20 agosto.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

Giovedì 27 settembre

Presentazione elenchi Intrastat mensili

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

Domenica 30 settembre

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

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

Presentazione del modello 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 giugno.

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 01.09.2018.



Firma digitale

AGYO FIRMA

Agyo Firma è la soluzione TeamSystem destinata a rivoluzionare il modo di lavorare degli Studi e risolvere tutte le problematiche legate alla firma.

Il servizio è basato su Agyo, l'innovativa piattaforma TeamSystem per la digitalizzazione dei documenti di Aziende, Professionisti e Pubblica Amministrazione, Integrato con il gestionale LYNFA Studio e con il servizio di Conservazione Digitale, per conservare in cloud i documenti.

• PIÙ SICUREZZA

Puoi firmare i documenti con lo smartphone in modo comodo, rapido e totalmente sicuro.

• MAGGIORE EFFICIENZA

Abbatti i tempi e i costi legati alla gestione dei documenti: stampa, firma e conservazione.

• CLIENTI PIÙ SODDISFATTI

I tuoi clienti non dovranno più recarsi fisicamente presso lo Studio, risparmiando tempo.

Il pacchetto Agyo Firma comprende un set di servizi di firma elettronica:

- **Modulo di integrazione LYNFA Studio - Agyo**, che consente di gestire in automatico tutti i documenti e le relative informazioni chiave per avviare il processo di firma.
- **Firma Remota Qualificata**
- **Firma Remota Avanzata**
- **Abilitazione alla Firma Automatica Qualificata:** per sottoscrivere i file automaticamente e in modo massivo.

Agyo Firma può essere arricchito con servizi aggiuntivi che ampliano il numero di firme apponibili e dei firmatari, nonché le modalità di firma (ad esempio, la firma grafometrica).

Inoltre, con il servizio CCT - Conservazione Cloud TeamSystem è possibile conservare digitalmente i documenti firmati, a norma di legge e in tutta sicurezza.