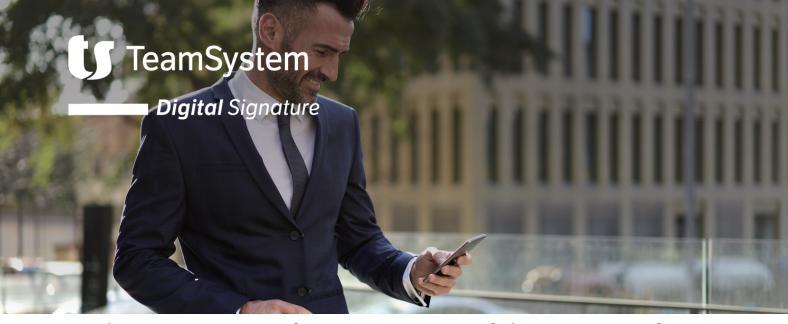


# TEAMSYSTEM REVIEW

n. 293

In collaborazione con





# La firma elettronica che semplifica la gestione delle scadenze

#### Con la firma digitale risparmi

Elimini i costi e l'operatività legati al cartaceo, guadagnando tempo per le tue attività di valore e riducendo il tuo impatto ambientale.

#### Condividi real time i documenti

Quanto tempo perso in telefonate per ricevere un documento firmato? Condividi in tempo reale i documenti per la firma.

#### Semplifichi i processi di firma

Con la firma elettronica integrata nel tuo gestionale, selezioni, mandi in sottoscrizione e conservi i documenti in pochi click.

#### LE PRINCIPALI FUNZIONALITÀ DI TS DIGITAL SIGNATURE



**Firma remota:** i tuoi clienti possono firmare da remoto con una semplice telefonata



**Firma grafometrica:** con la postazione grafometrica puoi far firmare i tuoi clienti in Studio



**Lista documenti:** visualizzi in tempo reale lo stato dei documenti e puoi effettuare il download del documento firmato



Conservazione e marca temporale: apponi la marca temporale e conservi a norma tutti i documenti



Integrata con i gestionali TeamSystem: firmi direttamente i tuoi documenti dal gestionale TeamSystem

### DOCUMENTI FISCALI E CONTABILI SOTTO CONTROLLO SCADENZE RISPETTATE E CONDIVISIONE IN TEMPO REALE

#### Tutto subito e in un click

TS Digital Signature permette di inviare alla firma bilanci e dichiarativi ai clienti in un click. Non dovrai più aspettare che il tuo cliente stampi, firmi, scansioni e rimandi il documento.

#### Raggiungi il tuo cliente ovunque

La scadenza è vicina e manca una firma? Puoi inviare velocemente il documento al cliente che lo può consultare e firmare direttamente anche da smartphone.

#### Integrazione con Digital Box

L'integrazione permette di condividere i documenti in tempo reale e di metterli all'attenzione del cliente.

Per maggiori informazioni:

https://www.teamsystem.com/store/firma-digitale/ts-digital-signature/

## Sommario

### **Schede operative**

Regime di rivalutazione e riallineamento dei beni d'impresa: gli effetti contabili	2
Redditometro: le recenti conclusioni della Corte di Cassazione	8
La rettifica dei costi pluriennali per i quali "dovrebbero" essere decaduti i termini	
di accertamento	13
Individuazione del committente nelle prestazioni di servizi intra UE	20
Scadenzario	
Scadenze del mese di giugno	27



# Regime di rivalutazione e riallineamento dei beni d'impresa: gli effetti contabili

a disciplina della rivalutazione straordinaria dei beni d'impresa ha effetti contabili assai significativi, sia sul bilancio dell'esercizio in cui la rivalutazione viene iscritta – sotto il profilo esclusivamente patrimoniale – sia sui bilanci degli esercizi successivi, per via dei maggiori ammortamenti che saranno imputati ai rispettivi Conti economici. Alcuni effetti contabili della rivalutazione sono strettamente connessi al criterio con cui il maggior valore del bene viene iscritto nelle scritture contabili della società. Il riallineamento, invece, ha apparentemente minori effetti contabili, poiché si traduce nel ripristino della identità fra il valore contabile e fiscale dell'asset; tuttavia, gli effetti fiscali che sono connaturati al riallineamento producono alcuni riflessi di assoluta rilevanza sulla rappresentazione contabile dell'opzione, non solo meramente qualitativi – in quanto incidenti sulla natura delle riserve del patrimonio netto – bensì anche quantitativi, per via della rilevazione del beneficio fiscale indotto dalla decisione di esercitare la facoltà di riallineamento.

### La rivalutazione dei beni d'impresa: determinazione e iscrizione del saldo attivo di rivalutazione

Il documento interpretativo 7¹ pubblicato dall'Oic in versione definitiva nel mese di marzo 2021 (l'`interpretativo 7") si occupa degli aspetti contabili della rivalutazione.

Per quanto concerne la modalità di rappresentazione della rivalutazione nel bilancio dell'esercizio 2020, a fronte del maggior valore iscritto nell'attivo dello Stato patrimoniale si prevede l'iscrizione del "corrispondente saldo" attivo della rivalutazione in una voce del patrimonio e precisamente in una "speciale riserva" intitolata alla Legge di rivalutazione 126/2020.

La rivalutazione non produce effetti economici nell'esercizio in cui viene effettuata, in quanto essa rappresenta un'operazione contabile successiva rispetto alle altre ordinarie scritture di assestamento che conducono alla determinazione dei saldi di fine esercizio. Ne dà conferma il § 10 dell'interpretativo 7 precisando che nel bilancio in cui la rivalutazione è eseguita gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati; dei maggiori valori che recepiscono la rivalutazione si terrà conto a partire dall'esercizio successivo.

È questo un aspetto da non trascurare anche ai fini della corretta quantificazione del saldo attivo della rivalutazione. Ovvero, una volta individuato – nei limiti del valore massimo consentito determinato secondo le metodologie alternative del "valore d'uso" o del "valore di mercato"<sup>2</sup> – il maggior valore a cui l'impresa intende iscrivere all'attivo l'asset oggetto della rivalutazione, il saldo attivo della rivalutazione è determinato come differenza fra tale "nuovo" valore, da una parte, e il valore netto contabile dell'asset al netto anche degli ammortamenti di competenza dell'esercizio 2020, dall'altra parte. Dal punto di vista metodologico, quindi: prima si effettuano gli ammortamenti avendo riguardo ai valori iscritti ante rivalutazione e poi, assumendo il valore netto contabile così risultante, si determina per differenza il saldo attivo di rivalutazione.

Questo approccio tecnico fa sì che non si possa affatto escludere il concorso, sul medesimo asset, tanto della decisione di avvalersi della rivalutazione, da un lato, quanto di avvalersi anche della facoltà di non imputare, in tutto o in parte, al Conto economico del bilancio 2020 la quota di ammortamento di competenza<sup>3</sup>. In questa circostanza il saldo attivo della rivalutazione sarebbe perciò determinato assumendo, quale termine di raffronto, il valore netto contabile dell'asset risultante

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Si tratta dell'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020 (il c.d. Decreto Agosto), come modificato in sede di conversione dalla L. 126/2020.



<sup>1</sup> Il documento è intitolato "Legge 13 ottobre 2020, n. 126 Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni".

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> § 14, interpretativo 7.

dal bilancio dell'esercizio precedente, aumentato o diminuito solamente degli effetti delle operazioni che lo potrebbero avere interessato nel corso del 2020 (ad esempio, spese incrementative capitalizzate oppure decrementi per danneggiamenti, sostituzioni, etc.).

Così determinato il saldo attivo della rivalutazione, laddove questa non abbia rilevanza fiscale, poiché negli esercizi successivi la società non avrà titolo di dedurre ai fini fiscali i maggiori ammortamenti imputati al Conto economico, nel bilancio in cui la rivalutazione é eseguita dovranno essere iscritte nello Stato patrimoniale le corrispondenti imposte differite passive<sup>4</sup> (Ires e Irap). La contropartita della rilevazione del fondo imposte differite non sarà il Conto economico, bensì la riduzione diretta del saldo attivo di rivalutazione iscritto nel patrimonio netto, con la conseguenza che l'incremento patrimoniale netto indotto dalla rivalutazione sarà diminuito dall'implicito costo fiscale, rappresentato come detto dalla futura indeducibilità delle maggiori quote di ammortamento corrispondenti all'importo della rivalutazione. Infatti, le imposte differite saranno riversate nel Conto economico di ciascun successivo periodo d'imposta in corrispondenza dell'imputazione delle quote di ammortamento non deducibili, così da compensare sotto il profilo economico le maggiori imposte correnti che saranno calcolate dalla società in ciascun periodo d'imposta.

Diversamente, qualora si decidesse di dare effetto fiscale alla rivalutazione mediante l'assolvimento dell'imposta sostitutiva, poiché ciò consentirebbe di dedurre ai fini delle imposte sul reddito le maggiori quote di ammortamento corrispondenti alla rivalutazione, verrebbe meno il presupposto della iscrizione delle imposte differite. Il debito tributario corrispondente all'imposta sostitutiva dovuta per dare rilevanza fiscale alla rivalutazione sarebbe iscritto con contropartita la diretta riduzione del saldo attivo di rivalutazione.

L'interpretativo 7, in relazione all'iscrizione del debito tributario, richiama l'applicazione dei principi generali prescritti dall'Oic 19 e, in linea con il criterio del costo ammortizzato a cui si informa l'iscrizione dei debiti nel bilancio d'esercizio dei soggetti Oic *adopter* che redigono il bilancio in forma ordinaria, richiama la necessità della sua attualizzazione, sempre "se l'effetto dell'attualizzazione è rilevante<sup>5</sup>", i cui effetti sarebbero anch'essi imputati al saldo attivo della rivalutazione.

Per completare la disamina sugli effetti contabili correlati al saldo attivo di rivalutazione, va detto che laddove la rivalutazione abbia anche effetti fiscali per via dell'opzione esercitata dalla società, la corrispondente riserva iscritta nel patrimonio netto è soggetta al regime della sospensione di imposta; essa concorrerà alla formazione del reddito imponibile della società, ai soli fini Ires, in caso di distribuzione ai soci. Si può perciò porre, anche in questa circostanza, il tema della eventuale iscrizione delle imposte differite connesse al particolare regime sospensivo a cui soggiace la riserva, tema che è puntualmente trattato nel Principio contabile Oic 25.

Viene al riguardo precisato che le imposte differite relative alla riserva in sospensione d'imposta possono non essere contabilizzate, quando vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci. La valutazione circa la probabilità di distribuzione della riserva ai soci è effettuata caso per caso, tenendo conto anche dei seguenti aspetti:

l'andamento storico di distribuzione dei dividendi e la presenza nel bilancio di altre riserve di entità tale da non richiedere l'utilizzo di riserve in sospensione ai fini della distribuzione;

la composizione del patrimonio netto, con particolare riguardo alla presenza di altre riserve di entità rilevante, le quali hanno già scontato l'imposta.

La norma consente alla società la facoltà di affrancare la riserva di rivalutazione dal regime di sospensione di imposta, mediante il pagamento di un'ulteriore imposta sostitutiva del 10%; laddove si optasse per l'affrancamento, l'imposta sostitutiva può essere direttamente imputata a riduzione della riserva stessa, senza transito dal Conto economico dell'esercizio.

#### I 3 (più uno) metodi per la rilevazione contabile della rivalutazione

Quando oggetto della rivalutazione sono beni ammortizzabili materiali e immateriali, la rivalutazione può essere eseguita con 3 modalità<sup>6</sup>:

<sup>6</sup> Articolo 5, D.M. 162/2001, § 15, interpretativo 7.



<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> § 23, interpretativo 7.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> In merito al postulato della "rilevanza", si rinvia al Principio contabile Oic 11, § 36-42.

- la rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento;
- la rivalutazione del solo costo storico;
- la riduzione del fondo ammortamento.

Possono essere utilizzati criteri diversi per ciascun bene rivalutato; i criteri adottati per la rilevazione contabile della rivalutazione devono essere indicati nella Nota integrativa del bilancio d'esercizio. Occorre ricordare che, secondo la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria<sup>7</sup>, il costo storico risultante dopo l'imputazione della rivalutazione non può comunque eccedere il valore di sostituzione del bene, che va inteso come il costo di acquisto di un bene nuovo del medesimo tipo, oppure il valore attuale del bene aumentato dei costi da sostenere per il ripristino della sua originaria funzionalità<sup>8</sup>. La questione non viene affrontata nell'interpretativo 7, sebbene appaia afferire prettamente a un tema di rappresentatività dei valori esposti in bilancio, e nelle tavole della Nota integrativa.

