

TEAMSYSTEM REVIEW

n. 291

In collaborazione con





La soluzione per la gestione facile e sicura delle pratiche Superbonus 110%

TeamSystem Ecobonus permette di gestire l'iter completo di tutte le tipologie di pratiche relative a Superbonus 110%, Ecobonus, Sismabonus, Bonus facciate, Bonus ristrutturazioni.

Lo strumento di collaborazione digitale supporta tutti gli attori coinvolti (Commercialisti, CAF, Amministratori di Condominio, Tecnici e Imprese) durante la fase di raccolta e verifica documentale per ottenere il rilascio del visto di conformità e a trasferire il credito fiscale maturato.

Il professionista e gli altri attori coinvolti gestiscono digitalmente in sicurezza l'intero ciclo di vita dei bonus fiscali e offrono un servizio completo ai propri clienti, con la possibilità di:



Raccogliere e verificare la documentazione in modo semplice

Identificare, raccogliere e verificare tutta la documentazione necessaria per ciascun bonus fiscale diventa facile per tutti i soggetti coinvolti che in autonomia possono caricare i documenti in sicurezza.



Gestire l'iter approvativo e predisporre il visto di conformità, secondo la checklist prevista dal CNDCEC, ed effettuare le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate.



Calcolare la detrazione spettante per i diversi bonus oltre a valutare le necessità di finanziamento con possibilità di cessione del credito grazie all'accesso ai servizi di TeamSystem Digital Finance.

Sommario

Schede operative	
Caparra e acconto ai fini dell'Iva	2
Il concetto di insolvenza ai tempi della pandemia	8
Il luogo impositivo dei servizi relativi a beni immobili	18
Scadenzario	
Scadenze del mese di aprile	27



Caparra e acconto ai fini dell'Iva

ordinanza della Corte di Cassazione n. 1298/2021 – nel ribadire che le somme corrisposte a titolo di acconto sono soggette a Iva al momento del pagamento, a differenza delle somme corrisposte a titolo di caparra confirmatoria, non soggette a imposta non avendo natura di corrispettivo – rappresenta una buona occasione per riepilogare la disciplina applicabile, ai fini dell'Iva e dell'imposta di registro, dell'acconto e della caparra confirmatoria.

Descrizione del caso

L'Agenzia delle entrate ha notificato a una società 3 avvisi di accertamento, relativi agli anni 2006, 2007 e 2008, con i quali, tra l'altro, ha assoggettato a Iva gli importi pagati dai cessionari dei mobili al momento della conclusione dei contratti di acquisto; importi che tale società aveva ritenuto non soggetti a imposta in quel momento, ma solo a quello della consegna dei mobili, in quanto corrisposti a titolo di caparra confirmatoria.

I giudici di merito hanno respinto la pretesa erariale, nel presupposto che i relativi contratti di vendita prevedevano, tra le condizioni contrattuali, il versamento delle somme, per caparra confirmatoria, non soggette a Iva, al contrario di quanto ritenuto dall'ufficio, che invece ha considerato tali versamenti come acconti, soggetti a imposta. Inoltre, i contratti preliminari di compravendita conclusi dalla società, per la parte di corrispettivo ricevuta a titolo di caparra confirmatoria, non dovevano essere assoggettati a Iva all'atto dell'avvenuta prenotazione dei mobili.

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

In via preliminare all'esame della fattispecie è opportuno riepilogare succintamente i rapporti esistenti tra l'effettuazione dell'operazione, l'esigibilità della relativa imposta e l'esercizio della detrazione dell'imposta stessa.

L'esigibilità dell'Iva è definita, a livello temporale, dall'articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972, secondo cui "l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti". Di regola, pertanto, il momento in cui sorge l'esigibilità coincide con quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i casi specificamente previsti dallo stesso articolo 6, D.P.R. 633/1972 o da altre disposizioni di legge, per i quali l'esigibilità risulta differita rispetto al momento di effettuazione.

A sua volta, il citato articolo 6, D.P.R. 633/1972, pur non richiamando espressamente la nozione di "fatto generatore" dell'imposta prevista dalla normativa comunitaria¹, definisce il momento di effettuazione delle operazioni individuando specifici criteri, rispettivamente, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Nello specifico, il comma 1 dell'articolo 6 dispone che "le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili", mentre il comma 3 dello stesso articolo 6 stabilisce che "le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo".

In via di deroga, applicabile per tutte le categorie di operazioni, il comma 4, articolo 6, D.P.R. 633/1972 dispone che "se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento".

¹ Cfr. articolo 62, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui, per "fatto generatore dell'imposta", s'intende "il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta", laddove – per "esigibilità dell'imposta" – la stessa disposizione stabilisce che s'intende "il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito".



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

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

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

In merito alla registrazione delle fatture e degli altri documenti relativi alle operazioni passive, idonei a comprovare se e in quale misura il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione, l'articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972, nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2016, stabiliva che la registrazione doveva avvenire "anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta". A seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 2, comma 2-bis, D.L. 50/2017, è stato rivisto il termine entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni di beni. In particolare, secondo il riformulato articolo 19, comma 1, secondo periodo, D.P.R. 633/1972, vigente dal 1º gennaio 2017:

"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati ... è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

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

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

Funzione della caparra confirmatoria rispetto all'anticipazione del prezzo

È sovente oggetto di contestazione la qualificazione dell'importo versato in sede di stipula del contratto preliminare, per cui si rende necessario fornire qualche cenno in merito alla diversa funzione della caparra confirmatoria rispetto all'anticipazione di prezzo.

A differenza dell'acconto, la caparra confirmatoria, definita sotto il profilo civilistico dall'articolo 1385, cod. civ., non rappresenta un anticipo del prezzo pattuito, rivestendo natura risarcitoria in caso di inadempimento contrattuale. La stessa rappresenta, infatti, la liquidazione convenzionale anticipata del danno in caso di inadempimento di una delle parti, essendo previsto che:

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

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



Secondo la giurisprudenza di legittimità, la dazione anticipata di una somma di danaro, effettuata al momento della conclusione del contratto, costituisce caparra confirmatoria qualora risulti espressamente che le parti abbiano inteso attribuire al versamento anticipato non solo la funzione di anticipazione della prestazione, ma anche quella di rafforzamento e garanzia dell'esecuzione dell'obbligazione contrattuale².

Nell'ordinanza n. 1298/2021 in commento, la Suprema Corte ha ribadito i principi di cui sopra, rilevando che:

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

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

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

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

Regime Iva della caparra confirmatoria e dell'acconto

In ragione del fatto che la caparra confirmatoria viene essenzialmente versata per rafforzare e garantire l'esecuzione dell'obbligazione contrattuale, assumendo quindi la funzione di liquidazione convenzionale del danno da inadempimento⁴, essa si considera esclusa da Iva, a differenza del versamento dell'acconto, il quale – rappresentando l'anticipazione del corrispettivo pattuito – assume rilevanza ai fini impositivi con il conseguente obbligo, per il percettore, soggetto passivo d'imposta, di emettere la relativa fattura.

In sostanza, la caparra confirmatoria, anche se prevista da un'apposita clausola contrattuale, non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, in quanto assolve

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



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

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

– come anticipato – una funzione risarcitoria. La stessa non è, quindi, soggetta a Iva per mancanza del presupposto oggettivo di cui agli articoli 2 e 3, D.P.R. 633/1972.

In linea con questa impostazione, la prassi amministrativa ha chiarito che le somme versate a titolo di caparra confirmatoria, non costituendo un parziale pagamento anticipato del prezzo, non rientrano nell'ambito applicativo dell'Iva⁵. In proposito, è stato specificato che la caparra confirmatoria versata da una delle parti dell'atto di compravendita in sede di stipula di un contratto preliminare è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale, non rilevando la circostanza che tale somma, versata a titolo di caparra, al momento della conclusione del contratto per atto pubblico divenga parte del corrispettivo soggetto a Iva, in quanto, al fine del contratto preliminare, la somma in questione deve essere considerata caparra e non acconto sul prezzo di futura cessione⁶.

Resta inteso che l'Iva, pur non essendo applicabile al momento della corresponsione della caparra per carenza del presupposto oggettivo, deve essere applicata in sede di contratto definitivo laddove la somma corrisposta a titolo di caparra venga imputata, in caso di adempimento, al corrispettivo, concorrendo a formare la base imponibile dell'operazione⁷.

In giurisprudenza è stato affermato che la somma versata in sede di contratto preliminare di compravendita immobiliare a titolo di caparra confirmatoria non è soggetta a Iva in caso di mancata stipula del contrato definitivo⁸.

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

Caparra con funzione di acconto

Di contro, affinché la somma versata a titolo di caparra confirmatoria rilevi anche come anticipazione del corrispettivo pattuito, soggetta a Iva al momento del pagamento alla controparte, è necessario che le parti attribuiscano espressamente alla predetta somma, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento, anche quella, rilevante a seguito dell'esecuzione, di anticipazione del corrispettivo⁹.

La previsione nel preliminare del versamento di una somma di denaro "mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo" attribuisce alla caparra questa ulteriore funzione. L'Amministrazione finanziaria¹⁰, recependo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità¹¹, ha chiarito che, ove sia dubbia l'effettiva intenzione delle parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive (e in particolare di un contratto di compravendita) devono ritenersi corrisposte a titolo di anticipo (o di acconto) sulla prestazione dovuta in base all'obbligazione principale, e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate a una "pena civile", ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra confirmatoria¹².

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

La giurisprudenza ha escluso la portata retroattiva, agli effetti dell'Iva, della dichiarazione di nomina della società in sede di contratto definitivo¹³.

¹³ Cfr. Cassazione n. 7340/2020.



⁵ Cfr. risoluzione n. 411673/1977.

⁶ Cfr. risoluzione n. 251127/1985.

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

⁸ Cfr. Cassazione n. 10306/2015.

⁹ Cfr. risoluzione n. 197/E/2007.

 $^{^{10}}$ Cfr. risoluzione n. 197/E/2007, cit., confermata dalla circolare n. 18/E/2013 (§ 3.1.1).