Tuttavia, l'esigenza di dover, o poter, rispettare questo vincolo gravante sul limite massimo iscrivibile a titolo di costo storico, pone non di rado – e per beni materiali con maggiore anzianità e valore netto contabile residuo minore - dinanzi alla necessità di abbandonare l'adozione del metodo *sub* 1 (rivalutazione contemporanea del costo storico e del fondo ammortamento), come pure del metodo *sub* 2 (rivalutazione del solo costo storico), rendendosi di fatto applicabile solo il metodo *sub* 3 (riduzione del fondo ammortamento), ma con un limite aritmetico dato dalla capienza del fondo ammortamento rispetto alla entità della rivalutazione.

Per ovviare a tale limite, e restare pur sempre entro il vincolo indicato dall'Amministrazione finanziaria, nella prassi si fa spesso ricorso a un utilizzo combinato dei criteri sopra indicati *sub* 2 e *sub* 3; ossia, si iscrive la rivalutazione mediante una riduzione del fondo ammortamento, fino alla sua capienza, e contestualmente mediante l'imputazione della parte eccedente del maggior valore a incremento del costo storico.

Benché il tema dell'applicabilità del metodo "misto" non venga trattato dall'Oic in seno all'interpretativo 7, lo stesso si può ritenere consentito. Infatti, è la stessa Amministrazione finanziaria che, in più occasioni, ha avallato questa tecnica.

#### Rivalutazione ed effetti sull'ammortamento contabile dei beni rivalutati

L'interpretativo 7<sup>10</sup> fissa un principio generale: la rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o di un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della sua vita utile.

Tale principio generale ha l'effetto che, indipendentemente dal metodo utilizzato per iscrivere la rivalutazione, il maggior valore rivalutato dovrebbe essere spalmato lungo la residua vita utile dell'immobilizzazione a cui esso si riferisce, determinando così un incremento delle quote annue di ammortamento, stante l'invarianza della residua vita utile.

Questo principio generale si scontra spesso nella pratica professionale con ammortamenti calcolati in modo convenzionale sulla base di coefficienti percentuali fissi e determinati secondo le tabelle di riferimento fiscale di cui al D.M. 31 dicembre 1988; in questa situazione, allora, in cui non cambia il coefficiente di ammortamento applicato, l'impiego di uno fra i 3 metodi sopra elencati produce effetti molto diversi tra loro; ossia:

- la rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento risponde appieno al principio generale anzidetto: non cambia la vita utile residua e quindi il piano di ammortamento originario.
   Si avranno quote di ammortamento superiori a quelle ante rivalutazione e il cespite esaurirà la propria vita utile nel residuo periodo così come preventivato;
- la rivalutazione del solo costo storico produce un'accelerazione dell'ammortamento in quanto incrementa le quote annue, e quindi determina un corrispondente accorciamento della vita utile e una modifica del piano di ammortamento rispetto a quello originario;

ts

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> Circolare n. 18/E/2006.

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> Il tema viene ricordato anche nella recente circolare di Assonime n. 6/2021, come pure era stato trattato dalla stessa Assonime nella precedente propria circolare n. 13/2001.

<sup>&</sup>lt;sup>9</sup> Si veda: circolari n. 40/E/2002, punto 1.2, n. 57/E/2002, n. 22/E/2009 e n. 13/E/2014, punto 3.

<sup>10 8 16</sup> 

3. la riduzione del fondo ammortamento produce una decelerazione dell'ammortamento, in quanto mantiene invariate le quote di ammortamento rispetto a quelle pregresse, ma suddividendole per un periodo di tempo prolungato; si determina perciò un'estensione della vita utile del cespite e del piano di ammortamento rispetto a quanto preventivato.

È perciò evidente che il verificarsi degli effetti sopra indicati ai n. 2 e 3 dovrà essere analizzato e gestito a livello di informativa di bilancio in osseguio ai precetti dei Principi contabili in ordine alla circostanza della revisione delle stime e, nello specifico, delle ragioni e degli effetti della variazione del piano di ammortamento (Principi contabili Oic 29 e Oic 16 per le immobilizzazioni materiali). Sempre in tema di vita utile, l'interpretativo 7 è intervenuto espressamente con riguardo al caso dei marchi<sup>11</sup> precisando che, dalla data della rivalutazione, il limite fissato dal § 7 dell'Oic 24 può essere prolungato per ulteriori 20 anni, nei limiti temporali di efficacia della tutela giuridica. Questo chiarimento si è reso necessario per ovviare a un problema che si poteva paventare in caso di rivalutazione di marchi che avevano già terminato, o erano prossimi a terminare, la loro vita utile che l'Oic 24 fissa convenzionalmente in un lasso di tempo massimo di 20 anni. In altre parole, si poneva il problema di marchi ormai vicini alla fine del ventennio di ammortamento che, in caso di rivalutazione, secondo un'interpretazione molto rigida del precetto contabile, avrebbero determinato la necessità di imputare tutto il maggior valore rivalutato nei residui anni mancati al decorso dei 20; come pure, si correva il rischio di precludere la rivalutazione per marchi che avevano già esaurito il precedente ammortamento di 20 anni.

Ebbene, per ovviare a questa incongruenza, l'Oic ha ritenuto, nel caso di specie, di consentire una deroga al limite fissato dall'Oic 24, § 71, sicché in caso di rivalutazione il nuovo periodo massimo di 20 anni di vita utile del marchio potrà essere computato dall'anno in cui la rivalutazione è eseguita, alla sola condizione, naturalmente, che prima del decorso di questo lasso di tempo non venga meno l'efficacia della tutela giuridica del marchio.

Un altro aspetto che si interseca con gli effetti della rivalutazione sull'ammortamento delle immobilizzazioni materiali è quello relativo alla condizione dei beni che incorporano componenti non ammortizzabili; è il caso del fabbricato che incorpora il valore del terreno di sedime. L'interpretativo 712, in questo senso allineandosi alle indicazioni della più recente prassi dell'Amministrazione finanziaria, si è espresso nella direzione di ritenere necessario che vengano individuati distinti valori di rivalutazione, così da poter attribuire all'uno e/o all'altro componente la parte di maggior valore a esso riferibile.

#### Il riallineamento: i riflessi contabili

L'opzione per il riallineamento dei valori contabili e fiscali può essere esercitata non solo dai soggetti Oic adopter, bensì anche da quelli Ias adoper; per i primi, inoltre, l'opzione per il riallineamento può essere compiuta in autonomia, rispetto alla rivalutazione, come pure le 2 opzioni possono concorrere congiuntamente anche sulla medesima immobilizzazione.

A prima vista, il riallineamento non parrebbe avere riflessi contabili evidenti, diversamente da quanto abbiamo avuto modo di cogliere nel caso della rivalutazione che influenza i valori dell'attivo, del patrimonio netto e, nel seguito, anche del Conto economico attraverso i maggiori ammortamenti.

Tuttavia, proprio perché il riallineamento è un'operazione che spiega effetti in ambito esclusivamente fiscale, produce riflessi sulla rappresentazione della fiscalità nel bilancio d'esercizio della società. Infatti, è plausibile che, fatta eccezione per il caso dell'avviamento, la presenza di valori contabili maggiori dei valori fiscali abbia portato alla rilevazione di corrispondenti imposte differite iscritte al passivo dello Stato patrimoniale; la conseguenza contabile principale del riallineamento, quindi, sarà l'eliminazione del fondo imposte differite, contro la rilevazione di un debito tributario corrispondente all'imposta sostitutiva dovuta per il riallineamento e soggetta ad attualizzazione, se rilevante<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> L'interpretativo 7 dell'Oic non tratta del riallineamento, dovendo perciò far riferimento ai principi indicati nell'Oic 25.



<sup>&</sup>lt;sup>11</sup> § 16 e punto 8 delle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte".

Il tema controverso riguarda la contropartita contabile del rilascio delle imposte differite, ossia se il riflesso deve essere il Conto economico oppure il patrimonio netto.

Per le imprese Oic *adopter*, il Principio contabile Oic 25<sup>14</sup>, avendo riguardo al caso del riallineamento eseguito in un esercizio successivo a quello di effettuazione dell'operazione che ha originato l'iscrizione dei maggiori valori contabili, prescrive che:

- 1. venga eliminato il fondo imposte differite mediante la rilevazione di un provento nella voce 20 del Conto economico;
- 2. venga rilevato il costo corrispondente all'imposta sostitutiva, sempre alla voce 20 del Conto economico con contropartita il relativo debito tributario (voce D.12).

La rilevazione del benefico nel Conto economico dell'esercizio in cui avviene il riallineamento è basata, secondo il § 76 dell'Oic 25, sul presupposto che in assenza di riallineamento il fondo imposte differite avrebbe prodotto effetti a Conto economico attraverso il suo utilizzo in corrispondenza della indeducibilità degli ammortamenti. Il venir meno, in un'unica soluzione, della differenza temporanea che aveva generato il fondo, segue perciò lo stesso trattamento contabile che avrebbe subito se la differenza temporanea si fosse ridotta via via senza riallineamento.

Nel caso in cui oggetto del riallineamento fosse l'avviamento, non vi sarebbe la preventiva iscrizione del fondo imposte differite; in questa circostanza, il § 80 dell'Oic 25 prevede che il costo dell'imposta sostitutiva venga ripartito lunga la durata del beneficio fiscale derivante dal riallineamento, nel presupposto che l'imposta sostitutiva rappresenti una forma di anticipazione dei futuri oneri fiscali che la società avrebbe altrimenti sostenuto in assenza del riallineamento.

L'ammontare del costo per imposta sostitutiva che viene differito agli esercizi successivi viene rilevato nell'attivo circolante tra i crediti mediante una voce *ad hoc* denominata "*Attività per imposta sostitutiva da riallineamento*" <sup>15</sup>.

Per le imprese Ias *adopter*, laddove oggetto del riallineamento sia l'avviamento, e perciò in assenza di imposte differite da rilasciare, è ragionevole fare riferimento alle modalità di rappresentazione contabile adottate per la fattispecie analoga regolata dall'articolo 15, comma 10, D.L. 185/2008, così come indicate nel documento applicazione n. 1 pubblicato dall'Oic nel febbraio 2009<sup>16</sup>. Sono perciò possibili 3 tecniche alternative:

- 1. la rilevazione della sola imposta sostitutiva direttamente al Conto economico dell'esercizio;
- la rilevazione dell'imposta sostitutiva e contestualmente delle imposte anticipate corrispondenti al beneficio fiscale riveniente dal riallineamento, a condizione che i presupposti di recuperabilità siano sussistenti;
- 3. la rilevazione della sola imposta sostitutiva, ma nella forma dell'anticipazione delle future imposte correnti e perciò da rilasciare al Conto economico nei successivi esercizi mano a mano che si manifesterà il beneficio fiscale prodotto dal riallineamento; in questa configurazione, quindi, l'imposta sostitutiva si qualifica alla stregua di un credito d'imposta da ammortizzare lungo il periodo in cui sarà consentito dedurre le quote di ammortamento dell'avviamento.

Nel caso di riallineamento riferito ad altre attività diverse dall'avviamento, circostanza in cui risultano presenti in bilancio le imposte differite, il trattamento contabile non è unanime; ovvero, il dubbio interpretativo che si pone è se la contropartita del rilascio delle imposte differite debba essere il Conto economico oppure il patrimonio netto.

Facendo riferimento al Principio Ias 12, al § 65 si affronta il caso della "tax revaluation" e, quando si riallinea il valore fiscale al maggior valore contabile precedentemente rivalutato, l'effetto relativo al rilascio delle imposte differite si produce nella sezione Oci anziché sul Conto economico; nelle altre circostanze, invece, il rilascio dovrebbe interessare il Conto economico.

Tale indicazione, tuttavia, dovrebbe essere letta in modo coerente con l'origine della rivalutazione; in altri termini, pare corretto assumere che il rilascio delle differite conseguente al riallineamento debba riflettersi in Oci quando la precedente rivalutazione – solo contabile – é transitata da Oci. In tutti gli altri casi, invece, dovrebbe essere interessato il Conto economico; e fra questi altri casi,

 $^{15}$  L'Oic 25 riporta in calce un esempio numerico (esempio 4) di riallineamento.

<sup>&</sup>lt;sup>16</sup> Il documento è intitolato "Trattamento contabile dell'imposta sostitutiva sull'affrancamento dell'avviamento ex decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008 art. 15 comma 10 (convertito nella Legge 28 gennaio 2009, n. 2) per soggetti che redigono il bilancio secondo gli IAS/IFRS"



<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> § 75.

dovrebbe rientrare anche quello dei disallineamenti derivati da una *first time adoption* (c.d. differenze da *Fta*), come può accadere piuttosto di frequente per i soggetti Ias *adopter* interessati al riallineamento di cui si tratta.

Anche a questo riguardo, tuttavia, non si riscontra un'unità di vedute, come opportunamente colto da Assonime<sup>17</sup>; da una parte, l'Agenzia delle entrate<sup>18</sup> propende più per l'imputazione a patrimonio netto delle imposte differite iscritte originariamente in sede di Fta mentre, dall'altra parte, secondo le indicazioni di Banca d'Italia – Isvap - Consob<sup>19</sup> il rilascio delle imposte differite rilevate in sede di Fta dovrebbe transitare dal Conto economico per quelle poste le cui variazioni sarebbero transitate a Conto economico secondo i Principi contabili internazionali applicabili al caso specifico, mentre dovrebbero riflettersi sul patrimonio netto per le poste per le quali gli stessi Principi contabili internazionali prevedono che le relative variazioni sarebbero ivi transitate.

In assenza di una indicazione unanime, può tuttavia ritenersi che ogni qualvolta il riallineamento non afferisca a beni oggetto di valutazione secondo il c.d. "revaluation model"<sup>20</sup>, sia corretto riflettere al Conto economico il rilascio delle imposte differite.

Infine, quanto alla decorrenza degli effetti contabili del riallineamento, ossia a partire da quale bilancio darne evidenza secondo le modalità sopra illustrate, è utile richiamare le indicazioni fornite sempre nel citato documento applicazione n. 1 dell'Oic<sup>21</sup> in cui è precisato che gli effetti contabili "scaturiscono dall'entrata in vigore della norma e dalla manifesta volontà dell'impresa di aderire al regime fiscale introdotto dalla norma stessa".

Si ritiene che sia perciò dirimente il momento in cui la direzione della società manifesta la volontà di optare per il riallineamento, con la conseguenza che gli effetti contabili potranno essere riflessi già nel bilancio 2020, se la decisione di aderire al riallineamento fosse assunta prima dell'approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo amministrativo, come pure nel bilancio dell'esercizio successivo (2021), laddove la decisione venisse assunta dopo l'avvenuta approvazione del progetto di bilancio dell'esercizio 2020. Sarà in questa circostanza consentito dare indicazione del vincolo di sospensione di imposta sull'ammontare di riserve o di capitale corrispondente al riallineamento non oltre l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2021, ma a condizione che nel bilancio dell'esercizio 2020 figuri già un patrimonio, incluso l'utile dell'esercizio, sufficientemente capiente. In caso di incapienza o di assenza di riserve è possibile rendere indisponibile una quota del capitale sociale; diversamente, non sarà possibile procedere al riallineamento nel caso in cui nel patrimonio netto del bilancio 2020 non vi sia capienza per vincolare una riserva pari ai valori da riallineare.

L'Agenzia delle entrate<sup>22</sup> ha infatti chiarito che la disciplina del riallineamento, essendo volta al riconoscimento fiscale di valori che sono già espressi in bilancio, non comporta l'esigenza di specifici e immediati interventi in sede di approvazione del bilancio stesso. Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori assume infatti rilevanza in quanto è indicato nella relativa dichiarazione dei redditi dell'esercizio 2020. Tuttavia, come appena precisato, il riallineamento è condizionato alla rilevazione, per il corrispondente ammontare, di una apposita riserva - al netto dell'imposta sostitutiva - in regime di sospensione d'imposta; quando il termine per il pagamento dell'imposta sostitutiva scade dopo l'approvazione del progetto di bilancio d'esercizio, si conferma che viene consentito accedere al riallineamento anche se non è stata ancora rilevata tale apposita riserva, cosa che dovrà avvenire entro l'esercizio successivo (il 2021) e, secondo l'Agenzia delle entrate, "mediante delibera assembleare".

#### Riferimenti normativi

Oic documento interpretativo 7

<sup>&</sup>lt;sup>22</sup> In questo senso si è espressa l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 14/E/2017.



<sup>&</sup>lt;sup>17</sup> Circolare n. 6/2021, § 3.5.

<sup>&</sup>lt;sup>18</sup> Circolare n. 18/E/2006, in cui al § 1.12 si legge: "Le imprese che in sede di FTA hanno iscritto in bilancio riserve da Fta al netto delle passività per imposte differite (37,5 per cento) e che decidono di avvalersi della disciplina del riallineamento devono procedere all'eliminazione di tali imposte. In questa ipotesi, secondo corretti principi contabili, tale eliminazione avviene mediante accredito della stessa riserva da Fta, senza transito a Conto economico".

<sup>&</sup>lt;sup>19</sup> Documento n. 1 del 21 febbraio 2008 intitolato "Trattamento contabile delle variazioni della fiscalità differita derivanti dalla Legge Finanziaria 2008". Il documento affronta l'impatto sui bilanci delle imprese Ias adopter delle novità fiscali introdotte dalla Legge Finanziaria 2008; in particolare, per quanto qui interessa, nel documento si osserva come il trattamento della fiscalità differita che emerge dalla Fta non venga specificamente disciplinato dallo Ias 12, e né vi siano riferimenti a tale aspetto nell'Ifrs 1.

<sup>&</sup>lt;sup>20</sup> Si vedano rispettivamente i principi Ias 16 e Ias 38.

<sup>&</sup>lt;sup>21</sup> § 4.3.3

# Redditometro: le recenti conclusioni della Corte di Cassazione

accertamento sintetico continua a tenere banco nella giurisprudenza della Corte di Cassazione. Diverse le prese di posizione assunte, con una sostanziale conferma del contesto interpretativo finora conosciuto, teso a premiare in particolar modo la sostanza degli accadimenti, secondo un principio che ormai può definirsi abbastanza chiaro: il contribuente è chiamato a dimostrare le modalità con cui ha affrontato finanziariamente le presunte manifestazioni reddituali, oppure a evidenziare che le stesse non sono accadute o non lo riguardano, o ancora che le proprie occorrenze in senso lato sono sufficienti a "garantire" il proprio stile di vita. In assenza di tali dimostrazioni difensive, però, vale la portata presuntiva dell'accertamento, nelle diverse modalità che si sono succedute nel tempo, non essendo possibile invocare una sorta di "favor rei", chiedendo l'applicazione delle disposizioni più favorevoli per contenere il recupero reddituale.

D'altra parte, non potrebbe essere altrimenti, posto il meccanismo alla base del redditometro. Quest'ultimo, in linea generale, sia nella originaria versione sia in quella
attuale, si basa sulla deduzione che la capacità di spesa manifestata dal contribuente
può tradursi nel possesso di reddito, che se una volta rideterminato in base ai parametri accertativi risulta maggiore – nella misura fissata dal Legislatore – rispetto a quello
dichiarato, può essere recuperato a tassazione¹. Ovvio che esiste una discrasia di base,
dato che la capacità di spesa non necessariamente è affrontata con le risorse finanziarie derivanti dal reddito, potendo il contribuente attingere al risparmio accumulato
nel tempo, ai disinvestimenti, ai prestiti, alle vincite, alle modalità di finanziamento
(mutui, leasing), o addirittura non sostenere affatto la spesa (perché dissimulata o
diventando moroso), senza contare gli interventi dei familiari. In sostanza trattasi di
un argomento alquanto delicato, che richiede l'adeguata ponderazione delle diverse
fattispecie, dovendosi analizzare caso per caso.

La Suprema Corte offre un interessante contributo in tale direzione, pronunciandosi in ben 4 separate occasioni, tutte interessanti per le casistiche e conclusioni raggiunte, che meritano di essere dettagliatamente analizzate.

#### Ordinanza n. 328/2021: la simulazione dell'atto presupposto

La simulazione dell'atto da cui origina la presunta manifestazione di spesa è stata oggetto di diverse interpretazioni da parte dei Supremi giudici. Inutile precisare che la tematica all'ordine del giorno attiene solo al ricorrere, o meno, degli estremi per l'applicazione dell'accertamento redditometrico, esulando dal giudicato qualsiasi valutazione circa l'avvenuta simulazione. Le casistiche possono essere le più disparate, dal "finto acquisto" di un immobile alla "simulata" cessione delle quote. Bisogna prescindere dalle motivazioni sottostanti l'avvenuta simulazione, che può caratterizzarsi anche per situazioni configuranti eventuali reati². Quel che interessa è se la manifestazione di spesa sia realmente avvenuta e abbia visto un reale esborso finanziario da parte del contribuente, con conseguente possibilità di applicare la presunzione accertativa.

Nel caso oggetto dell'ordinanza n. 328/2021, i giudici di legittimità, accogliendo i motivi di ricorso, affermano come le controdichiarazioni volte a dimostrare la natura simulata dell'atto di cessione

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Senza pretesa di esaustività è appena il caso di segnalare che il redditometro originario si basava su un limitato contesto informativo, prendendo in considerazione soprattutto le situazioni che potevano essere maggiormente rappresentative di una presunta ricchezza: pertanto, ad esempio, il pagamento di un mutuo consentiva di dedurre la disponibilità di un determinato reddito, calcolato in misura inversa rispetto alla propensione alla spesa del contribuente. Il redditometro attuale, invece, si fonda molto sulla miriade di informazioni di spesa esistenti e dunque è sostanzialmente determinato come sommatoria delle spese sostenute, senza la necessità di ricorrere a coefficienti moltiplicativi.

<sup>2</sup> È di tutta evidenza che l'eventuale reato commesso sarà oggetto di giudicato nelle sedi competenti.



delle quote siano idonee a configurare "prova contraria" delle presunzioni utilizzate dall'Agenzia delle entrate.

Circa gli accadimenti analizzati, il contribuente era stato parte di un atto di cessione di quote in qualità di acquirente e sulla base di tale apparente manifestazione di capacità contributiva, collegata appunto alla "forza" finanziaria di procedere all'acquisto delle quote societarie, l'Agenzia rideterminava il relativo reddito, atteso che quello dichiarato appariva palesemente in contrasto (in quanto di ridotte entità) rispetto alla "presunta ricchezza" dimostrata.

Toccava dunque al contribuente difendersi e come anticipato tale esercizio transita per un'ampia possibilità esplicativa, dovendosi in sostanza dimostrarsi gli accadimenti e le modalità con cui gli stessi sono stati affrontati. Nel caso in esame il contribuente ha presentato un atto di controdichiarazioni avente natura di atto pubblico volto a dichiarare la natura simulata dell'atto di cessione delle quote, avvenuta, in realtà, a un corrispettivo nettamente inferiore rispetto a quello dichiarato nell'atto di cessione.

La Cassazione, richiamando suoi precedenti (*inter alias*, Cassazione n. 1339/2017 e n. 8968/2020) atti ad affermare come sia ammessa la prova che la spesa per incrementi patrimoniali non sia avvenuta per avere l'atto in questione natura simulata, conclude sostenendo che, in tal caso, la controdichiarazione prodotta dal contribuente non può certamente avere portata di prova risolutiva (spiegando, dunque, effetti tra le parti), ma costituisce un elemento di prova che i giudici di merito avrebbero dovuto valutare – nel quadro probatorio complessivo - senza escludere a priori che il contenuto intrinseco delle dichiarazioni rese nell'atto pubblico di cessione possa essere smentito da successive dichiarazioni delle parti del negozio.

La simulazione dell'atto, pertanto, continua a essere una circostanza che impedisce l'accertamento sintetico e la motivazione di tale conclusione è alquanto semplice: atteso che alla base del recupero redditometrico deve esservi una reale dimostrazione di capacità di spesa, se la stessa è solo simulata, inevitabilmente non può reggere la presunzione accertativa, dovendosi concludere per l'assenza degli elementi probatori che sostengono l'operato dell'Amministrazione finanziaria<sup>3</sup>.

### Ordinanza n. 1454/2021. Senza idonea difesa, con il "vecchio redditometro" le rate del mutuo vanno addizionate all'importo tabellare

L'ordinanza n. 1454/2021 affronta la particolare casistica dell'acquisizione di un immobile, prendendo in considerazione il cambio normativo intervenuto tra la vecchia e la nuova modalità di determinazione del reddito sintetico. Il vero problema della tematica affrontata dalla Suprema Corte risiede nell'assenza di difesa sostanziale del contribuente, che non potendo avere elementi concreti per dimostrare la propria capacità di fronteggiare gli investimenti e le spese per servizi sostenuti, ha piuttosto contestato le modalità di determinazione degli importi accertabili mediante il redditometro. Si ricorderà sul punto che la vecchia metodologia risultava particolarmente severa in presenza di mutui destinati all'acquisizione di abitazioni, dovendosi procedere all'applicazione di un moltiplicatore di "stima reddituale" elevato.