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

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

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

Contratto per persona da nominare

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

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

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

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

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

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

L'esigibilità dell'imposta per l'Erario, a sua volta, dà luogo alla nascita del diritto di detrazione della corrisponde imposta per il cessionario, come previsto dall'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, secondo cui "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile".

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

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

¹⁵ Cfr. articolo 6, comma 4, D.P.R. n. 633/1972.



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

all'articolo 10 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, che prevede l'unicità del trattamento nel caso in cui sia versata l'imposta di registro al momento del preliminare.

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

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

Trasferimento immobiliare soggetto a imposta proporzionale di registro

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

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

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

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

Trasferimento immobiliare imponibile a Iva

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

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

Il recupero dell'imposta di registro assolta sulla caparra confirmatoria risulta precluso, in quanto il contratto definitivo, in base al principio di alternatività di cui all'articolo 40, comma 1, D.P.R. 131/1986, non è soggetto all'imposta proporzionale di registro, ma a quella fissa di 200 euro. La perdita dell'imposta proporzionale di registro può, tuttavia, essere evitata attribuendo alla somma versata in sede di preliminare la duplice funzione di caparra e di acconto; in tal caso, infatti, non è dovuta l'imposta di registro dello 0,50%, ma quella fissa di 200 euro.

Riferimenti normativi

Cassazione n. 1298/2021 articoli 6, 19 e 25, D.P.R. 633/1972 articolo 1385, cod. civ.,



Il concetto di insolvenza ai tempi della pandemia

a pandemia da Covid-19 ha determinato pesanti conseguenze sul piano economico e finanziario che hanno riguardato la maggior parte delle imprese italiane, incidendo sulla continuità aziendale e sulla liquidità delle stesse.

Il Legislatore è intervenuto, più volte, al fine di fornire un supporto economico e finanziario alle aziende per alleviare le conseguenze gravi e impreviste che la crisi epidemiologica ha causato sulla operatività delle stesse e soprattutto per neutralizzare temporaneamente il dissolvimento delle società a causa della perdita del loro capitale o del venir meno della continuità aziendale.

Tale situazione ha indotto i Governi dei Paesi dell'Unione Europea, a valutare l'adeguatezza delle attuali regole sulla insolvenza a far fronte al progressivo aggravamento soggettivo destinato a interessare la pressoché totalità delle imprese.

In questo contributo andremo ad analizzare gli aspetti critici che questa crisi pandemica ha determinato sulle aziende e gli interventi, più o meno efficaci, che il Governo ha messo in atto al fine di salvare l'economia italiana da una catastrofe economica, finanziaria e occupazionale derivante dalla crisi pandemica.

Premessa

La drammatica emergenza sanitaria ha determinato pesanti conseguenze sul piano economico e finanziario che ha coinvolto, loro malgrado, le imprese italiane e non solo.

Nonostante i numerosi¹ e non coordinati interventi del Governo² che ha cercato di fornire un supporto economico e finanziario alle aziende il sistema economico italiano si trova in una situazione di *default* che dagli ultimi dati³ aggiornati conta 73.000 imprese chiuse e circa 17.000 (l'1,7% delle imprese pari allo 0,9% degli occupati) a rischio apertura⁴.

In tale contesto l'entrata in vigore del nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza è stato temporaneamente rinviato al 1° settembre 2021⁵ e il Legislatore ha previsto alcune norme di carattere transitorio⁶ che accompagneranno gli ultimi mesi di vigenza del R.D. 267/1942⁷.

In particolare, il D.Lgs. 147/2020 (c.d. "Decreto Correttivo")⁸ entrato in vigore il 20 novembre 2020 ha introdotto importanti disposizioni integrative al Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza. Tra le principali novità, che qui ci interessano, si evidenziano:

a) "la nuova definizione di crisi d'impresa", con l'eliminazione del riferimento alla "difficoltà economico-finanziaria" per attribuire invece rilievo allo "squilibrio economico-finanziario" idoneo a rendere probabile l'insolvenza del debitore che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici per far fronte regolarmente alle proprie obbligazioni. L'indicatore della situazione di squilibrio è rappresentata dalla non sostenibilità dei debiti per i 6 mesi successivi e l'assenza di prospettiva di continuità aziendale per l'arco temporale di riferimento come specificato dall'articolo 13, D.Lgs. 14/2019. La nozione di crisi viene quin-

⁸ Il Decreto Liquidità all'articolo 10, comma 1 già aveva stabilito l'improcedibilità delle dichiarazioni di fallimento nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 30 giugno 2020.



¹ Sono 468 gli atti presi dalle istituzioni per affrontare l'emergenza Coronavirus.

² D.L. 18/2020 (Cura Italia); D.L. 23/2020 (Decreto Liquidità); D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio); D.L. 137/2020 (Decreto Ristori); D.L. 149/2020 (Decreto Ristori-*bis*); D.L. 154/2020 (Decreto Ristori-*quater*).

³ Rilevazione Istat "Situazione e prospettive delle imprese nell'emergenza sanitaria Covid-19"

⁴ A rischio soprattutto quelle del Mezzogiorno, fatturato in calo per 7 imprese su 10 e il 61,5% stima perdite tra dicembre e febbraio.

⁵ Il Decreto Liquidità (articolo 5, D.L. 23/2020 convertito in L. 40/2020, pubblicato in G.U. 6 giugno 2020), rinvia di più di un anno l'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa, posticipandola al 1° settembre 2021. Il termine originario per l'entrata in vigore del Codice ricadeva, ai sensi della formulazione originaria del comma 1, articolo 389, D.Lgs. 14/2019, in data 15 agosto 2020, fatta eccezione per alcune disposizioni normative in vigore già dal 16 marzo 2019, come previsto dal comma 2 del medesimo articolo (trattasi in particolare di: comma 1 dell'articolo 27, articoli 350, 356, 357, 363, 364, 366, 375, 377, 378, 379, 385, 386, 387 e 388).

⁶ Definite come "diritto concorsuale dell'emergenza o diritto emergenziale della crisi".

⁷ R.D. 267/1942

di espunta dal riferimento allo stato di "difficoltà economico-finanziaria" e ricollegata a un concetto di squilibrio economico-finanziario, al fine di circoscrivere l'ambito di applicazione delle misure di allerta a una effettiva e concreta situazione di crisi (reversibile), riducendo il rischio di segnalazioni in via eccessivamente anticipata, tenuto conto dei correlativi effetti pregiudizievoli che potrebbero derivare sulla continuità aziendale del debitore, oggetto della segnalazione;

- b) "l'innalzamento delle soglie rilevanti ai fini dell'attivazione della c.d. allerta esterna" da parte dell'Agenzia delle entrate, richiedendo a tal fine un'Iva non versata per 100.000 euro per le imprese con un volume d'affari risultante dalla dichiarazione per l'anno precedente non superiore a un milione di euro, per 500.000 euro per le imprese con un volume d'affari fino a 10 milioni di euro e per un milione di euro per le imprese con un volume d'affari superiore a 10 milioni di euro. La norma ha altresì fissato in 60 giorni dalla comunicazione di irregolarità ex articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972, il termine tassativo entro il quale l'Agenzia delle entrate deve trasmettere l'avviso al debitore;
- c) "il potere per il pubblico ministero di intervenire in tutti i procedimenti diretti all'apertura di una procedura di regolazione della crisi o dell'insolvenza" e non più quindi una legittimazione esclusivamente finalizzata alla richiesta di apertura della liquidazione giudiziale;
- d) "l'estensione del regime della prededucibilità", oltre alle già previste ipotesi, anche nel caso di:
- crediti legalmente sorti durante le procedure concorsuali per la gestione del patrimonio del debitore e la continuazione dell'esercizio dell'impresa, i crediti derivanti da attività non negoziali degli organi preposti, purché connesse alle loro funzioni, i crediti risarcitori derivanti da fatto colposo degli organi predetti, il loro compenso e le prestazioni professionali richieste dagli organi medesimi; e
- finanziamenti, nell'ambito di procedure di concordato preventivo ovvero di accordi di ristrutturazione, funzionali alla presentazione della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo o della domanda di omologazione di accordi di ristrutturazione dei debiti.

Improcedibilità della dichiarazione di fallimento

Come già segnalato in nota 8) per effetto dell'articolo 10, comma 1 del Decreto Liquidità, le istanze di fallimento depositate nel periodo tra il 9 marzo 2020 e il 30 giugno 2020 sono state dichiarate improcedibili senza previa verifica della sussistenza delle condizioni di ammissibilità previste dalla Legge Fallimentare.

La L. 40/2020, nel convertire il D.L. 23/2020 ha riformulato l'articolo 10, comma 2 e 3, in tema di improcedibilità delle dichiarazioni di fallimento e di insolvenza che originariamente restava proseguibile solamente a seguito della richiesta presentata dal Pubblico Ministero con contestuale domanda di emissione dei provvedimenti cautelari o conservativi di cui all'articolo 15, comma 8, L.F., prevedendo che il regime di improcedibilità non si applica:

- a) al ricorso presentato dall'imprenditore in proprio, quando l'insolvenza non è conseguenza dell'epidemia di Covid-19;
- b) all'istanza di fallimento da chiunque formulata in caso di inammissibilità (articolo 162, comma 2, L.F.) o di revoca (articolo 173, commi 2 e 3, L.F.) della proposta di concordato preventivo o di mancata omologazione dello stesso (articolo 180, comma 7, L.F.);
- c) alla richiesta presentata dal Pubblico Ministero quando nella medesima è fatta domanda di emissione dei provvedimenti cautelari o conservativi di cui all'articolo 15, comma 8, L.F. o quando l'istanza è presentata ai sensi dell'articolo 7, n. 1, L.F. (l'insolvenza risulta nel corso di un procedimento penale, ovvero dalla fuga, dalla irreperibilità o dalla latitanza dell'imprenditore, dalla chiusura dei locali dell'impresa, dal trafugamento, dalla sostituzione o dalla diminuzione fraudolenta dell'attivo da parte dell'imprenditore). Opportunamente il comma 3 del medesimo articolo 10 è stato modificato nel senso di precisare che del periodo in cui le istanze e le richieste di fallimento sono improcedibili non si tiene conto non solo ai fini di cui agli articoli 10 e 69-bis, L.F., ma anche agli articoli 64, 65, 67, commi 1 e 2, e 14, L.F..