La tesi difensiva utilizzata del contribuente era di doversi procedere alla sommatoria delle rate dell'ammortamento del mutuo al valore ottenuto mediante la moltiplicazione dell'importo relativo alle abitazioni indicato in tabella con il corrispondente coefficiente tabellare e non, come invece prevedeva la normativa previgente, applicando il coefficiente tabellare alla somma "mutui + importo di gestione base". Di fatto il contribuente ha richiamato la nuova versione del redditometro, laddove sono presi in considerazione gli importi pagati a titolo di mutuo e un ammontare "di gestione" dell'immobile<sup>4</sup>.

La Suprema Corte non ha condiviso la posizione difensiva e, nello specifico, ha chiarito che in caso

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Il risultato ottenuto con il metodo proposto in linea difensiva rispetto a quello usato in sede accertativa è evidente. Infatti, in base al metodo difensivo le rate di ammortamento del mutuo inciderebbero in misura pari al loro ammontare mentre in base al primo inciderebbero in misura pari a 4 volte il loro stesso ammontare.



<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Non può peraltro sussistere conclusione diversa, anche alla luce dei principi basilari dell'ordinamento tributario, *in primis* l'articolo 53, Costituzione della "giusta tassazione" in funzione del reddito realizzato. In assenza di un concreto esborso finanziario, non è possibile imputare *ab origine* al contribuente la manifestazione di spesa, non potendosi desumere il possesso di un reddito.

di accertamento del reddito in capo al contribuente mediante l'utilizzo del metodo sintetico *ratione temporis* vigente - le rate di ammortamento del mutuo relativo alle abitazioni principali e secondarie debbano: i) dapprima essere addizionate all'importo relativo a tali abitazioni e indicato nell'allegata tabella al D.M. e, successivamente, ottenuta tale somma, ii) moltiplicarla per il coefficiente ivi indicato ridotto di un'unità.

Il meccanismo utilizzato dall'ufficio e confermato in tale sede dai giudici di legittimità trova giustificazione, a parere della Corte medesima, nella *ratio* sottostante la precedente versione del redditometro (D.M. 10 settembre 1992) che considerava la disponibilità di beni come indice di capacità contributiva che, a sua volta, era determinata in base a un metodo statistico-matematico correlando a ciascun bene e servizio un importo e un coefficiente<sup>5</sup>.

Infine, interessante è la posizione assunta dalla Suprema Corte in riferimento al terzo motivo adotto dal ricorrente volto a sostenere l'illegittimità delle sanzioni per essere state comminate per un fatto che, "secondo la legge posteriore, non costituisce violazioni punibile" (articolo 3, comma 2, D.Lgs. 472/1997). Nel dettaglio, il contribuente sosteneva che poiché in base al "nuovo" redditometro non sarebbe risultato alcun scostamento tra il reddito dichiarato e quello accertabile sinteticamente, il fatto sanzionato con gli avvisi di accertamento oggetto del procedimento non costituisse più violazione punibile.

Ebbene, i giudici, nel considerare infondata tale doglianza, ribadiscono il noto concetto volto a delimitare l'applicazione del "favor rei" -sancito dall' articolo 3, comma 2, D.Lgs. 472/1997 - alle norme sanzionatorie e non altresì in relazione a disposizioni, come nel caso del redditometro, afferenti il potere di accertamento e la formazione della prova: in termini pratici, posto che è riconosciuto valido il potere di accertamento in funzione della disposizione all'epoca vigente, inevitabilmente sono legittime le sanzioni conseguenti agli ammontari contestati.

### Ordinanza n. 5786/2021. In linea difensiva bisogna tener conto delle agevolazioni fiscali fruite dalla società e traslate -per trasparenza – in capo al socio

L'ordinanza n. 5786/2021 affronta un tema di estrema delicatezza in linea difensiva in materia di redditometro, avendo riguardo all'impatto "finanziario" che hanno alcuni accadimenti meramente virtuali nella determinazione del reddito. È noto che la determinazione del reddito, nelle diverse categorie di appartenenza, risente delle particolari regole fiscali applicabili: sia sufficiente pensare, ad esempio, al sistema catastale previsto per gli imprenditori agricoli, oppure al metodo forfettario per i titolari di reddito d'impresa, o ancora all'impatto di eventuali "costi" figurativi (rate di ammortamento o di altri costi pluriennali, riporto delle perdite, altre agevolazioni che si traducono nella detassazione, etc.).

L'importante conclusione raggiunta dall'ordinanza n. 5786/2021 è che nella determinazione sintetica del reddito del socio di una Snc devono essere considerate, pena la sua illegittimità, le perdite virtuali conseguite dalla società – tassata per trasparenza - quali agevolazioni fiscali concesse in virtù dell'effettuazioni di investimenti in beni strumentali.

Al dunque le eventuali perdite attribuite ai soci rilevano non soltanto in termini difensivi quale importo "virtuale" di deduzione dal reddito, che pertanto deve essere considerato al lordo ai fini della misurazione della capacità di spesa, ma restano in ogni caso "rilevanti e deducibili" anche dall'eventuale maggior reddito determinato in maniera sintetica.

Il caso affrontato dai Supremi giudici riguarda il ricorso del socio di un'azienda contro un accertamento sintetico ritenuto legittimo dalla CTR competente.

Secondo la tesi del contribuente, che trova conforto nella pronuncia dei giudici di legittimità, il giudice di appello non aveva tenuto in debito conto che la Snc avesse effettuato un investimento per l'acquisto di un capannone che fruiva di una detassazione - *illo tempore* vigente (prevista dalla legge Tremonti *bis*<sup>6</sup>)- da utilizzare negli anni successivi. Nel dettaglio, la società aveva portato in

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Beneficio che consiste "nell'esclusione dal reddito di impresa di un importo determinato in funzione degli investimenti, ottenuta mediante



<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> Del pari, anche nel caso in cui il bene sia stato acquistato mediante l'accensione di un mutuo pluriennale, quest'ultimo non esclude la capacità contributiva del contribuente bensì la diluisce nel tempo; ne consegue che mentre deve essere detratto dalla spesa accertata il capitale oggetto di mutuo, ad essa andranno aggiunti, per ogni annualità, i ratei di mutuo maturati e versati.

deduzione l'importo agevolato dando, dunque, luogo a una perdita virtuale poi trasferita, per trasparenza, in capo al socio.

Di conseguenza, dal momento in cui il contribuente, nella sua dichiarazione dei redditi, aveva determinato un importo quale perdita di impresa di esercizi precedenti, proprio in virtù dell'agevolazione dinanzi descritta, tale importo non poteva essere ignorato e azzerato in sede di accertamento, ma, a ben vedere, doveva essere dedotto da quelli accertati in modo sintetico.

Il giudice di appello, dunque, nel confermare l'accertamento dell'Agenzia delle entrate incorre nell'errore perché si limita a giustificare la legittimità dell'accertamento sintetico che, "nell'anno in contestazione, richiedeva quale elemento necessario per la sua applicazione lo scostamento di almeno 1/4 tra il reddito dichiarato e quello accertato", ma ha ignorato il reale motivo di contestazione, che non atteneva alla legittimità dell'utilizzo del metodo sintetico, ma ai risultati cui era pervenuto l'ufficio, che avrebbe dovuto decurtare i redditi accertati dell'importo dei redditi "esenti" - nel caso in esame della "perdita virtuale" del socio - in collegamento con l'agevolazione fiscale fruita dalla società e individuata nell'esclusione dall'imposizione del 50% del volume di investimenti in beni strumentali.

Talché discende l'importante conclusione che in caso di accertamento sintetico in fattispecie simili, se anche ricorre la legittimità dell'utilizzo di tale modalità, deve in ogni caso procedersi al riscontro dei risultati reddituali cui giunge l'ufficio, posto che in presenza di una cosiddetta perdita virtuale, deve detrarsi dai redditi accertati l'importo dei redditi esenti.

### Ordinanza n. 6405/2021: non bastano le dichiarazioni di terzi a giustificare le movimentazioni bancarie

Il caso oggetto dell'ordinanza n. 6405/2021 merita un veloce richiamo per il semplice motivo che offre uno spunto di riflessione utile sia in materia di "redditometro" sia nell'altrettanto complessa disciplina della "difesa dalle indagini finanziarie". Essendo estremamente sintetici, nella richiamata ordinanza la Corte di Cassazione chiarisce che anche quando venga effettuato un accertamento sintetico, le dichiarazioni di parenti e amici che hanno versato denaro sul conto corrente del soggetto accertato a titolo di "liberalità" non sono rilevanti al fine di provare la provenienza del reddito e a vincere le presunzioni utilizzate dall'ufficio.

Nel caso *de quo* i giudici di merito avevano ritenuto giustificata l'intestazione di dette somme di denaro in capo al soggetto accertato prevalentemente alla luce delle dichiarazioni di coloro i quali, legati da un rapporto di parentela e amicizia con il soggetto interessato, avevano asseritamente elargito tali somme di denaro in suo favore.

I giudici di legittimità, accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle entrate, concludono affermando come le presunzioni derivanti dagli accertamenti sintetici e bancari determinino l'insorgenza di un preciso e analitico onere della prova a carico del contribuente che non può essere considerato assolto esclusivamente mediante l'utilizzo di dichiarazioni di terzi; quest'ultime, infatti, non possono assurgere al rango di prove esclusive della provenienza del reddito accertato, potendo esclusivamente concorrere a formare il convincimento del giudice ma non a giustificarlo senza ulteriori elementi.

Tale assunto, continua la Corte, si giustifica altresì alla luce delle regole proprie del processo tributario che, pur consentendo l'utilizzo di dichiarazioni scritte di terzi formatesi al di fuori del contradditorio, non attribuiscono alle stesse il medesimo valore probatorio proprio della prova testimoniale pura bensì una mera valenza indiziaria che dovrà, dunque, essere corredata da ulteriori e convergenti elementi.

#### Osservazioni conclusive

Le richiamate 4 decisioni della Corte di Cassazione confermano a pieno il *trend* giurisprudenziale ormai consolidatosi in materia di redditometro. Al contribuente è riconosciuta la più ampia possibilità difensiva, che però deve essere "sostanziale". Se lo scostamento registrato tra il reddito dichiarato



e quello stimato non è oggetto di valide giustificazioni, a nulla serve "contestare" la metodologia usata, potendo al più soltanto invocare la corretta applicazione delle regole di determinazione del reddito (come nelle ipotesi del riconoscimento delle perdite di anni precedenti). Laddove invece sia possibile dimostrare la non applicabilità del metodo presuntivo al caso specifico, o perché si hanno redditi sufficienti e/o altre risorse finanziarie per fronteggiare la spesa necessaria per i beni e servizi disponibili, o in quanto è comprovabile la non configurazione della manifestazione di ricchezza (trattasi dell'ipotesi dell'atto simulato), allora l'idoneità della difesa sarà premiata dall'organo giudicante. In tale contesto ben vengano le dichiarazioni di terzi, che però non hanno valenza di prova testimoniale ma solo "indiziaria", potendo le stesse essere di aiuto nel convincimento del giudice. È palese, però, che tali dichiarazioni avranno un maggior peso se saranno adeguatamente fondate su fatti concreti, altrimenti essendosi in presenza di mere asserzioni che magari potrebbero essere ritenute "non decisive".

#### Riferimenti normativi

Corte di Cassazione ordinanza n. 328/2021

Corte di Cassazione ordinanza n. 1454/2021

Corte di Cassazione ordinanza n. 5786/2021

Corte di Cassazione ordinanza n. 6405/2021



### La rettifica dei costi pluriennali per i quali "dovrebbero" essere decaduti i termini di accertamento

on sempre le migliori intenzioni sono garanzia di buon risultato. Le Sezioni Unite, chiamate a esprimersi su un tema specifico, compiono una dotta e ampia ricostruzione dell'orizzonte dell'imposizione diretta, andando oltre l'ambito del reddito di impresa. La conclusione evidenzia una discutibile soluzione passepartout volta a preservare l'attività di accertamento. Quest'ultima risulterebbe altrimenti preclusa dall'impossibilità di una verifica capillare di tutti i soggetti passivi, da effettuarsi almeno una volta nell'arco quinquennale (abbondante) messo a disposizione dal Legislatore. Il risultato è apparso però, sin dai primi commenti, decisamente disorientante. Il presente contributo si impegna in una lettura della sentenza n. 8500/2021 compatibile con i principi cardine dell'ordinamento, nell'auspicio che a essa faccia seguito, quanto prima, una nuova pronuncia che eviti derive incontrollabili.

#### **Premessa**

La vicenda culminata con la sentenza della Corte di Cassazione SS.UU. n. 8500/2021 si origina dal disconoscimento, da parte dell'Agenzia delle entrate, della quota di 1/9 di una svalutazione di un credito da parte di un intermediario finanziario, avente origine in un periodo di imposta risalente a svariati anni prima. Il contribuente, impugnando l'atto, eccepiva tra i diversi motivi l'intervenuta decadenza del potere di accertamento nel presupposto che il "fatto generatore" della citata svalutazione, contestato dall'ufficio, si riferiva a un esercizio per cui erano già decaduti i termini d'accertamento. Di conseguenza la svalutazione non avrebbe più potuto essere rettificabile, se non nei limiti dell'eventuale quota dedotta eccedente il rateo costante consentito. Ambedue i gradi di giudizio di merito confermavano l'illegittimità della pretesa. L'Agenzia delle entrate ricorreva quindi in Cassazione, la quale rimetteva la questione alle Sezioni Unite. Quest'ultime si pronunciavano a favore dell'Amministrazione legittimando, senza se e senza ma, la rettifica di costi pluriennali nel caso di contestazione di un componente di reddito a efficacia pluriennale, per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto, e concernenti invece il fatto generatore, anche se quest'ultimo si è realizzato in un periodo di imposta per il quale è decaduto il potere di rettifica dell'Amministrazione finanziaria.

È opportuno evidenziare che la controversia in questione riguardava una fattispecie assai particolare, che vedeva coinvolto un intermediario finanziario, quale stabile organizzazione di una società olandese. In particolare, secondo l'Amministrazione finanziaria la quota di svalutazione in oggetto non poteva trovare riconoscimento, in quanto il finanziamento erogato (da cui nasceva il credito svalutato) non derivava da risorse proprie della stabile organizzazione (priva di idonea patrimonializzazione e di adeguato fondo di dotazione) bensì da finanziamenti a essa procurati dalla società-madre olandese. In tal senso, secondo l'Agenzia, la *branch* si imputava una posta passiva, come la svalutazione su crediti di finanziamento, quest'ultimi ascrivibili però solo nei limiti della quota figurativa del patrimonio di vigilanza.

La sentenza in commento non sembra minimamente dare rilievo a tale contesto fattuale, quantomeno quando propone dei principi e una soluzione con presunzione di validità *erga omnes*. Allo stesso tempo è lecito interrogarsi se il fatto che il caso di specie riguardava lo scivoloso ambito della ripartizione della potestà impositiva, tra casa madre e stabile organizzazione, abbia avuto o meno un qualche peso nell'economia dell'intero contradditorio nei 3 gradi di giudizio. Così come è lecito chiedersi se la Corte sarebbe giunta a differenti conclusioni nel caso di componenti reddituali



di diretta derivazione di un bilancio civilistico, di una società di capitali soggetta al controllo legale dei conti (magari quotata) e non di una stabile organizzazione.

#### L'esistenza di un precedente orientamento non univoco

L'ordinanza¹ con la quale la sezione Tributaria della Corte rimetteva gli atti al primo presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite muoveva da 2 decisioni di legittimità (n. 9993/2018 e n. 2899/2019, quest'ultima non massimata e richiamante la prima) che concludevano nel senso della effettiva decadenza del potere d'accertamento dell'Amministrazione finanziaria².

I giudici rimettenti segnalavano la presenza di altre decisioni rilevanti, sebbene non perfettamente aderenti al problema (Cassazione n. 12880/2008, n. 3304/2009, n. 15178/2010 e n. 9834/2016) mostrando di dubitare della bontà delle precedenti conclusioni e sottoponendo a critica punto per punto gli argomenti fondanti. In conclusione, l'ordinanza³ riportava il seguente quesito: "se la decadenza dalla potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, che intenda contestare una svalutazione dei crediti risultanti in bilancio e, più in generale, un componente di reddito a efficacia pluriennale per ragioni che non dipendono dal mero errato computo del singolo rateo di esso, si determini con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione dove è indicato il singolo rateo in cui il componente reddituale pluriennale è suddiviso, ovvero con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il componente reddituale pluriennale è maturato ed è stato iscritto per la prima volta in bilancio".

Le Sezioni Unite, apprestandosi alla soluzione del problema, affermano (si direbbe senza tema di smentita) che "non può dirsi che in tema di accertamento degli elementi reddituali pluriennali vi sia uno specifico e consolidato indirizzo di legittimità". Forse proprio perché le precedenti decisioni evitavano di identificare una soluzione con valenza generalizzata che avrebbe comportato, altrimenti, soluzioni fuorvianti al di fuori dei singoli casi di specie. Tale considerazione vale soprattutto per la sindacabilità delle perdite pregresse, tema già compiutamente esaminato dalla Cassazione con una condivisibile soluzione favorevole al contribuente, addirittura con riferimento alla disciplina ante Riforma (Cassazione n. 1583/1989 relativa al D.P.R. 645/1958). La Cassazione del 19894 affermava infatti che la compensazione tra il reddito di un esercizio e la perdita di un esercizio precedente, "non fa venir meno la separazione tra l'esercizio in cui si è verificata la perdita e l'esercizio che ha prodotto l'utile" rimanendo valido il principio d'autonomia dei periodo d'imposta e pertanto "deve ritenersi non consentito, nel processo che ha per oggetto esclusivo l'accertamento di tale utile, rimettere in discussione l'esistenza delle perdite degli esercizi precedenti, sulle quali il potere di accertamento in rettifica dell'Amministrazione... non si è esercitato, con la conseguente definitività del risultato passivo dell'esercizio. Va infatti rilevato che la determinazione della perdita di esercizio... deve seguire "le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito", e quindi è soggetta alla stessa procedura e alle stesse preclusioni che la rendono definitiva e immodificabile in relazione all'esercizio al quale la perdita stessa si riferisce".

Dalla sentenza in commento non è dato comprendere perché le Sezioni Unite nella propria soluzione non abbiano valorizzato la specificità del quesito sottopostogli, che sollevava il tema con precipuo riferimento a un componente del reddito d'impresa a efficacia pluriennale, discorso diverso rispetto al tema delle perdite ed estraneo altresì agli ambiti, al di fuori del reddito d'impresa, a cui la Corte estende la sua soluzione (ad esempio il c.d. "superbonus").

È innegabile il concorso di colpe fra le Sezioni Unite e la sezione tributaria, quest'ultima difatti seppur formulava l'ordinanza sulla base del caso concreto che la occupava, limitato all'ambito del red-

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Cassazione n. 1583/1989, cit...



<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Cassazione, ordinanza interlocutoria n. 10701/2020.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> In particolare, la sentenza della Cassazione n. 9993/2018 affermava che in: "tema di accertamento, nell'ipotesi di beni ammortizzabili, il termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo decorre dall'annualità nella quale è stata presentata la dichiarazione in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e la quota di ammortamento è stata iscritta in bilancio, rispetto alla quale sorgono i presupposti del diritto alla deduzione, a ciò non ostando il principio di autonomia dei periodi di imposta, che non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie ma destinate a ripercuotersi su annualità successive, e non potendo il contribuente, come peraltro affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 280/2005, essere esposto all'azione del Fisco per un periodo eccessivamente dilatato".

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Ordinanza interlocutoria n. 1071/2020, cit..

dito di impresa ("una svalutazione dei crediti risultanti in bilancio"), poneva un interrogativo "più in generale". La formulazione talmente generica della questione faceva ritenere alle Sezioni Unite di "dover" trovare una soluzione passepartout che, con ogni evidenza, ha visto prevalere l'obbiettivo della tutela dell'attività di accertamento su quello della certezza dei rapporti tributari.

Il risultato complessivo non è in linea con le aspettative e per molti aspetti genera quel caratteristico senso di disorientamento di chi, nel tentativo di perfezionare una costruzione, non si renda conto che sta sottraendo la pietra d'angolo facendo crollare l'intera struttura.

Il punto di partenza non può che essere quello che la stessa sentenza (§ 4.3) individua nei "fattori interpretativi chiave per la soluzione del problema": l'autonomia e l'annualità dei periodi d'imposta.

#### L'autonomia dei periodi di imposta annuali

Sul fatto che l'imposta sia dovuta per singolo esercizio, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, non vi può essere alcun dubbio: si tratta di un principio che riflette evidenti e ineludibili esigenze di ordine pratico, massima comune alle imposte sul reddito nel nostro<sup>5</sup>, come in pressoché ogni altro ordinamento. Tuttavia, almeno in ambito Ires occorre interrogarsi sui limiti che tale principio incontra sotto un duplice profilo:

- 1. la deroga (se di deroga si tratta) espressa dell'articolo 76, Tuir che lo declina per quel che riguarda le eccedenze a credito<sup>6</sup> e le perdite fiscalmente riportabili a nuovo<sup>7</sup>; nonché
- 2. in relazione a situazioni geneticamente unitarie e, tuttavia, comunque destinate a ripercuotersi su annualità successive<sup>8</sup>.

Su questa seconda fattispecie, di matrice squisitamente giurisprudenziale, la sentenza in commento afferma che non si tratta di vera e propria deroga in quanto "l'imposta non cessa di essere annuale - e dunque scandita su rapporti tributari nuovi, perché via via insorti in ciascun anno - sol perché, come di frequente accade, alla formazione del reddito di una determinata annualità possano per legge concorrere componenti derivanti da fatti generatori ricadenti in annualità pregresse". In effetti è proprio in base al principio dell'autonomia tra le obbligazioni tributarie scaturenti dai diversi periodi di imposta, e conseguentemente delle dichiarazioni dei redditi a essi inerenti, che nulla vieta all'ufficio di adottare, nei confronti di una dichiarazione dei redditi, un comportamento anche diverso da quello adottato nei confronti delle dichiarazioni di altri esercizi<sup>9</sup>. La sentenza in rassegna coglie il punto ma trascura totalmente di considerare che tale facoltà di ripensamento non può che essere comunque subordinata al rispetto di 2 importanti limiti:

- 1. da un lato il principio di unicità dell'avviso di accertamento che preclude lo svolgimento di ulteriore attività accertativa<sup>10</sup> quando un periodo d'imposta è già stato verificato; e
- 2. dall'altro i termini decadenziali dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973.

In questo senso, si potrebbe anche ammettere la legittimità della rettifica di un componente pluriennale da parte dell'Amministrazione finanziaria, in una dichiarazione successiva rispetto a quella avente a oggetto il "fatto generatore", ma solo qualora i termini di accertamento, di questa originaria dichiarazione, non siano decaduti e qualora non sia già stato accertato il primo periodo d'imposta in cui ha genesi il componente negativo di reddito. Ciò in quanto, la rettifica di un componente pluriennale, nel modo appena menzionato, non può che comportare, inevitabilmente, una rettifica del "fatto generatore", seppur solo in via mediata e con valenza limitata all'annualità successiva accertata.

<sup>&</sup>lt;sup>10</sup> A meno che il primo avviso di accertamento sia definito come parziale *ex* articolo 41-*bis*, oppure sussistano i presupposti di cui all'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973, inerenti al cosiddetto accertamento integrativo.



<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> Principio stabilito dall'articolo 76, Tuir.

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Di cui all'articolo 80, Tuir.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> Di cui all'articolo 84, Tuir.

<sup>8</sup> Cassazione n. 4832/2015 e n. 21395/2017 richiamata dalla Cassazione n. 9993/2018.

<sup>&</sup>lt;sup>9</sup> Si veda Cassazione n. 1347/1995: "nelle sue rettifiche l'ufficio non è vincolato dal rapporto di continuità di valori tra una dichiarazione e le altre precedenti o successive. Si pensi, ad esempio, a tutte le riprese a tassazione motivate con violazioni del principio di competenza: in questi casi l'accertamento si limita a disconoscere le componenti passive contestate senza certo ammettere le stesse in deduzione nella dichiarazione dell'esercizio di effettiva competenza, e similmente ad aggiungere componenti attive dichiarate erroneamente in altri esercizi senza stornarle dalle dichiarazioni relative ai medesimi, il tutto anche con evidenti risvolti di duplicazione di imposta. Ma se questo è concesso all'ufficio, allora, a fortiori, ben può esso anche riprendere a tassazione in un esercizio quote di costi pluriennali che aveva ritenuto deducibili negli esercizi precedenti".