Stando alla relazione illustrativa al Decreto Liquidità si evinceº che il fine perseguito dal Legislatore dell'emergenza era, in primis, quello di sottrarre il ceto imprenditoriale alla pressione crescente delle istanze di fallimento provenienti da fattori straordinari e poi di limitare il flusso di istanze nei confronti di uffici giudiziari già in forti difficoltà a causa del lavoro in smart working. La dottrina¹º ha fortemente escluso che la novella contenuta nell'articolo 10, comma 1 potesse determinare la chiusura del procedimento in via definitiva imponendo la riproposizione della domanda dopo il 30 giugno 2020 in quanto, la norma non ha inteso prevedere un'improcedibilità in stretto senso tecnico-processuale, essendo la dichiarazione d'improcedibilità un provvedimento notoriamente a carattere definitivo, in grado, quindi, di definire le sorti di un giudizio pendente ma piuttosto di un'improcedibilità provvisoria" dichiarata de plano dal Presidente del Tribunale o della Sezione competente. Ciò, non soltanto in ossequio al principio di economia processuale, ma anche a tutela dei creditori istanti, anch'essi verosimilmente danneggiati dalle conseguenze economiche della pandemia.

Di diverso avviso, una circolare della Sezione Fallimentare del Tribunale di Milano¹¹, secondo cui "le procedure successive al 9 marzo 2020 ... verranno d'ufficio enucleate dal giudice relatore che le porterà al primo collegio utile successivo alla Pasqua, 16 aprile 2020, ad esempio, per la declaratoria di improcedibilità da parte del collegio".

Tale impostazione induce a ritenere che le dichiarazioni di fallimento depositate nel periodo tra il 9 marzo 2020 e il 30 giugno 2020 dovessero essere respinte per improcedibilità ed eventualmente riproposte successivamente a tale ultima data. In senso analogo si sono espressi anche il Tribunale di Firenze¹² e ancor di più il Tribunale di Novara¹³. A giudizio di quest'ultimo "Il Legislatore, insomma, come si è poc'anzi ricordato, non vuole alcun rinvio, ma un'immediata eliminazione dei ricorsi di fallimento per il periodo andante dal 9 marzo al 30 giugno, e non è consentito sostituire al suo dictum una soluzione diversa da lui non voluta".

Il punto merita una breve riflessione visto il prolungarsi della seconda ondata della pandemia e il pesante conto che ha lasciato in termini economici e finanziari.

Il Legislatore dell'emergenza infatti non è però più intervenuto in materia concorsuale con la conseguenza che le imprese a rischio *default* sono aumentate in misura sproporzionata¹⁴ vista la progressiva e inevitabile crisi di liquidità quale conseguenza del c.d. *lockdown*. Le misure introdotte nella prima fase della pandemia se pur indispensabili in quel dato momento sono state contingenti in quanto era necessario organizzarsi adeguatamente al fine di coprire un arco temporale molto più lungo, visto che le ripercussioni economiche finanziarie si prospetta riguarderanno un periodo piuttosto lungo. Si può affermare che le misure introdotte non sono state nient'altro che di "*primo soccorso*". È arrivato ora il momento di salvaguardare la continuità delle imprese in questo inaspettato e drammatico frangente economico con interventi necessari ad arginare la situazione, che si prospetta come la più difficile da affrontare dal dopoguerra a oggi. Gli interventi dovrebbero essere certamente di natura finanziaria, ma anche di tipo ordinamentale, in modo da approntare un quadro normativo, chiaro e certo, che determini la temporanea protezione delle imprese (invero bisognerebbe parlare dei debitori in genere) dalle conseguenze degli inadempimenti causati da un evento assolutamente imprevedibile.

¹⁴ Da un rapporto del Centro Studi di Unimpresa sono quasi 100.000 i fallimenti in 6 mesi, più di 15.000 al mese, circa 4.000 a settimana, oltre 544 al giorno, il 27% dei fallimenti riguarda il commercio. Da aprile a settembre 2020 sono cessate in Italia oltre 98.000 imprese: si tratta di 27.000 realtà del commercio, 12.500 del settore edilizio, oltre 8.600 del turismo e 8.500 dell'industria.



⁹ F. A. Chiaves e A. Dima, H. Lovells "Il diritto fallimentare e delle procedure concorsuali nell'era Covid-19" in Diritto Bancario Approfondimenti.
10 G. Costantino, "Giustizia civile ed emergenza coronavirus - emergenza sanitaria e procedure concorsuali", in Giur. It., 2020, 8-9, 2044 (commento alla normativa); F. De Santis, "La giustizia concorsuale ai tempi della pandemia", Fallimento, 2020, 5, 609 (commento alla normative); contra: G. P. Macagno, "La legislazione d'emergenza e i processi fallimentari", Fallimento, 2020, 5, 697 (commento alla normativa) secondo cui: "il collegamento imposto tra la dichiarazione di improcedibilità dei ricorsi e la sterilizzazione del periodo indicato ai fini dei termini ex articoli 10 e 69-bis, L.F. ostacola quella che potrebbe essere un'interpretazione delle "improcedibilità" nel senso di una atipica sospensione".

¹¹ Tribunale di Milano, "Circolare per periodo 16 aprile 2020/11 maggio 2020 e per c.d. fase B sino al 30 giugno 2020"– Linee guida per il comportamento", pag. 13.

¹² Tribunale di Firenze, Decreto n. 60/2020 - 30 aprile 2020, pag. 4.

¹³ Tribunale di Novara, Decreto n. 21/2020 – 14 aprile 2020, pag. 24. Il Presidente aggiunge: "Non contano, perciò, essendo del tutto irrilevanti, nemmeno le eventuali concorrenti ragioni che potrebbero condurre a rigettare l'istanza de plano, neppure se esse emergano ex actis in modo evidente, dovendo e potendo provvedersi soltanto dando corso alla declaratoria di improcedibilità, stante il suo carattere processualmente e logicamente pregiudiziale, il quale per definizione esclude la possibilità di un esame nel merito."

Il concetto di insolvenza nell'interpretazione dell'articolo 5, L.F.

Nel contesto attuale una riflessione merita il concetto di insolenza che viene ormai pacificamente inteso come l'impossibilità, manifesta e irreversibile dell'imprenditore, di adempiere regolarmente alle proprie obbligazioni e, conseguentemente, di garantire, nel caso delle imprese, il mantenimento della continuità aziendale.

Prendendo spunto da un quaderno di studi¹⁵ della Commissione Controllo Societario e Revisione dell'Odcec di Milano "Sistema di Allerta Interna" emerge inoltre una duplice definizione di crisi di impresa e precisamente:

- sul piano economico-finanziario: come la situazione d'incapacità, tendenziale e temporanea, dell'impresa, di generare, in via continuativa e non episodica, un adeguato flusso di cassa operativo. La capacità di generare liquidità deve essere tale da garantire un tempestivo e regolare servizio del debito contratto verso enti finanziari ed erariali (impegni finanziari inderogabili);
- sul piano giuridico: come la situazione attesa e quindi necessariamente condizionata dall'alea tipica di una condizione futura di tendenziale e temporanea inadempienza contrattuale, potenzialmente reversibile, ma contraddistinta da un'elevata probabilità d'insolvenza.

In particolare, mentre la definizione d'insolvenza, sotto il profilo legale, rappresenta indiscutibilmente uno stato nella maggior parte dei casi irreversibile, non è detto che lo stato di crisi comporti necessariamente un'insolvenza irreversibile o che conduca sempre e inevitabilmente a questa. Un'azienda può, infatti, affrontare momenti di difficoltà temporanea anche gravi ma non necessariamente degenerativi in uno stato di "insolvenza conclamata".

A tal proposito, è incontestabile l'assunto che il miglior modo per affrontare uno stato di squilibrio economico-finanziario (la crisi) sia quello di conoscerlo e intervenire prima che questo si aggravi, basando le analisi e valutazione su una corretta e affidabile base informativa.¹⁶

L'emersione tempestiva di fattori di crisi può avvenire solamente nel caso in cui gli organi interni della società (organo di amministrazione, organo di controllo, revisore) siano «sensibilizzati» sul tema della continuità aziendale e abbiano una visione prospettica e di programmazione.

Gli organi di controllo avranno, di conseguenza, una funzione propulsiva della procedura di allerta, stante l'obbligo di avvisare immediatamente l'organo amministrativo dei fondati indizi della crisi, nonché, in caso di inerzia o inadeguata risposta, di informare tempestivamente l'organismo di composizione assistita della crisi (OCRI da istituire presso ciascuna Camera di Commercio – articolo 16 del Decreto - con funzioni facilitatorie, mediatorie, consulenziali e di supervisione nella composizione assistita della crisi d'impresa)¹⁷.

L'articolo 5, comma 2, L.F. prevede che "lo stato di insolvenza si manifesta con inadempimenti o altri fattori esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni".

Il Legislatore quindi non dà una definizione grammaticale del concetto di insolvenza ma dice come essa si manifesta, in una situazione di impotenza, funzionale e non transitoria, che impedisce all'impresa di soddisfare regolarmente e con mezzi normali le proprie obbligazioni, a seguito del venir meno delle condizioni di liquidità e di credito necessarie all'attività commerciale.

La giurisprudenza di legittimità individua come indici di insolvenza, tra gli altri: i rapporti con le banche; la cessazione dei pagamenti o i pagamenti con mezzi anormali¹⁸; gli inadempimenti gravi e importanti, ma anche l'inadempimento di una sola obbligazione quando esso dimostri uno stato grave di dissesto¹⁹; i numerosi decreti ingiuntivi elevati contro il debitore; i protesti rilevanti per numero entità e frequenza²⁰. Di recente²¹ anche l'inadempimento di un solo credito ingente è stato

²¹ Cassazione n. 7589/2018.



¹⁵ Quaderno n. 71 Commissione di Studio Controllo Societario e Revisione dell'Odcec di Milano "Sistema di Allerta Interna" a cura di D. Bernardi, M. Talone.

¹⁶ Quaderno n. 71 – op. *cit.*.