Queste nostre conclusioni, a ben vedere, nemmeno confliggono con le sentenze menzionate dalle Sezioni Unite a supporto dell'opposta soluzione, difatti sia la Cassazione n. 1347/199511 che affronta una contestazione relativa a una quota di ammortamento e sia la più recente Cassazione n. 14999/202012, riportano dei casi in cui il periodo d'accertamento del "fatto generatore" non era ancora decaduto e pertanto tali decisioni non contengono alcun supporto alla tesi per cui la pluriennalità di un componente di reddito travalicherebbe i vincoli imposti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973<sup>13</sup>. In merito, le Sezioni Unite vanno oltre tali limiti e intendendo risolvere la vertenza esclusivamente a favore degli interessi dell'accertamento, concludendo in direzione opposta rispetto ai precedenti giurisprudenziali (Cassazione n. 9993/2018 e n. 2899/2019) dei quali già dubitava la sezione tributaria, ma di cui vale la pena ricordare le conclusioni, a nostro parere condivisibili: "in tema di accertamento, nell'ipotesi di beni ammortizzabili, il termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo decorre dall'annualità nella quale è stata presentata la dichiarazione in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e la quota di ammortamento è stata iscritta in bilancio, rispetto alla quale sorgono i presupposti del diritto alla deduzione, a ciò non ostando il principio di autonomia dei periodi di imposta, che non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie ma destinate a ripercuotersi su annualità successive".

#### Efficacia espansiva del giudicato giudiziario e "amministrativo"

A ben vedere, la questione maggiormente decisiva riguarda il tema dell'efficacia espansiva del giudicato e, soprattutto, se tale principio sia una mera regola processuale<sup>14</sup> oppure, e in che termini, possa operare anche in sede stragiudiziale investendo anche l'attività dell'Amministrazione fiscale, al fine di evitare divergenti accertamenti sui medesimi fatti nei diversi periodi d'imposta.

Secondo le Sezioni Unite "la "definitività", in conseguenza del mancato accertamento, della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta con sé il diverso effetto della preclusività" di sindacato per un periodo successivo; anzi, per meglio dire, non produce proprio alcun effetto di accertamento, il quale può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato". Non è agevole però comprendere l'argomentazione che porta i giudici a tale conclusione, che si fonderebbe su una distinzione ontologica tra la preclusione da giudicato tributario che "attiene al merito dell'imposizione, cioè alla sussistenza o insussistenza sostanziale dei suoi presupposti fattuali o di qualificazione giuridica" e la contrapposta potestà accertativa dell'ufficio, "ostando infatti quel giudicato non all'accertamento in sé, ma a un suo determinato esito sul fondo della pretesa". Tale distinzione, a nostro modo di vedere, non ha ragion d'essere nella fattispecie dei costi pluriennali, proprio perché quello che si dovrebbe evitare non è la potestà di accertamento in genere, ma è proprio quel diverso esito della pretesa (precluso all'Amministrazione finanziaria) rispetto alla situazione cristallizzatasi sul "fatto generatore", vuoi da un lato per decorrenza dei termini decadenziali, vuoi dall'altro perché già oggetto di accertamento non parziale. Quindi, se è vero che il giudicato giudiziario esterno presuppone, appunto, che la coincidenza della dichiarazione con la realtà sia stata vagliata da una sentenza passata in giudicato, non è altrettanto vero che tale requisito difetti per definizione, in sede amministrativa. L'inerzia dell'Amministrazione finanziaria, dopo il decorso dei termini decadenziali, non può non avere alcun significato così come non lo ha, nemmeno, quando non è scaduto il termine d'accertamento ma vi è già stato un accertamento non parziale di tale periodo d'imposta (che ha tralasciato di contestare alcuni elementi). Si ricorda infatti che, nel nostro ordinamento dovrebbe esserci quello che è il c.d. principio di unicità dell'avviso di accertamento che preclude lo svolgimento di ulteriore attività accertativa a meno che:

<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> Sul giudicato come regola processuale cfr. Cassazione SS.UU. n. 13916/2006, n. 4832/2015 e n. 21395/2017.



<sup>&</sup>lt;sup>11</sup> Il "fatto generatore" risaliva al 1975 e l'accertamento giungeva nel 1976.

<sup>&</sup>lt;sup>12</sup> Il "fatto generatore" risaliva al 2003 e l'accertamento giungeva nel 2007.

La sentenza in commento cita altresì i precedenti di legittimità relativi allo specifico profilo della retroattività, sulle annualità d'imposta anteriori al 2005, della regola di indeducibilità, da parte delle banche, delle svalutazioni dei crediti ai fini della base imponibile Irap (regola introdotta dall'articolo 2, D.L. 168/2004 convertito in L. 191/2004) (Cassazione n. 5403/2012 e n. 5833/2020) ma riconoscendone la scarsa pertinenza. Infine, si menziona la facoltà (riconosciuta sempre dalla giurisprudenza di legittimità, Cassazione n. 15178/2010 e n. 12880/2008) di contestare, in sede di accertamento, anche il solo criterio utilizzato per i riflessi fiscali negli esercizi futuri, anche laddove non escaturisca una maggiore pretesa impositiva nell'anno. Quest'ultimo elemento dovrebbe però, a onor del vero, concludersi altresì nel senso opposto, ossia attribuendo rilevanza al comportamento omissivo da parte dell'Amministrazione finanziaria che risulterebbe preclusivo di una successiva verifica, quanto meno in un'ottica di equo bilanciamento delle posizioni tra accertatore e contribuente.

- 1. il primo avviso di accertamento sia definito come parziale *ex* articolo 41-*bis*, D.P.R. 600/1973; oppure
- 2. sussistano i presupposti di cui all'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973, inerenti al cosiddetto accertamento integrativo.

Al di fuori di queste ipotesi un'ulteriore attività accertativa sul medesimo periodo d'imposta è preclusa. Analogicamente, sembra sostenibile affermare che una volta decorsi i termini di accertamento, si configuri altresì proprio una sorta di giudicato esterno amministrativo che preclude future attività accertative volte a rimettere in discussione determinati elementi. L'ufficio non accertando originariamente un determinato elemento reddituale nei termini di decadenza, è come se avesse emesso un accertamento non parziale su quel periodo d'imposta, precludendosi quindi ogni futura attività sugli elementi i cui presupposti nascevano in quel periodo.

Qualora questa soluzione non fosse accolta, e dovesse prevalere nel tempo l'orientamento della sentenza in commento, si giungerebbe alla situazione paradossale in cui un contribuente si troverebbe più tutelato nel caso di un avviso di accertamento (che si dimentica del fatto che origina il componente pluriennale), rispetto alla decorrenza dei termini decadenziali.

#### La sentenza della Corte Costituzionale n. 280/2005

Così come stabilito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 280/2005 è conforme all'articolo 24 della Costituzione, e va ricercata dall'interprete, soltanto una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto all'azione esecutiva del Fisco per termini eccessivamente dilatati. In tal senso, la congruità di tale termine è, nel nostro ordinamento, sancita chiaramente dal Legislatore nell'articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973. Tale principio, ben chiaro alle Sezioni Unite che ne sposano l'importanza, viene però messo in secondo piano preferendo far prevalere la tutela dell'attività d'accertamento e argomentando che le conclusioni sopra esposte della Corte Costituzionale, seppur condivisibili, si riferivano all'analisi di "un contesto normativo del tutto differente, perché relativo non alla fase di accertamento ma a quella della riscossione-esecuzione (iscrizione a ruolo e notificazione della cartella)". Data, ancora una volta, la "particolare importanza" della questione è legittimo lamentare, che si sarebbe potuto argomentare con "giustificazioni" quantomeno legate al bilanciamento di interessi costituzionalmente tutelati o comunque relative ai principi dell'ordinamento. Ragionamenti che però avrebbero, forse, comportato una soluzione diversa, proprio in quanto bilanciamenti che, in assenza di una esplicita presa di posizione del Legislatore, dovrebbero trovare una soluzione giurisprudenziale più equilibrata di quella fatta propria dalle Sezioni Unite.

### Il sottostimato tema degli obblighi di conservazione in un contesto di accertamenti "sostanzialistici"

Le Sezioni Unite si occupano altresì di affrontare le conseguenze che deriverebbero dall'allungamento dei termini d'accertamento, in merito agli obblighi di conservazione della documentazione da parte del contribuente. Difatti, la soluzione della sentenza imporrebbe la tenuta della documentazione dimostrativa dell'elemento pluriennale fino al momento in cui possa essere contestato l'ultimo degli effetti pluriennali del "fatto generatore", quindi non solo a molto tempo dopo la sua insorgenza, ma addirittura una volta decorso il termine decennale massimo di tenuta obbligatoria delle scritture ex articolo 2220, cod. civ. e articolo 8, comma 5, L. 212/2000 (Statuto del contribuente).

In merito si evidenzia che il problema principale non è, come sottolinea la Corte, tanto l'obbligo di conservare la documentazione contabile *sine die*<sup>15</sup>, o quantomeno fino allo spirare del termine di rettifica (anche se ultradecennale) dell'ultima dichiarazione accertabile, ma piuttosto la possibilità che l'Agenzia delle entrate pretenda (pena le contestazioni del caso) spiegazioni e giustificazioni in ordine all'inerenza ed eventualmente all'economicità di beni acquistati o di altre operazioni esegui-

<sup>&</sup>lt;sup>15</sup> Secondo la Corte questo problema è facilmente superabile perché l'articolo 22, comma 2, D.P.R. 600/1973 che consente di disfarsi della documentazione contabile relativa alla dichiarazione una volta decorsi i termini di accertamento andrebbe "ricollegato a ciascuno dei successivi periodi d'imposta nei quali il componente reddituale assuma rilievo, sicché per ognuno di tali periodi dovrebbe decorrere un nuovo termine dell'obbligo di conservazione documentale (fino allo spirare del termine di decadenza di accertamento dell'ultima dichiarazione rilevante)".



te decenni prima; se non addirittura in termini di fittizietà dell'operazione. Non si vede sulla base di quali principi, se non violando l'articolo 43, D.P.R. 600/1973 (tralasciando gli argomenti relativi al principio d'affidamento sancito dall'articolo 10, Statuto del contribuente) come il contribuente possa essere chiamato a giustificare componenti negativi la cui origine potrebbe risalire a ben 38 anni prima (si pensi agli immobili, 33 anni di ammortamento più 5 d'accertamento), oppure a 23 anni prima come per il caso dell'avviamento, ammortizzabile in 18 anni. Soprattutto in quest'ultima fattispecie, sarebbe quasi una "prova diabolica" dover dimostrare l'economicità dell'operazione, per esempio nel caso in cui il valore sia determinato a seguito di un'acquisizione onerosa di un'azienda, il cui prezzo è inevitabilmente correlato a elementi valutativi, a volte sottesi e basati su particolari circostanze considerate nella contrattazione intercorsa fra le parti, di cui inevitabilmente si perde memoria a così lunga distanza di tempo. Non basterebbero le scritture contabili e nemmeno i relativi contratti, ma piuttosto i documenti comprovanti le trattative preliminari (ad esempio *e-mail*) o comunque la più diversa documentazione al fine di provare la pertinenza e la veridicità di quel determinato componente.

#### Le perdite

Probabilmente l'aspetto più sconcertante è dato dalla scelta delle Sezioni Unite di cercare un'improbabile soluzione unitaria per "una casistica ampia e di notevole riscontro pratico" di cui peraltro si riconosce la "complessità ed eterogeneità"<sup>16</sup>. Partendo dalla fattispecie sottoposta della svalutazione crediti degli intermediari finanziari<sup>17</sup>, si coglie l'invito dell'ordinanza di remissione allargando l'orizzonte alle quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali<sup>18</sup>, alle "sopravvenienze attive rateizzabili (articolo 88, Tuir)"<sup>19</sup>, al riporto in avanti delle perdite di esercizi pregressi (articolo 84, Tuir) e di salto logico in salto logico, superando l'ambito del reddito di impresa, impegnandosi in un lungo elenco di crediti di imposta e detrazioni per i quali il Legislatore ha imposto la fruizione dilazionata nel tempo.

Il minimo comune denominatore sarebbe costituito esclusivamente "dalla rilevanza pluriennale di determinati componenti reddituali; cioè di elementi economici e patrimoniali che, per quanto emersi e consolidatisi nella loro genesi causale sostanziale in una determinata annualità d'imposta, sono tuttavia dalla legge fiscale ammessi a produrre effetti sulla formazione della base imponibile di annualità successive, eventualmente anche molto lontane da quella di origine".

La sentenza sottolinea aspetti relativamente marginali dell'eterogeneità dell'ampia casistica (la circostanza che possano essere elementi positivi o negativi nella formazione della base imponibile, la variabilità della durata, la costanza o meno delle rate), ma non sembra avere alcuna consapevolezza di ciò che avrebbe dovuto fortemente scoraggiare dalla ricerca di una soluzione unitaria. Cercando di non divagare, è chiaro che l'ordinanza di rimessione intendeva affrontare il tema dei componenti positivi o negativi del reddito di impresa per i quali il principio di autonomia del periodo di imposta è in qualche misura derogato, vuoi da scelte legislative (per citare un esempio omesso, oltre alla svalutazione crediti di specifico interesse, le manutenzioni eccedenti la quota deducibile nell'esercizio di sostenimento) vuoi per derivazione dai principi contabili (tipicamente gli ammortamenti). In tutte queste ipotesi, il bilanciamento tra le esigenze dell'accertamento e quelle dell'affidamento del contribuente si gioca intorno al bilancio e al principio di derivazione (rafforzata o meno)<sup>20</sup>.