¹⁷ Cfr. N. Corvacchiola, "Le misure di allerta: obbligo di segnalazione per organo di controllo e enti pubblici qualificati" in Crisi e risanamento n. 33/2019.

¹⁸ Cassazione n. 5736/1993.

¹⁹ Cassazione n. 19611/2004.

²⁰ Cassazione n.13048/1999.

individuato come indicativo dello stato di insolvenza.

Da quanto sopra si può affermare che l'adempimento delle obbligazioni, al fine di escludere lo stato di insolvenza, deve avvenire regolarmente, non solo nel rispetto del termine di adempimento ma anche con il ricorso a mezzi normali in relazione all'esercizio dell'attività d'impresa²².

Ai fini della dichiarazione di fallimento, lo stato di insolvenza deve essere valutato secondo dati oggettivi, prescindendo da qualsiasi indagine in ordine alle sue cause²³, e non suppone necessariamente l'esistenza di inadempimenti, né da essi è direttamente deducibile lo stato di insolvenza. Gli inadempimenti, se riscontrati, sono equiparabili agli altri fatti esteriori idonei a manifestare l'insolvenza: essi hanno valore meramente indiziario, da valutare caso per caso, e se ne può addirittura escludere la rilevanza quando l'inadempimento è irrisorio²⁴.

Lo stato di insolvenza, infine, può essere rilevato anche da altri fattori come l'incapacità di produrre beni con margini di redditività da destinare alla copertura delle esigenze di impresa, tra le quali prima di tutte l'estinzione dei debiti e l'impossibilità di ricorrere al credito a condizioni normali, senza rovinose decurtazioni del patrimonio²⁵. Il creditore che richiede il fallimento deve allegare un principio di prova circa la sussistenza dello stato di insolvenza, diversamente il Tribunale non può procedere all'istruttoria prefallimentare.

L'insolvenza ai tempi della pandemia

In un contesto economico recessivo come quello causato dall'emergenza sanitaria, il concetto di insolvenza rischia di diventare una *debacle* per le imprese colpite dagli effetti collaterali della pandemia da Covid-19 in quanto è verosimile ritenere che la stragrande maggioranza di esse risulti "positiva" al *test* dell'insolvenza e che, in assenza di adeguate misure di salvaguardia da parte del Legislatore, la prognosi per esse sia infausta.

La carenza di liquidità è sicuramente la problematica in questo momento più attuale che si ripercuote sull'adempimento delle obbligazioni aventi per oggetto una somma di denaro, dando vita a uno stato di insolvenza.

Tale problematica dovuta sicuramente al prolungarsi della pandemia, al fermo delle attività produttive imposto da provvedimenti governativi e alla mancanza della ripresa dell'attività economica, fanno ritenere tollerabile, anche in applicazione del c.d. principio di buona fede, un eventuale ritardo nella prestazione, sempre se contenuto in limiti temporali accettabili.

Diverso appare il discorso nell'ipotesi in cui l'imprenditore non fosse in grado di riprendere la propria attività in alcun modo e la sua situazione sfocerebbe inevitabilmente in uno stato di insolvenza con la presentazione di un ricorso *ex* articolo 15, L.F.. In tale situazione l'imprenditore potrebbe difendersi invocando la transitorietà dello stato di insolvenza ma resta inteso che qualora la struttura finanziaria dell'impresa fosse già in sofferenza, prima della pandemia, in mancanza di interventi immediati o sul capitale o sulle fonti di finanziamento da parte dell'imprenditore, appare improbabile sostenere la transitorietà dello stato di insolvenza.

Il carattere della transitorietà o meno dell'insolvenza, anche in periodi di crisi inaspettata, porta a fare una riflessione fondamentale: l'imprenditore non deve rimandare la problematica in attesa di tempi migliori ma deve immediatamente affrontarla e risolverla per tutta una serie di motivi legati soprattutto all'interpretazione ormai consolidata dell'articolo 5, L.F..

Come sopra evidenziato la reversibilità dello stato di insolvenza è irrilevante e laddove l'impresa fosse dotata delle soglie di fallibilità *ex* articolo 1, comma 2, L.F., al di là della situazione emergenziale, costituisce comunque un fatto sociale in quanto coinvolge una molteplicità di interessi, di cui sono titolari anche soggetti terzi rispetto all'imprenditore definiti oggi come *stakeholdes*²⁶ e pertanto non verrebbe meno un eventuale dichiarazione di fallimento.

²⁶ Ciascuno dei soggetti direttamente o indirettamente coinvolti in un progetto o nell'attività di un'azienda.



R. Brogi "L'insolenza all'epoca del Covid-19" in Il Fallimento n. 6/2020.

²³ Cassazione n.441/2016; n. 21802/2013; n. 4789/2005 e n. 15769/2004.

 $^{^{24}}$ Cassazione n. 30209/2017 e n. 19027/2013.

²⁵ Cassazione n.2810/2018.

Per tali motivi la presenza di uno stato di insolvenza, qualunque siano esse le cause²⁷, deve essere affrontata dall'imprenditore in maniera diretta e senza ripensamenti, provando anche a fare ricorso a una delle procedure concorsuali alternative al fallimento²⁸ che nella situazione attuale dovrebbero essere esaminate e decise, dagli organi concorsuali, in via prioritaria rispetto all'eventuale domanda di fallimento.

Quanto sopra evidenziato porta a ritenere che l'emergenza sanitaria non può in nessun senso modificare l'interpretazione dell'articolo 5, L.F. in particolar modo per il fatto che l'attuale norma concorsuale consente all'imprenditore di far ricorso a soluzioni negoziali della crisi di impresa alternative al fallimento, che oggi sono ancor di più incentivate dalla normativa emergenziale. Il Legislatore della crisi infatti, non è intervenuto direttamente sulla procedura di fallimento²⁹ ma ha introdotto ulteriori misure finalizzate a incentivare non solo l'accesso, ma anche il buon esito delle procedure concorsuali incentrate su una proposta regolativa dello stato di insolvenza presentata dal debitore. Si può beneficiare ad esempio, di un maggior lasso di tempo per la predisposizione del piano o della proposta o dello stesso accordo di ristrutturazione, si possono modificare i termini di adempimento della proposta concordataria o delle obbligazioni assunte con l'accordo, si può presentare un nuovo piano e una nuova proposta.

Come superare la crisi economica da Covid-19

In questa situazione economica emergenziale è rilevante commentare uno studio dell'Accademia Romana di Ragioneria che ha pubblicato la Nota Operativa n. 15/2020 avente a oggetto "Superare la crisi Covid-19: alcune indicazioni per piccole imprese e professionisti", con cui ha offerto suggerimenti utili su cosa fare per gestire e superare questa crisi economica che presenta delle caratteristiche che non hanno precedenti, ossia:

- 'intensità: secondo i dati dell'Istat nel primo semestre 2020 si è registrato un calo del Pil del 17,7%, ed è possibile che a fine anno il tasso negativo rimanga sulle 2 cifre;
- la causa: è la prima volta, per lo meno negli ultimi 100 anni, che una crisi economica sia determinata da un'epidemia globale;
- l'interruzione dei rapporti con clientela e fornitori: in quanto il blocco di moltissime attività ha
 determinato un allontanamento dei clienti, anche per effetto della generale caduta del reddito e
 un'incertezza nei rapporti con i fornitori, pure essi in difficoltà per le conseguenze dell'epidemia;
- l'incertezza sulla durata e sulla gravità dell'epidemia (e quindi della crisi): essendo la pandemia un fenomeno nuovo, per il quale non si avevano esperienze.

Secondo lo studio effettuato per superare la crisi è necessaria:

- 1. l'individuazione dei sintomi della crisi di impresa: per comprendere questa crisi, la valutazione degli effetti che essa produce in un primo momento è più di natura qualitativa che quantitativa ma, ovviamente, questo non impedisce la possibilità di una successiva valutazione di natura quantitativa, almeno per quegli aspetti critici dell'attività imprenditoriale o professionale che sono suscettibili di misurazione (ad esempio incremento dell'indebitamento, riduzione del numero di clienti);
- 2. la raccolta di dati e informazioni utili per la comprensione della crisi di impresa. Occorre controllare non solo i dati contabili e bilanci degli ultimi anni, ma anche nel dettaglio i contratti da rispettare, i debiti per fatture e bollette, la liquidità disponibile attraverso un'accurata analisi dell'estratto conto;
- 3. la quantificazione degli indicatori della crisi di impresa;
- 4. la valutazione della gravità della crisi di imprese per decidere se è il caso di prendere qualche iniziativa, sul piano organizzativo e gestionale;
- 5. l'analisi delle cause della crisi di impresa al fine di mettere a punto delle misure organizzative e gestionali, che puntano a superare la crisi, e a rilanciare l'attività imprenditoriale o professionale;
- 6. l'individuazione delle possibili conseguenze della crisi di impresa, non solo economiche e profes-

 $^{^{29}\,}$ Se non il blocco delle dichiarazioni dal 9 marzo al 30 giugno 2020.



²⁷ Anche quella emergenziale dovuta da Covid-19.

²⁸ Concordato ad accordo di ristrutturazione dei debiti.

sionali, ma anche penali;

- 7. la verifica se si rientra nella definizione giuridica di crisi di impresa e quindi la presenza dei requisiti per l'accesso alle procedure concorsuali;
- 8. una prima valutazione delle possibili soluzioni alla crisi di impresa;
- 9. la valutazione delle possibili ipotesi di soluzione alla crisi di impresa, ponderandole adeguatamente in termini di fattibilità, tempistica, costi, ed eventualmente anche di analisi costi/benefici;
- 10. la scelta delle misure organizzative e gestionali che puntano a rimuovere la crisi di impresa, predisponendo al riguardo un *business plan*, se queste misure sono molte e dipendono in buona misura da soggetti terzi (ad esempio finanziatori, nuovi soci, creditori);
- 11. la scelta di uno o più professionisti affinché il processo decisionale, su cui si basa il tentativo di superamento della crisi di impresa, sia quanto più professionale possibile;
- 12. la predisposizione di un piano ossia la pianificazione delle iniziative da mettere in campo per il rilancio dell'attività imprenditoriale o professionale;
- 13. l'applicazione delle varie misure individuate, secondo il *timing* previsto dal piano, e il continuo monitoraggio dei risultati, con confronto con quelli attesi, prestando attenzione al rispetto delle norme;
- 14. l'adeguamento delle misure in funzione dei risultati ottenuti, con eventuale considerazione di una nuova strategia per il mutare delle condizioni esterne (ad esempio durata della pandemia);
- 15. la graduale riconfigurazione del proprio assetto operativo alla luce sia dell'evoluzione della situazione esterna, sia degli effetti di lungo termine prodotti dalla crisi.

La reazione alla crisi può portare a una delle 2 principali soluzioni:

- soluzioni manageriali, consistenti in misure organizzative e gestionali che rimediando agli errori del passato, e consentendo la reimpostazione dell'attività imprenditoriale o professionale su nuove basi, compatibili con il nuovo scenario economico (ad esempio come risultante dalle regole anticontagio) mettono l'impresa, o lo studio professionale, nelle condizioni di ripartire, e tornare alla redditività;
- soluzioni concorsuali, consistenti nell'attivazione di procedure previste dalla legge fallimentare (R.D. 267/1942), o dalla L. 3/2017, che possono condurre a un rilancio dell'impresa o dello studio professionale, grazie alla parziale liberazione dai debiti con l'accordo di una maggioranza dei creditori, e con l'attuazione di un piano, previsto dalle norme relative alle procedure concorsuali, che indica un percorso per il ritorno alla redditività dell'attività imprenditoriale, o professionale.

In entrambi in casi occorre avere in mente il traguardo che si intende raggiungere. Sarà già un passo in avanti verso il superamento della crisi ma sarà anche necessario avere il giusto atteggiamento.

Per l'attuazione del percorso di uscita della crisi, occorre esaminare:

- i doveri dell'operatore economico in crisi;
- le condizioni per il successo dell'operazione di superamento della crisi.

La Legge prevede dei doveri per l'operatore economico in crisi che sono declinati dalle norme della Legge Fallimentare (R.D. 267/1942), dei doveri per i professionisti e i lavoratori autonomi, e per le imprese che non rientrano nel capo di applicazione della Legge Fallimentare, che sono descritti dall'articolo 16, L. 3/2012.

A questi doveri legali, si aggiungono i doveri sanciti dagli articoli 3 e 4, D.Lgs. 14/2019, che entrano in vigore dal 1° settembre 2021, che pur essendo solo opzionali fino a quella data, rappresentano comunque un utile riferimento. Tali nuovi doveri sono:

- adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi controllando con frequenza l'andamento dei conti, con opportune interrogazioni al sistema informatico della contabilità;
- assumere senza indugio le iniziative necessarie a far fronte allo stato di crisi;
- un assetto organizzativo adeguato ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi, e dell'assunzione di idonee iniziative;
- comportarsi secondo buona fede e correttezza durante le procedure di regolazione della crisi o



dell'insolvenza, e le relative trattative;

- illustrare la propria situazione in modo completo, veritiero, e trasparente, fornendo ai creditori tutte le informazioni necessarie e appropriate allo strumento di regolazione della crisi o dell'insolvenza prescelto;
- assumere tempestivamente le iniziative idonee alla rapida definizione della procedura di soluzione della crisi di impresa, anche al fine di non pregiudicare i diritti dei creditori;
- gestire il patrimonio e l'attività durante la procedura di regolazione della crisi o dell'insolvenza nell'interesse prioritario dei creditori.

La Nota Operativa nelle sue conclusioni evidenzia infine che il successo del tentativo di superamento della crisi di impresa dipende da tanti fattori che dovrebbero essere tutti presenti (o presenti in grande maggioranza), e che vanno dalla tempestiva individuazione della crisi e delle sue cause, così come della giusta soluzione, passando per la disponibilità alla collaborazione dei soggetti coinvolti, per concludere con una corretta realizzazione delle azioni pianificate, per il cui successo la fortuna è certamente un elemento non trascurabile.

Conclusioni

L'esplodere della pandemia da Coronovirus ha necessariamente provocato l'arresto di gran parte delle attività produttive e commerciali, con un pesante contraccolpo sulla capacità delle imprese di produrre reddito. Se la crisi d'impresa, quale la definisce lo stesso Codice della crisi³⁰, "si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate", perciò determinando una situazione di "probabile insolvenza", è intuibile che l'arresto totale o parziale dell'attività produttiva o commerciale dell'impresa e il conseguente venir meno dei ricavi preventivati rischia di produrre una situazione di crisi generalizzata: una sorta di pandemia economica, che ha colpito il mercato contemporaneamente sia sul lato dell'offerta sia su quello della domanda.

La crisi di ogni singola impresa facilmente si propaga ad altre, soprattutto quando si tratta di filiere imprenditoriali, perché accade che l'incapacità di un'impresa di fornire regolarmente prodotti o servizi paralizzi l'attività delle imprese alle quali quei prodotti o servizi sono destinati, e la temporanea carenza di liquidità genera ritardi nei pagamenti e inadempienze a catena. Né va trascurato l'effetto che tale situazione può produrre sul sistema bancario, aggravando pesantemente il carico dei crediti deteriorati (i c.d. *non performing loans*) delle banche e perciò stesso rendendo più problematica l'erogazione dei finanziamenti bancari proprio nel momento in cui gli imprenditori e i consumatori ne avrebbero maggior bisogno.

Nella prima fase della crisi, nella primavera scorsa, furono introdotti provvedimenti temporanei per evitare il fallimento delle imprese rendendo improcedibili le istanze presentate entro il 30 giugno.

In questa seconda/terza fase della crisi, si potrebbe considerare l'introduzione urgente di disposizioni, anche di natura transitoria, simili a quelle già adottate, volte sia a sospendere obblighi e termini di presentazione delle domande di accesso alle procedure concorsuali sia a sopperire alla carenza di liquidità delle imprese con interventi diretti e con una moratoria delle azioni esecutive, che possano permettere di evitare il fallimento soprattutto di quelle imprese che sono state messe in crisi (o per cui la crisi risulta aggravata) dal blocco delle attività conseguenti alla pandemia. L'esperienza della precedente sospensione dei fallimenti deve portare a evitare una sospensione generalizzata delle procedure. È più opportuna una soluzione che possa favorire in particolar modo le aziende che si trovano in crisi o che hanno aggravato il proprio stato di crisi per il contesto economico che stiamo vivendo. Una eventuale opportunità di questo tipo non può essere estesa a tutti perché si finirebbe per aiutare le imprese in crisi per altre ragioni e che non avrebbero nessuna possibilità di riprendersi.

Tra le varie alternative tra cui scegliere, si potrebbe valutare che, in presenza di istanza di

³⁰ Articolo 2, comma 1, lettera a).



fallimento, sia concesso al debitore di giustificare la situazione economico-finanziaria dell'impresa.

L'assenza di sintomi di insolvenza prima dell'avvio della crisi economico-sanitaria, dovrebbe consentire un trattamento di favore all'impresa entrata in crisi per la chiusura o la riduzione dell'attività a seguito della pandemia in atto.

A queste imprese potrebbe essere concesso un ampio termine, a discrezione del Tribunale (ma certamente significativo), per dimostrare la loro prospettica capacità di soddisfacimento delle proprie obbligazioni con regolarità.

Almeno per le istanze di fallimento presentate entro un termine prefissato, visto il prolungarsi dello stato emergenziale fino al 30 giugno 2021, alle imprese potrebbe essere concesso di depositare, con i propri atti difensivi, una relazione/attestazione predisposta da parte di un professionista esperto in materia di crisi di impresa o revisione, sull'assenza dei presupposti dell'insolvenza prima dell'inizio della crisi sanitaria.

In tale situazione, alle imprese potrebbe esse assegnato un termine per permettere di dimostrare la possibilità di superamento della crisi e le medesime potrebbero essere chiamate a depositare relazioni periodiche, con modalità simili a quelle previste in materia di concordato con riserva.

Al termine del periodo di sospensione, il Tribunale potrà decidere con maggiore consapevolezza se accogliere l'istanza di fallimento, o rigettarla perché l'impresa presenta i presupposti per la sua ripresa. Salvando dunque aziende e posti di lavoro.

Per concludere, come afferma autorevole dottrina³¹ di cui voglio far mia la conclusione "la lezione che la pandemia ha impartito dovrebbe servire a convincerci di quanto le sorti di un'impresa possano dipendere da fattori oggettivi, che il singolo imprenditore spesso non è in grado di governare; di come la sempre più forte interconnessione delle realtà imprenditoriali operanti sul mercato renda necessario incoraggiare soluzioni idonee ad agevolare il risanamento aziendale, piuttosto che la disgregazione delle realtà imprenditoriali, favorendo perciò gli strumenti capaci di far emergere tempestivamente i sintomi della crisi e di prevenire situazioni di insolvenza irreversibile; e soprattutto di quanto sia importante sostenere la condizione di chi, non riuscendo più a reggere la propria posizione debitoria, non deve perciò solo essere definitivamente espulso dal circuito della produzione e del consumo di cui il mercato, nel suo insieme, si alimenta. Ed è forse proprio la riflessione su quest'ultimo profilo, quello dell'esdebitazione, che potrebbe più d'ogni altro ricevere ulteriore impulso dall'esperienza della pandemia, incoraggiando il definitivo allentamento del tradizionale nesso (evidente anche sotto il profilo semantico in altre lingue quali il tedesco) tra debito e colpa.

Un nesso assai antico, non privo persino di ascendenze religiose, che traspaiono in qualche misura anche dalla ben nota formula del Padrenostro in cui si chiede a Dio la remissione dei nostri debiti, evidentemente intesi come colpe; di talché in ambito giudiziario la condizione di debitore è stata tradizionalmente ammantata da un'aura negativa, confinante con la colpa.