Da notare che il tema finisce per avere riflessi anche su fattispecie in cui non vi è alcun elemento di

<sup>&</sup>lt;sup>20</sup> Sul punto le Sezioni Unite immaginano che anno dopo anno venga "riportato in dichiarazione il componente di reddito ne vengono al contempo richiamati e riutilizzati tutti i fatti presupposti e gli elementi costitutivi, può ben dirsi che quando l'ufficio operi la rettifica della dichiarazione in cui è riportata la singola quota, tale rettifica non incide in alcun modo, in pregiudizio del contribuente, sulla dichiarazione dell'anno di primo riporto ovvero su quelle successive già "decadute". Orbene, è pacifico che tale evidenza in dichiarazione dei redditi è data solo in un limitato caso di fattispecie e che in tutti i casi in cui la "pluriennalità" è di diretta derivazione dal bilancio, la dichiarazione non fornisce la benché minima indicazione dell'esistenza di un componente di reddito "pluriennale".



<sup>16</sup> Cfr. § 4.1. della sentenza.

<sup>&</sup>lt;sup>17</sup> Di cui all'articolo 106, comma 3, Tuir.

<sup>&</sup>lt;sup>18</sup> La sentenza cita gli "articoli 102 e ss., Tuir" e quindi si può desumere che si riferisca non solo ai beni immateriali di cui all'articolo 103, Tuir ma anche all'ammortamento finanziario dei bei gratuitamente devolvibili (articolo 104, Tuir) e, verosimilmente anche alle spese relative a più esercizi di cui all'articolo 108, Tuir.

<sup>&</sup>lt;sup>19</sup> Il riferimento rimane oscuro, non solo per il refuso ortografico, non solo per la genericità del riferimento all'intero articolo 88, Tuir dove l'unica- salvo errore - ipotesi di rateizzazione è quella delle indennità risarcitorie in anni successivi (comma 2), ma soprattutto perché non siano state citate le plusvalenze rateizzabili di cui all'articolo 86, comma 4, Tuir.

ripartizione pluriennale, ma laddove il componente di reddito è determinato per differenza rispetto a un elemento di costo il cui sostenimento risale ad anni precedenti ormai fuori dall'orizzonte decadenziale dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973 (è questo un caso assai frequente per le plus e minusvalenze). Per questa via, potrebbe finire per risultare intaccato anche il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, uno dei capisaldi della disciplina del reddito d'impresa.

Inoltre, il tema dei crediti di imposta e detrazioni fruibili in più esercizi è completamente differente e si gioca esclusivamente sui presidi di volta in volta imposti dal Legislatore, per la verifica della spettanza e dell'esistenza del credito con conseguenze sanzionatorie (anche penali) significativamente differenti.

Ancora differente è poi l'ipotesi delle perdite riportabili a nuovo.

Qui il tema sarebbe come superare l'articolo 43, D.P.R. 600/1973.

Nel caso delle perdite fiscali, non vi alcun elemento economico (né tanto meno patrimoniale) che sia emerso nella sua genesi causale sostanziale in una determinata annualità d'imposta, bensì si presenta esclusivamente una modalità concreta con cui il Legislatore ha voluto attuare il principio di autonomia dei periodi di imposta. In tal senso, a fronte di una perdita, invece di prevedere la determinazione di un'imposta negativa (e quindi un corrispondente diritto di credito del contribuente), la scelta è caduta sul concorso della perdita in abbattimento dei redditi degli esercizi successivi21. Non si tratta quindi di un elemento reddituale ma della stessa base imponibile di periodo: la perdita non è altro che il risultato algebrico (negativo) di tutti gli elementi reddituali del periodo, cosicché rimettere in discussione la perdita del periodo d'imposta in cui si è formata significa rimettere in discussione l'intero periodo d'imposta, non un singolo elemento reddituale di esso. Per questi motivi, non vi è alcun modo per entrare nel merito della perdita se non quella di derogare all'articolo 43, D.P.R. 600/1973 sopra menzionato e procedere, illegittimamente, a un accertamento oltre tempo massimo consentito. In merito, ne consegue che l'unica soluzione condivisibile sia quella di non consentire alcun accertamento che rimetta in discussione l'esistenza delle perdite degli esercizi precedenti, sulle quali il potere di rettifica dell'Amministrazione finanziaria non si è esercitato, con la conseguente definitività del risultato passivo dell'esercizio.

#### Riferimenti normativi

articolo 43, D.P.R. 600/1973 Corte di Cassazione sentenza n. 8500/2021

<sup>&</sup>lt;sup>21</sup> La scelta legislativa ha effetti non solo finanziari ma anche economici in caso di cambiamento di aliquote.



### Individuazione del committente nelle prestazioni di servizi intra UE

Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 217/2021, ha stabilito le modalità per individuare il committente effettivo dei servizi resi da una società italiana nel caso in cui gli utenti finali, stabiliti all'estero, siano controllati dalla capogruppo italiana, firmataria del contratto in forza del quale i servizi sono resi.

#### L'oggetto dell'istanza di interpello

L'interpello è stato presentato da una società italiana facente parte di un gruppo, *leader* globale nella fornitura di licenze *software*.

La società istante, controllata interamente da una società con sede in uno Stato extra UE, si occupa, tra l'altro, di attività di *licensing* e *advisory* in ambito informatico, laddove la prima riguarda la rivendita di licenze *software*, mentre la seconda concerne tutte le attività di gestione e assistenza per le problematiche connesse ai *software*.

Per comprendere il modello di *business* della società istante è necessario esaminare gli accordi quadro sottoscritti tra i titolari di *software* e i gruppi multinazionali.

Le parti di tali contratti globali sono, da una parte, i produttori di *software* e, dall'altra, le capogruppo ai vertici dei gruppi industriali multinazionali.

L'accordo quadro prevede l'identificazione di tutte le affiliate/controllate della capogruppo che possono essere potenziali utenti del servizio e che quest'ultimo debba essere reso dal rivenditore autorizzato delle licenze (nella specie, la società istante). Nell'ambito dei contratti globali, la controllante della società istante non interviene come controparte contrattuale, ma è citata quale *partner* del produttore di *software*, autorizzato – attraverso altre società del gruppo – a rivendere le licenze e a fornire i servizi di assistenza alle società dei gruppi industriali multinazionali.

Al fine di dare esecuzione ai menzionati accordi quadro o contratti globali, il produttore di *software* stipula con la casa madre del gruppo il c.d. "*Channel Price Sheet"* (CPS). In concreto:

- la controllante della società istante:
  - acquista dal produttore di software le licenze al prezzo stabilito con il CPS medesimo;
  - vende alla società istante le medesime licenze software acquistate dal produttore;
- la società istante rivende la licenza *software* agli utenti finali del servizio, applicando un *mark up* sul costo di acquisto della licenza.

Gli utenti finali dei servizi di *licensing* e *advisory* resi dalla società istante sono soggetti passivi ai fini Iva, stabiliti e non stabiliti nel territorio dello Stato, che appartengono al gruppo industriale multinazionale, il quale – attraverso la propria capogruppo – è parte del contratto globale stipulato con i produttori di *software*.

I rapporti contrattuali tra la società istante e gli utenti finali del servizio sono definiti dagli ordini di acquisto emessi da questi ultimi nei confronti della prima. In proposito, è frequente l'emissione dell'ordine di acquisto da parte di una società estera, utente del servizio, che tuttavia appartiene a un gruppo domestico, la cui capogruppo ha sottoscritto l'accordo quadro con il produttore del software.

Così descritta la fattispecie, la società istante intende comprendere se, ai sensi dell'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972, la prestazione dalla medesima resa possa considerarsi effettuata in Italia, nell'i-potesi in cui il committente sia un soggetto passivo stabilito all'estero, direttamente o indirettamente controllato dalla capogruppo, soggetto passivo Iva stabilito in Italia, la quale ha sottoscritto l'accordo quadro o contratto globale con il titolare delle licenze software.



#### Individuazione della natura dell'operazione

Per definire il luogo impositivo delle prestazioni rese dalla società istante è essenziale individuare la natura delle operazioni oggetto di fornitura.

Nella risposta a interpello n. 217/2021, l'Agenzia delle entrate ha osservato che, con documentazione integrativa pervenuta dalla società istante, quest'ultima ha reso noto che, in qualità di rivenditore autorizzato del produttore di *software*, cede al cliente finale – che ha sempre lo *status* di soggetto passivo – la licenza per utilizzare un *software* standardizzato. Il produttore mette a disposizione del cliente, che ha acquistato la licenza dalla società istante, le credenziali e le *password* tramite le quali può accedere al sito *internet* del produttore stesso per scaricare il *software* medesimo. Non vi è alcun trasferimento di beni "fisici", come supporti, cd, dvd, etc..

#### Servizi elettronici

L'Allegato II della Direttiva 2006/112/CE elenca, a titolo illustrativo, le principali tipologie di servizi forniti tramite mezzi elettronici, per le quali sono previste specifiche regole applicabili ai fini dell'individuazione del luogo impositivo.

Sono qualificati come servizi elettronici:

- la fornitura di siti web e web hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- la fornitura di software e relativo aggiornamento;
- la fornitura di immagini, testi, informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
- la fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
- la fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

L'Allegato I del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE ha fornito ulteriori specificazioni sulle singole tipologie di servizi elettronici di cui al citato Allegato II della Direttiva 2006/112/CE.

Tipologia di servizi elettronico	Ulteriori fattispecie
Fornitura di siti web e web hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature	<ul> <li>Hosting di siti web e di pagine web;</li> <li>manutenzione automatica di programmi, remota e online;</li> <li>amministrazione remota di sistemi;</li> <li>conservazione (warehousing) dei dati online, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente;</li> <li>fornitura online di spazio sul disco in funzione delle richieste.</li> </ul>
Fornitura di <i>software</i> e relativo aggiornamento	<ul> <li>Accesso o scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti;</li> <li>bannerblocker, ossia software per bloccare la comparsa di banner pubblicitari;</li> <li>driver di scaricamento, come il software di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti;</li> <li>installazione automatica online di filtri per i siti web;</li> <li>installazione automatica online di sbarramenti (firewalls).</li> </ul>
Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati	<ul> <li>Accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica;</li> <li>accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi;</li> <li>contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche;</li> <li>abbonamento a giornali o riviste online;</li> <li>siti personali (weblog) e statistiche relative ai siti web;</li> <li>notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche online;</li> <li>informazioni online generate automaticamente da software sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo;</li> <li>fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito web;</li> <li>utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su internet.</li> </ul>



Fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento

- Accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari;
- accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni;
- accesso o scaricamento di film;
- scaricamento di giochi su computer e su telefoni cellulari;
- accesso a giochi online automatici dipendenti da internet o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono geograficamente lontani gli uni dagli altri.

Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza

- Tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, a eccezione dei casi in cui internet o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente;
- libri di esercizi completati dagli studenti *online* e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

L'elencazione in esame è esemplificativa, tant'è che l'articolo 7 del citato Regolamento, modificato dall'articolo 1, Regolamento 2013/1042/UE:

- da un lato, ha stabilito che i servizi prestati mediante mezzi elettronici:
  - comprendono i servizi forniti attraverso internet o una rete elettronica;
  - la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione;
- dall'altro, ha ulteriormente individuato i servizi che, rispettivamente, rientrano e non rientrano, nella definizione di servizi prestati mediante mezzi elettronici.

#### Servizi inclusi

- Fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti:
- servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;
- servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito internet che operi come mercato online, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;
- offerte forfettarie di servizi internet (Internet Service Packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti online, etc.);
- servizi elencati nell'Allegato I¹.

#### Servizi esclusi

- Servizi di teleradiodiffusione;
- servizi di telecomunicazione;
- beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avvengano elettronicamente;
- CD-ROM, dischetti e supporti fisici analoghi;
- · materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste;
- CD e audiocassette;
- video cassette e DVD;
- giochi su CD-ROM;
- servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica;
- servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto;
- servizi di riparazione materiale offline delle apparecchiature informatiche;
- servizi di conservazione dei dati offline;
- servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione;
- servizi di *helpdesk* telefonico;
- servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta;
- prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini;
- prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Si veda la precedente tabella.