Ma già da gran tempo, lungo l'arco della storia, quel legame tra debito e colpa si è andato man mano affievolendo, o almeno se ne sono attenuati gli effetti sul piano giuridico, ed è venuta meno l'idea che il debitore potesse essere soggetto con la sua stessa persona al soddisfacimento delle ragioni del creditore e che, quando si fosse reso inadempiente, o addirittura insolvente, egli fosse meritevole di punizioni di vario genere. Si tratta di un percorso storico – di storia del diritto ma, al tempo stesso, di storia delle mentalità – non breve, che ha condotto ad un moderno approccio al tema del debito (e dell'insolvenza) suscettibile di trovare il proprio compimento proprio nell'esperienza della crisi da pandemia che stiamo vivendo, in cui risalta pienamente come nell'incapacità di far fronte ai propri debiti non debbano scorgersi né presumersi necessariamente elementi di colpevolezza, ma spesso soltanto gli effetti di una situazione negativa prodotta da un'infinita possibile serie di cause diverse, spesso indipendenti dalla volontà della persona che ne viene coin-

³¹ Cfr: R. Rordorf "L'impresa in difficoltà. La disciplina della crisi di impresa nel quadro delle difficoltà generate dal lockdown e da una ripresa dell'attività parziale ed inceppata" in Questione Giustizia.



volta. Donde la necessità che il debitore insolvente non sia perseguibile dai creditori vita natural durante ma possa, salvo che ne risulti soggettivamente immeritevole, recuperare una condizione di vita respirabile e ritornare ad avere un ruolo attivo nella dinamica del mercato e nella società".

Riferimenti normativi

articolo 10, D.L. 23/2020 articolo 13, D.Lgs. 14/2019 articolo 5, comma 2, L.F.



Il luogo impositivo dei servizi relativi a beni immobili

Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 573/2020, ha fornito chiarimenti in merito all'individuazione del luogo impositivo della fornitura con posa in opera di "camere bianche", cioè di ambienti caratterizzati da un elevato grado di purezza dell'aria e da una bassa concentrazione di microparticelle di polvere in sospensione, escludendo che l'operazione effettuata sia riconducibile alla categoria delle "cessioni di beni", trattandosi invece di una prestazione di servizi territorialmente rilevante nel luogo di ubicazione del bene immobile al cui interno le "camere bianche" vengono installate.

Oggetto dell'istanza di interpello

Nel caso in esame, l'istante svolge l'attività di progettazione, produzione e realizzazione di "camere bianche" all'interno di fabbricati in ambito farmaceutico, biotecnologico, ospedaliero, biomedicale, cosmetico, elettronico, chimico, aerospaziale e alimentare.

La camera bianca (clean room) è un ambiente la cui caratteristica peculiare è la presenza di aria molto pura all'interno di essa, dove pura indica la bassa concentrazione di microparticelle di polvere in sospensione. Il funzionamento di una camera bianca si basa sul principio di ricircolo forzato di aria super filtrata in una stanza sigillata. Il sistema che provvede a questo è costituito da grandi ventilatori operanti a bassa velocità che immettono nella stanza, attraverso il soffitto, un flusso laminare di aria precedentemente filtrata attraverso appositi filtri posizionati all'esterno della stessa e aspirata attraverso griglie poste sul pavimento.

L'istante esegue la fornitura e la posa in opera delle camere in argomento in ambito B2B, subappaltando il servizio di installazione delle camere bianche ad alcuni artigiani che eseguono la prestazione in suo favore all'interno del fabbricato del cliente.

Le domande rivolte all'Agenzia delle entrate sono dirette a sapere quale sia il trattamento applicabile, ai fini dell'Iva:

- all'operazione posta in essere dall'istante nei confronti del cliente, che può essere stabilito in altro Stato UE o in uno Stato extra UE;
- all'operazione posta in essere dagli artigiani nei confronti dell'istante per il servizio di posa in opera.

Luogo di effettuazione dei servizi relativi a beni immobili

L'articolo 7-quater, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, in conformità all'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE, stabilisce che si considerano effettuate nel territorio dello Stato "le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato".

Tale deroga, applicabile dal 1° gennaio 2010, è stata introdotta dall'articolo 1, comma 1, lettera c), D.Lgs. 18/2010, con un contenuto essenzialmente identico a quello del previgente articolo 7, comma 4, lettera a), dello stesso D.P.R. 633/1972 e trova applicazione, sia nei rapporti B2B sia B2C, indipendentemente dal luogo di stabilimento tanto del prestatore quanto del committente. Rispetto alla disposizione in vigore fino al 31 dicembre 2009, la nuova norma si differenzia per l'espressa menzione:

1. della "fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa



quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio"; e 2. della "concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili".

Sotto il primo profilo, la norma specifica l'applicabilità alle prestazioni del servizio alberghiero – e dell'ospitalità più in generale – del criterio di territorialità previsto per le prestazioni di servizi relative a immobili. Si considerano, quindi, rilevanti ai fini impositivi in Italia le prestazioni relative alle strutture ubicate
nel territorio dello Stato e irrilevanti quelle relative a strutture ubicate in altri Stati (UE ed extra UE).
Sotto il secondo profilo, viene precisato che rientrano nel campo di applicazione della disposizione
le prestazioni che comportino l'attribuzione al committente, da parte del prestatore, di diritti di
utilizzazione dell'immobile (quali la locazione, la sub locazione, concessione e la *sub* concessione).

Esemplificazioni fornite dalla prassi amministrativa

Secondo le esemplificazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 37/E/2011 (§ 3.1.1), che devono essere però verificate alla luce delle disposizioni interpretative introdotte dal Regolamento di esecuzione 2013/1042/UE, giuridicamente vincolanti per tutti gli Stati membri a decorrere dal 1º gennaio 2017, e delle corrispondenti interpretazioni fornite dalla Commissione Europea nelle Note esplicative pubblicate il 26 ottobre 2015:

- non rientra nell'ambito applicativo della disposizione la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su immobili (ad esempio diritto di usufrutto). In base all'articolo 2, comma 1, D.P.R. 633/1972, tale fattispecie è infatti ricompresa tra le cessioni di beni, essendosi lo Stato italiano avvalso della facoltà accordata dall'articolo 15, § 1) e 2), Direttiva 2006/112/CE, vale a dire di considerare beni materiali "determinati diritti su beni immobili" e, segnatamente, "i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili". Ai fini della disciplina della territorialità delle operazioni citate, pertanto, la disciplina applicabile è quella dettata dall'articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972 per la cessione dei beni;
- rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 7-quater, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972
 come già nella vigenza della precedente normativa avveniva sia le perizie relative a beni immobili, sia le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. In proposito:
 - sono incluse le prestazioni rese da ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile, alla progettazione degli interni e degli arredamenti;
 - non sono incluse le prestazioni di consulenza che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un immobile specificamente individuato. In via esemplificativa, deve ritenersi esclusa dal criterio derogatorio in esame l'attività dell'avvocato relativa alla predisposizione dell'atto di vendita di un immobile o l'attività del tributarista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell'operazione; tali attività, se rese a committenti soggetti passivi d'imposta, rileveranno dunque sotto il profilo territoriale nello Stato del committente, a prescindere dal luogo di ubicazione dell'immobile, in base alla regola generale dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972;
- rientrano nell'ambito applicativo della disposizione di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lettera
 a), D.P.R. 633/1972 tutte le prestazioni di intermediazione relative alla cessione di immobili e
 alla concessione di diritti di utilizzazione degli stessi (ad esempio locazione e sublocazione),
 mentre non sono da ritenere ricomprese nell'ambito applicativo della disposizione stessa le
 intermediazioni (rese dalle agenzie di viaggio o da altri soggetti) relative alla prenotazione di
 servizi alberghieri. Ne consegue che:
 - qualora le intermediazioni relative a sevizi alberghieri siano rese in nome e per conto del cliente a soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la regola generale dei rapporti B2B e le stesse sono rilevanti ai fini impositivi in Italia se rese a un committente nazionale e irrilevanti se rese a un committente comunitario o non comunitario;
 - ove tali prestazioni siano rese in nome e per conto del cliente a committenti non soggetti



passivi d'imposta, trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 7-sexies, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 assumendo rilievo il luogo in cui è effettuata la prestazione alberghiera oggetto dell'intermediazione; le stesse sono, pertanto, rilevanti ai fini impositivi in Italia se la struttura ricettiva è situata in Italia e irrilevanti se la struttura ricettiva è situata in altro Stato (comunitario o non comunitario);

– se, invece, la prestazione alberghiera è compresa dall'agenzia di viaggio in un pacchetto turistico di cui all'articolo 74-ter, D.P.R. 633/1972, per la prestazione dell'agenzia di viaggio trova applicazione il particolare meccanismo applicativo dell'imposta previsto da tale norma. La prestazione, in base all'articolo 307, Direttiva 2006/112/CE, si considera in ogni caso effettuata nello Stato in cui ha sede l'agenzia di viaggio o la stabile organizzazione dell'agenzia di viaggio che cede il pacchetto turistico.

Definizione di "beni immobili"

Come evidenziato dalla circolare n. 37/E/2011 (§ 3.1.2), in seguito alla riforma dei principi generali che disciplinano la territorialità delle prestazioni di servizi è divenuto essenziale, in relazione alle prestazioni di servizi relativi a beni materiali, verificare se tali beni siano immobili ovvero mobili. Anteriormente al 1º gennaio 2010, agli effetti della territorialità dell'Italia, non assumeva di fatto rilievo la distinzione tra le prestazioni relative a beni immobili e quelle relative a beni mobili. Fino al 31 dicembre 2009, infatti, in forza delle disposizioni contenute nelle lettere a) e b), comma 4, articolo 7, D.P.R. 633/1972, le prestazioni di servizi relative a un immobile si consideravano effettuate, come pure attualmente avviene, nel territorio dello Stato in cui era situato l'immobile medesimo, mentre le prestazioni di servizi relative a un bene mobile (ad esempio, un impianto riparato in loco, senza essere trasportato altrove) si consideravano in ogni caso effettuate nel luogo in cui erano materialmente eseguite. Tali luoghi normalmente coincidevano, per cui la difficoltà di qualificare un determinato bene come mobile o immobile non avrebbe comportato incertezze in sede di determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione; si immagini, ad esempio, il caso di un committente italiano che avesse affidato a un fornitore francese la riparazione di un impianto incorporato in un immobile situato in Italia, intervento a sua volta subappaltato dal soggetto francese a un soggetto tedesco: a prescindere dalla qualificazione dell'impianto come bene mobile o bene immobile, fino al 31 dicembre 2009 le prestazioni di servizi citate sarebbero state da assoggettare a Iva in Italia.

Nel nuovo contesto normativo, i servizi relativi a beni mobili resi a committenti soggetti passivi d'imposta si considerano, come rilevato, effettuati nello Stato del committente – in carenza di una espressa previsione di deroga al criterio base di territorialità – mentre i servizi relativi a immobili resi a tali soggetti continuano a considerarsi effettuati nello Stato ove è situato l'immobile.

In tale quadro, assume fondamentale importanza la distinzione fra beni mobili e beni immobili. Trattandosi di profili di territorialità dell'imposizione, nel procedere alla relativa distinzione do

Trattandosi di profili di territorialità dell'imposizione, nel procedere alla relativa distinzione dovrà aversi riguardo, come sottolineato dall'Agenzia delle entrate, ai criteri operanti con riferimento all'Iva, quali risultanti dalla disciplina comunitaria come interpretata dalla Corte di Giustizia. Secondo i giudici comunitari, una delle caratteristiche fondamentali dei beni immobili è il collegamento a una porzione determinata della superficie terrestre e, inoltre, costituiscono beni immobili anche le costruzioni che – pur se non facilmente smontabili e spostabili – non sono tuttavia indissolubilmente incorporate al suolo.

Al riguardo, particolare rilievo assume la disposizione contenuta nell'articolo 12, § 2, Direttiva 2006/112/CE che – con specifico riferimento all'acquisizione dello *status* di soggetto passivo d'imposta – stabilisce che "*si considera «fabbricato» qualsiasi costruzione incorporata al suolo*". Da ciò si ricava implicitamente che quando tali beni siano fissati stabilmente, gli stessi sono da considerare agli effetti dell'Iva quali beni immobili.

A conclusioni sostanzialmente analoghe si giunge sulla base dell'orientamento costante più volte ribadito dall'Amministrazione finanziaria, ossia che si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità



del bene stesso o quando, per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità, debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento.

Ne consegue che, agli effetti della determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione, quando il bene mobile – nel momento in cui il servizio è eseguito – sia fissato stabilmente e non possa essere separato (a meno di alterarne la funzionalità o di antieconomici interventi di adattamento), non opererà il criterio base del committente, bensì la disposizione specifica prevista per i servizi relativi a beni immobili.

Per i beni situati in Italia, la circolare n. 37/E/2011 (§ 3.1.2) ha, inoltre, precisato che, nelle more dell'emanazione da parte dell'Unione Europea dei criteri generali atti a distinguere i beni mobili dai beni immobili, occorre altresì avere riguardo all'eventuale accatastamento del bene, elemento che lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile.

Nozione di "beni immobili" introdotta dal Regolamento di esecuzione 2013/1042/UE

Al fine specifico di garantire il trattamento fiscale uniforme delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili, si è reso pertanto opportuno definire – sul piano comunitario – il concetto di bene immobile.

L'articolo 13-ter del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, introdotto dal citato Regolamento di esecuzione 2013/1042/UE, dispone che, ai fini dell'applicazione della Direttiva 2006/112/CE, si considerano beni immobili:

- a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile stabilire titolo e possesso;
- b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul o incorporato al suolo, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
- c) qualsiasi elemento che sia installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
- d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio, che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.

Norma	Principali chiarimenti
Lettera a)	I concetti di "diritto di proprietà" e "possesso" devono essere applicati dagli Stati membri con modalità comuni senza fare riferimento alle definizioni nazionali, per cui ciò che conta è il potere di disposizione sostanziale del bene e non quello formale rappresentato dal titolo giuridico di proprietà. I beni possono essere considerati beni immobili anche se al momento della valutazione non sono realmente di proprietà o in possesso di nessuno, essendo sufficiente che sia possibile costituire il titolo di proprietà o il possesso
Lettera b)	Il fabbricato può essere definito come una struttura (eretta dall'uomo) con un tetto e dei muri, come una casa o una fabbrica, mentre il termine "edificio" ha un significato più ampio e comprende altre strutture (erette dall'uomo) che non si considerano generalmente come fabbricati, come per esempio le opere di ingegneria civile, quali strade, ponti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari, nonché impianti industriali quali centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie, etc Nella previsione in esame rientrano anche i fabbricati e gli edifici incompleti e quelli in corso di costruzione, vale a dire che diventano beni immobili man mano che i lavori di costruzione proseguono e la struttura viene eretta sul suolo o a esso incorporata. Anche se non è ancora abitabile o idonea allo scopo, tale costruzione deve essere considerata come un bene immobile. Per valutare se il fabbricato/edificio non sia agevolmente smontabile o rimuovibile, occorre considerare i seguenti criteri oggettivi: • l'esigenza di avvalersi di competenze professionali, con riguardo a utensili, attrezzature, conoscenze, etc. necessari per smontare o spostare effettivamente il fabbricato o l'edificio, inclusi gli strumenti necessari per smontare o spostare gli stessi (tramite una gru, un rimorchio, un camion etc.);



- il costo del servizio completo per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio a fronte del valore di ciò che è effettivamente smontato o spostato;
- il tempo necessario per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio;
- il fatto che smontando o spostando il fabbricato o l'edificio, tale fabbricato o edificio andrebbe distrutto ovvero il suo valore risulterebbe notevolmente ridotto.

L'utilizzo previsto di un bene come sede permanente può dare un'indicazione sulla sua natura di bene "immobile", ma non è sufficiente, come criterio, per determinare se una costruzione si possa considerare un bene immobile. Ciò che occorre verificare è se tale costruzione sia eretta al suolo o in esso incorporata in modo da non poter essere agevolmente smontata o rimossa.

Lettera c)

Per essere considerati beni immobili, occorre verificare se in mancanza di tali elementi (cioè se dovessero essere rimossi) la natura del fabbricato o dell'edificio in sé ne risulterebbe mutata in modo tale da inficiarne l'utilizzo per la funzione per cui è stato progettato.

Tuttavia, gli elementi, apparecchi o congegni – anche se fissati al fabbricato o all'edificio – che non perdono la loro individualità o integrità strutturale costituiscono semplici dotazioni in un fabbricato o edificio che mantiene la propria completezza anche in mancanza di tali elementi. Ciononostante, tali elementi potrebbero essere considerati beni immobili se non possono essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio in cui sono installati.

Quando si tratta di edifici specifici, ciò che sarà decisivo per concludere se un elemento formi parte integrante di un edificio è se l'installazione di tale elemento sia essenziale o estremamente necessaria per questo tipo di edificio affinché si possa considerare tale, come nel caso in cui l'edificio diventi inutilizzabile in mancanza di tale elemento. Ad esempio, in un parco eolico, gli elementi del generatore (ad esempio, le pale) installati su una turbina eolica eretta al suolo sono elementi costitutivi senza i quali la turbina eolica sarebbe considerata incompleta. In definitiva, si considera che un elemento installato in un fabbricato o in un edificio formi parte integrante del fabbricato o dell'edificio quando contribuisce a rendere completo il fabbricato o l'edificio sulla base delle caratteristiche a esso comunemente associate e della funzione a esso assegnata.

Lettera d)

L'espressione "installato in modo permanente" fa riferimento a elementi che sono installati per assolvere a uno scopo specifico in un fabbricato o in un edificio e che s'intende debbano durare o rimanere invariati.

L'inciso "in modo permanente" potrebbe essere interpretato in modo soggettivo, vale a dire sulla base dell'intenzione della persona di installare un elemento in modo permanente, oppure in modo oggettivo, cioè facendo riferimento al periodo di tempo durante il quale è installato tale elemento. Sennonché, quando si tratta di elementi installati in fabbricati o in edifici destinati allo svolgimento di un'attività economica, si dovrà di preferenza far riferimento a un criterio oggettivo per determinare che tipi di elementi saranno probabilmente installati in modo permanente. Le apparecchiature o i macchinari industriali hanno una vita economica/ utile più breve dei fabbricati o degli edifici all'interno dei quali sono utilizzati. Per "permanente" in questo contesto si intende che gli elementi sono utilizzati per un certo periodo di tempo nell'ambito di un'attività economica per la quale sono stati acquisiti.

Nella nozione di "distruzione" rientrano situazioni in cui il fabbricato o l'edificio subisce gravi danni o un mutamento fisico sostanziale a causa della rimozione degli elementi in esso installati in modo permanente. L'alterazione è, invece, un cambiamento meno drastico e comporta comunemente un cambiamento nel carattere o nella composizione; l'alterazione sarà ovviamente irrilevante nel caso di elementi semplicemente appesi alle pareti, inchiodati o avvitati al suolo o alle pareti e la cui rimozione lasci semplicemente tracce o segni a terra o sulle pareti (ad esempio, i fori dei tasselli) facili da nascondere o riparare.

Per determinare se l'alterazione sia o no significativa, potrebbe essere utile valutare gli sforzi, il tempo o i costi necessari per la riparazione del fabbricato o dell'edificio. Può rappresentare un ulteriore indicatore anche valutare se la rimozione dell'elemento possa causare un certo danno allo stesso elemento, ad esempio se occorra riparare l'elemento una volta rimosso, oppure se esso non abbia più valore né sia più utile ad alcuno scopo o non possa più assolvere alla stessa funzione.



Pertanto, ai fini dell'applicazione della previsione in esame, il fissaggio dell'elemento al fabbricato o all'edificio deve essere abbastanza forte da formare un tutto unico che assolva a una funzione specifica indipendente dal fabbricato e la cui rimozione causerebbe un danno significativo al fabbricato o all'edificio ed eventualmente allo stesso elemento rimosso.

Collegamento del servizio con il bene immobile

Riguardo al collegamento che deve sussistere tra la prestazione e il bene immobile affinché si rientri nella deroga territoriale dell'articolo 7-quater, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, l'articolo 31-bis, § 1, del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE dispone che i servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni. La norma prosegue stabilendo che tale requisito si considera soddisfatto per i servizi:

- a) derivati da un bene immobile, se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;
- b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica del bene.

Secondo le Note esplicative della Commissione Europea:

- i criteri di cui alla lettera a) riguardano i servizi in cui l'esito deriva dal bene immobile (ad esempio, la locazione di un fabbricato o l'ottenimento del diritto di pesca in un territorio delimitato).
 In altri termini, il servizio deriva da un bene immobile quando viene fatto uso dell'immobile per effettuare il servizio, purché tale immobile costituisca l'elemento centrale e indispensabile della prestazione;
- i criteri della lettera b) considerano il bene immobile come l'oggetto del servizio erogato (ad esempio, la riparazione di un fabbricato). In altri termini, è necessario che il servizio comporti l'alterazione dello stato giuridico e/o delle caratteristiche fisiche del bene immobile. Si presume che ogni tipo di modificazione fisica del bene immobile sia sufficiente per rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione, compresi i servizi volti a impedire qualsiasi alterazione fisica, fermo restando che anche modifiche di lieve entità che producano l'alterazione fisica del bene immobile (vale a dire che non comportino modifiche nella sostanza dell'immobile) rientrano nell'ambito di applicazione della norma (ad esempio, la manutenzione o la pulizia di strade, gallerie, ponti, fabbricati, etc.);
- i criteri delle lettere a) e b) non sono cumulativi, per cui è possibile che taluni servizi rispondano ai criteri di entrambe le disposizioni, ma è sufficiente soddisfare i requisiti indicati da una sola delle 2 lettere affinché il servizio sia compreso fra quelli immobiliari.

La valutazione del servizio a fronte dei predetti criteri deve essere effettuata soltanto qualora tale servizio non sia ricompreso in nessuno dei 2 elenchi di cui ai § 2 e 3 dell'articolo 31-bis del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, di seguito esposti.

Più nello specifico, per determinare se un servizio sia relativo a un bene immobile, occorre:

- controllare se il servizio sia incluso nell'elenco di cui all'articolo 31-bis, § 2, Regolamento di
 esecuzione 2011/282/UE. In caso affermativo, esso rientra nell'ambito di applicazione della
 deroga territoriale fondata sul luogo di ubicazione dell'immobile di cui all'articolo 47, Direttiva
 2006/112/CE;
- verificare, in base all'elenco di cui all'articolo 31-bis, § 3, se il servizio sia escluso dall'applicazione dell'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE;
- qualora il servizio non sia ricompreso in nessuno dei 2 elenchi, verificare se soddisfi qualsiasi altro criterio di cui all'articolo 31-bis, § 1.

Esemplificazioni dei servizi relativi ai beni immobili formulate dalla Commissione Europea

Come anticipato, l'art. 31-bis del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, nei § 2 e 3, riporta un'elencazione non esaustiva di prestazioni che, rispettivamente, si considerano e non si conside-



rano relative a beni immobili e in ordine alle quali le menzionate Note esplicative della Commissione Europea forniscono gli opportuni commenti sulla loro portata.

Servizi relativi a beni immobili

- Elaborazione di planimetrie per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito
- prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene
- edificazione di un fabbricato sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti
- edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili
- opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione
- rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili
- valutazione di beni immobili, anche a fini assicurativi, per stabilire il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni nell'ambito di controversie
- locazione finanziaria e locazione di beni immobili, compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile a uso esclusivo del destinatario
- prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, compreso il diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo ripartito e di diritti affini
- cessione o trasferimento di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie
- lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o di loro parti, compresi lavori di pulizia e di posa in opera di piastrelle, carta da parati e parquet
- lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili
- installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili

Servizi non relativi a beni immobili

- Elaborazione di planimetrie per fabbricati, o per loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno
- magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora una parte specifica dell'immobile non sia assegnata a uso esclusivo del destinatario
- prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili
- intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona
- messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità
- installazione o montaggio, manutenzione e riparazione, ispezione o controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili
- gestione del portafoglio di investimenti immobiliari
- servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli inclusi nei servizi immobiliari, comprese le consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o le consulenze per applicare un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili



- lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili
- gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari, consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario
- attività di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali)
- servizi legali riguardanti la cessione o il trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), quali le pratiche notarili, o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili, anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Nella soluzione interpretativa prospettata dall'istante è stato ritenuto che la fornitura con posa in opera delle "camere bianche" costituisca una cessione di beni e non una prestazione di servizi, in quanto oggetto principale del contratto d'appalto è la cessione di un bene unitario complesso (camera bianca). Le altre attività che comportano la realizzazione del bene unitario complesso, tra cui l'installazione/assemblaggio dei vari componenti che costituiscono la camera bianca (ad esempio pareti, porte, controsoffitti, visive, pavimentazione, sistemi di illuminazione, etc.) sono da intendere come secondarie rispetto alla volontà delle parti di cedere il bene come sopra inteso.

Di conseguenza, l'istante ha escluso l'applicazione della previsione di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, ritenendo che l'operazione nei confronti del cliente non residente sia riconducibile alla non imponibilità Iva di cui:

- all'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, se la fornitura con posa in opera è eseguita in altro Stato UE; ovvero
- all'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, se la fornitura con posa in opera è eseguita in uno Stato extra UE.

Riguardo, invece, al rapporto con gli artigiani italiani, l'istante ha espresso l'avviso che, siccome essi effettuano esclusivamente attività di servizi su beni immobili (ad esempio installazione delle camere bianche, ma non anche acquisto/cessione di beni, quali pareti, porte, etc.) devono emettere fattura nei confronti dell'istante ai sensi dell'articolo 7-quater, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, indipendentemente dal luogo di ubicazione dell'immobile (in altro Stato UE o in uno Stato extra UE).

Risposta dell'Agenzia delle entrate

La qualificazione dell'operazione prospettata dall'istante è stata negata dall'Agenzia delle entrate, che l'ha ricondotta alle prestazioni di servizi relative a beni immobili, in quanto la fornitura della materia rappresenta un semplice mezzo per la produzione dell'opera.

Dalla documentazione integrativa inviata dall'istante si desume, infatti, che l'installazione del com-



plesso e peculiare sistema di areazione a opera di personale specializzato implica significativi interventi sull'immobile, che presentano con esso un nesso diretto ed essenziale.

Lo stesso immobile risulta indispensabile alla prestazione, oltre a essere un elemento costitutivo del servizio offerto, consistente nell'allestimento di un ambiente a contaminazione controllata. I beni installati dall'istante possiedono, dunque, i requisiti di un'attrezzatura fissata stabilmente e non separabile dallo stesso immobile, che l'articolo 31-bis, § 2, lettera m), del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE considera annoverabile tra i servizi aventi natura immobiliare, territorialmente rilevante nel luogo di ubicazione dell'immobile in base all'articolo 47, Direttiva 2006/112/CE.

Alla luce delle considerazioni che precedono, la territorialità dell'operazione effettuata nei confronti del cliente, soggetto passivo Iva di altro Stato (UE o extra UE), dipende dal luogo in cui è situato l'immobile, a nulla rilevando il luogo in cui il cliente è stabilito.

Nel silenzio dell'Agenzia sul punto, è il caso di osservare che, a prescindere dal luogo di stabilimento del cliente, soggetto passivo Iva, occorre verificare, alla luce della disciplina Iva applicabile nello Stato UE in cui è ubicato l'immobile, se il debitore della relativa imposta sia l'istante o il cliente. In particolare:

- nel primo caso, l'istante è tenuto ad aprire una posizione Iva *in loco* per addebitare l'imposta e adempiere agli obblighi "formali" collegati all'operazione (fatturazione, dichiarazione Iva periodica, etc.);
- nel secondo caso, spetta all'istante applicare l'imposta con il meccanismo del *reverse charge*, previa apertura di una posizione Iva *in loco* qualora non sia già ivi stabilito o identificato.

Riguardo, invece, al rapporto tra gli artigiani e l'istante, l'Agenzia delle entrate ha richiamato l'articolo 8 del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, secondo cui "l'operazione in cui un soggetto passivo si limita a montare le diverse parti di un macchinario, tutte fornitegli dal suo cliente, è una prestazione di servizi ...", con la conseguenza che se:

- il servizio è reso alla società da un artigiano stabilito nel territorio dello Stato su un immobile ivi situato, l'operazione è territorialmente rilevante in Italia, mentre se è reso su un immobile sitato all'estero è "fuori campo Iva";
- il servizio è reso da un artigiano stabilito in altro Stato UE o extra UE, l'operazione è territorialmente rilevante in Italia quando è relativa a un immobile ivi situato. In questo caso, l'Iva si applica in base al meccanismo del reverse charge c.d. "esterno", di cui all'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, che individua nella società il debitore dell'imposta, tenuta quindi all'adempimento dei relativi obblighi di versamento, dichiarazione e fatturazione (mediante la procedura di integrazione o di autofatturazione).

Considerazioni analoghe a quelle sopra riportate in merito al rapporto tra l'istante e il cliente valgono anche nel rapporto tra l'artigiano e l'istante nel caso in cui l'immobile sia ubicato in altro Stato UE, dovendosi verificare se il debitore d'imposta sia l'artigiano o l'istante.

Riferimenti normativi

articolo 2, 7, 7-bis articolo 7-ter, 7-quater, 7-sexies, D.P.R. 633/1972 articolo 12, 15, 47, 307, Direttiva 2006/112/CE risposta a interpello n. 573/2020 circolare n. 37/E/2011



Scadenze del mese di aprile

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1º aprile 2021 al 31 aprile 2021, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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

giovedì 15 aprile

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 a 300 euro.

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.

venerdì 16 aprile

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di marzo (codice tributo 6003). 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 imposta di bollo

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel 1° trimestre 2021.

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 marzo, 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.



Scadenzario

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.

martedì 20 aprile

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

lunedì 26 aprile

Intrastat

Scade oggi il versamento relativo al 1° trimestre 2021.

venerdì 30 aprile

Esterometro

Scade oggi il versamento relativo al 1º trimestre 2021.

Mod. IVA/2021

Scade oggi il termine per l'invio della dichiarazione iva per il 2020.

Modello TR

Scade oggi il termine per la presentazione della richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale.

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 marzo.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

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





TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:



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

S.E. o O. Riproduzione vietata