Dal quadro normativo sopra esposto, è possibile desumere, in linea con quanto specificato dalla risposta a interpello n. 217/E/2021, che la società istante, in qualità di rivenditrice autorizzata del produttore di *software*, delle licenze per utilizzare il *software* agli utenti finali, pone in essere una prestazione avente natura di servizio elettronico.

#### Individuazione del luogo impositivo dell'operazione

Dopo avere definito la natura dell'operazione oggetto dell'istanza di interpello occorre individuare quale sia il corrispondente luogo impositivo, specificando il criterio territoriale previsto per le prestazioni di servizi elettronici, che dipende dallo *status* del committente e dal luogo in cui quest'ultimo è stabilito.

#### Territorialità dei servizi elettronici

Dal 1° gennaio 2015, per effetto delle modifiche previste dall'articolo 5, Direttiva 2008/8/CE, i rapporti "B2C" (business to consumer) sono equiparati a quelli "B2B" (business to business), siccome il luogo impositivo dei servizi digitali coincide sempre con il Paese del cliente, a prescindere:

- sia dalla qualifica di quest'ultimo (soggetto Iva o meno);
- sia dal Paese in cui il fornitore si considera stabilito (Paese UE o extra UE).

Al fine, tuttavia, di garantire che la tassazione avvenga nel luogo di effettivo consumo del servizio, agli Stati membri è concessa la duplice facoltà di deroga prevista dal riformulato articolo 59-bis, Direttiva 2006/112/CE, ossia:

- da un lato, di escludere da imposizione i servizi che, benché territorialmente rilevanti, siano utilizzati al di fuori della UE;
- dall'altro, di assoggettare a imposizione i servizi extraterritoriali se utilizzati all'interno dello Stato membro.

Il Legislatore nazionale, a seguito delle novità introdotte dall'articolo 1, D.Lgs. 42/2015, ha previsto che, nell'ambito dei rapporti "B2C", si considerano effettuate in Italia:

- le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il cliente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero<sup>2</sup>; e
- le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando il cliente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero, purché utilizzate nel territorio della UE<sup>3</sup>.

Nell'ambito, invece, dei rapporti "B2B", le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, nonché quelle di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, sono territorialmente rilevanti in Italia in base al criterio generale di cui all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, vale a dire quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato<sup>4</sup>, indipendentemente dal luogo di utilizzo.

Dal 10 giugno 2020, per effetto dell'articolo 1, D.Lgs. 45/2020, i criteri territoriali previsti, nei rapporti "B2C", dal citato articolo 7-sexies, comma 1, lettere f) e g), D.P.R. 633/1972 – secondo cui i servizi elettronici si considerano effettuati in Italia se resi a consumatori ivi stabiliti e, per i servizi di telecomunicazione di teleradiodiffusione, a condizione che siano utilizzati nella UE – sono sostituiti da quelli contenuti nel novellato articolo 7-octies, comma 1, dello stesso D.P.R. 633/1972. La novità è rappresentata dalla previsione di una soglia annua di 10.000 euro, al di sotto della quale i servizi in esame si considerano rilevanti nel Paese di stabilimento del fornitore, anziché in quello del cliente, "privato consumatore".

In particolare, il comma 1 del citato articolo 7-octies conferma il sistema territoriale applicabile, in via generale, ai servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione già previsto dall'articolo 7-sexies, comma 1, lettere f) e g), D.P.R. 633/1972, prevedendo che l'Iva sia dovuta in Italia se il cliente è ivi domiciliato o ivi residente senza domicilio all'estero, con l'avvertenza che, per i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, continua a essere rilevante anche l'utilizzo nella UE.

Dopodiché, il secondo e il terzo comma dello stesso articolo 7-octies individuano le eccezioni ai criteri territoriali di cui sopra, rispettivamente per i servizi resi da fornitori di altri Paesi UE a clienti

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972, per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" s'intende l'operatore domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute; per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.



<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Cfr. articolo 7-sexies, comma 1, lettera f), D.P.R. 633/1972

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Cfr. articolo 7-sexies, comma 1, lettera g), D.P.R. 633/1972.

italiani e da fornitori italiani a clienti di altri Stati UE.

Nel primo caso (fornitore di altro Stato UE), l'Iva non è dovuta in Italia, salvo opzione del fornitore estero, se l'ammontare complessivo dei servizi in questione, resi nell'anno precedente a "privati consumatori" stabiliti in altri Paesi UE, non è superiore a 10.000 euro annui.

Nel secondo caso (fornitore italiano), specularmente, l'Iva è dovuta in Italia, salvo opzione del fornitore nazionale, se l'ammontare complessivo dei servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, resi nell'anno precedente a "privati consumatori" stabiliti in Paesi UE diversi da quello del fornitore, non è superiore a 10.000 euro annui.

L'opzione per l'applicazione dell'imposta nel Paese UE del cliente è disciplinata dal comma 4, artico-lo 8-octies, D.P.R. 633/1972, prevedendo che la stessa abbia effetto fino a quando non sia revocata e, comunque, per almeno 2 anni e che debba essere comunicata nella dichiarazione Iva relativa all'anno in cui è esercitata<sup>5</sup>.

#### Status del committente

Anche se i criteri territoriali applicabili ai servizi "B2C" sono stati equiparati a quelli relativi ai servizi "B2B", resta imprescindibile, per il fornitore nazionale, verificare lo *status* del cliente non residente, in modo da individuare il soggetto tenuto ad assolvere l'imposta nel Paese di consumo e ad adempiere i connessi obblighi "formali".

La qualifica del destinatario deve essere determinata attraverso i criteri presuntivi definiti dall'articolo 18 del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, così come riformulato dal Regolamento di esecuzione 2013/1042/UE con effetto dal 1° gennaio 2015.

In particolare, è previsto che il fornitore, anche se dispone di informazioni contrarie, può considerare che il cliente stabilito nell'Unione Europea sia una persona priva di soggettività passiva d'imposta se quest'ultimo non gli ha comunicato il proprio numero di identificazione Iva.

La disposizione in esame, contenuta nell'articolo 18, § 2, comma 2, del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, intende semplificare gli obblighi impositivi per i servizi digitali, di norma erogati a un numero elevato di clienti e a fronte di un corrispettivo di modesto importo. La norma, quindi, si pone in deroga ai criteri ordinari previsti dallo stesso articolo 18, che consentono al fornitore, salvo che disponga di informazioni contrarie, di presumere che il cliente stabilito nella UE:

- sia un soggetto passivo d'imposta se gli ha comunicato il proprio numero di partita Iva (articolo 18, § 1); ovvero, al contrario
- non sia un soggetto passivo d'imposta se non gli ha comunicato il proprio numero di partita Iva (articolo 18, § 2).

Dal tenore letterale della nuova disposizione si desume che la deroga opera facoltativamente, nel senso che il fornitore può (e non deve) considerare come "privato consumatore" il cliente comunitario non residente che non gli abbia comunicato il proprio numero di identificazione Iva. Va da sé che la possibilità di qualificare il destinatario del servizio come un soggetto passivo d'imposta implica, per il fornitore, l'onere di dimostrare l'effettivo *status* del cliente.

Il 6° Considerando del Regolamento di esecuzione 2013/1042/UE fa riferimento all'ipotesi in cui il fornitore, che abbia qualificato il cliente come un soggetto non passivo d'imposta, riceva da quest'ultimo la comunicazione del proprio numero di partita Iva. In questa eventualità, si afferma che, conformemente alle norme generali, lo *status* originario del destinatario del servizio deve essere modificato, non essendo più il fornitore il debitore d'imposta per il servizio reso.

#### Stato di stabilimento del committente

In merito all'individuazione del luogo di stabilimento del committente, alla luce della lettera d), articolo 7, D.P.R. 633/1972, si considerano soggetti stabiliti nel territorio dello Stato:

- i soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la predetta disposizione chiarisce che, per domicilio, s'intende il luogo in cui si trova la sede legale e, per residenza, s'intende il luogo in cui si trova la sede effettiva;
- la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> Al riguardo, è da ritenere che, in caso di omessa o tardiva comunicazione, prevalga il c.d. "comportamento concludente" del fornitore, sicché l'efficacia dell'opzione resta impregiudicata.



In base alla medesima lettera d) dell'articolo 7, analoghi criteri valgono con riferimento all'individuazione del luogo di stabilimento del prestatore.

L'articolo 10 del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE individua il luogo nel quale il soggetto passivo fissa la sede della propria attività in quello in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa, vale a dire in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa o dove si riunisce la direzione. A tale riguardo, il luogo individuato dal citato Regolamento coincide, in linea generale, con quello della sede legale, a meno che non emergano elementi in senso contrario.

Le prestazioni rese nell'ambito dei rapporti "B2B", per i quali non operano i criteri di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, D.P.R. 633/1972, si considerano dunque territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia ove rese:

- a soggetti ivi domiciliati o residenti che non abbiano stabili organizzazioni all'estero;
- a soggetti ivi domiciliati o residenti che abbiano stabili organizzazioni all'estero, sempreché le prestazioni non siano commesse da tali stabili organizzazioni;
- a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Le stesse prestazioni non si considereranno territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia ove rese:

- a soggetti domiciliati o residenti all'estero e senza stabile organizzazione in Italia;
- a soggetti domiciliati o residenti all'estero e con stabile organizzazione in Italia, sempreché le prestazioni non siano commesse da tali stabili organizzazioni;
- a stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati e residenti in Italia.

L'articolo 11 del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE chiarisce, per la prima volta in ambito Iva, che, per "stabile organizzazione", deve intendersi qualsiasi organizzazione – diversa dalla sede principale dell'attività economica – che sia caratterizzata:

- da un grado sufficiente di permanenza; e
- da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire all'organizzazione medesima di:
  - ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze (caso in cui la stabile organizzazione sia il committente del servizio,  $ex \S 1$  dell'articolo 11);
  - fornire i servizi di cui assicura la prestazione (nel caso di servizi prestati a committenti non soggetti passivi d'imposta e nel caso di servizi resi tramite mezzi elettronici, come stabilito dal § 2 dell'articolo 11).

Il § 3 dell'articolo 11 del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE chiarisce, inoltre, che l'esistenza di un numero di partita Iva non costituisce da sola una prova sufficiente della presenza, in uno Stato membro, di una stabile organizzazione di un soggetto passivo che abbia la sede principale della propria attività economica in uno Stato membro diverso.

L'articolo 21 del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE prende in considerazione il caso in cui il committente sia stabilito in più di uno Stato, prevedendo che la prestazione si considera effettuata nello Stato in cui il committente ha stabilito la sede della propria attività economica. Tuttavia, nel caso in cui la prestazione sia resa a una stabile organizzazione del soggetto passivo, la medesima prestazione di servizi è imponibile nel luogo in cui è ubicata la stabile organizzazione destinataria del servizio.

Così, in via esemplificativa, in caso di prestazione resa nei confronti di un soggetto passivo residente e domiciliato in Italia che abbia una stabile organizzazione in Germania, la stessa si considera effettuata in Germania se commessa da tale stabile organizzazione e, diversamente, in Italia.

Nel caso di un soggetto con più stabili organizzazioni localizzate in più Paesi, al fine di acclarare quale sia la stabile organizzazione del soggetto passivo stabilito in più Stati che commette una prestazione, l'articolo 22, § 1, del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE dispone che particolare riguardo deve aversi:

- alla natura e all'utilizzazione dei servizi forniti;
- all'organizzazione che, sia contrattualmente sia in base del numero di partita Iva fornito al prestatore, risulta compiere la prestazione;
- all'organizzazione che provvede al pagamento del servizio.

In caso di servizi resi nell'ambito di un contratto globale a beneficio di più stabili organizzazioni del committente site in diversi Stati, qualora il prestatore non possa determinare la stabile organizzazione cui viene fornita la prestazione, il servizio medesimo si considera effettuato nello Stato in cui la casa madre ha la sede della propria attività economica, così come previsto dall'articolo 22, § 1, del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE.



#### Attrazione della prestazione nel luogo di stabilimento dell'utente finale

Nel caso di specie, il dubbio interpretativo sollevato dalla società istante è relativo all'individuazione dell'effettivo committente dei servizi di *licensing* e *advisory*, non essendo chiaro se quest'ultimo sia l'utente non residente che effettua l'ordine di acquisto o la controllante italiana del predetto utente non residente, la quale ha previamente sottoscritto l'accordo quadro con il produttore del *software* che prevede l'acquisto di un numero di licenze *software* in un arco temporale prestabilito, sulla base delle esigenze delle controllate.

#### Criteri interpretativi per l'individuazione dell'effettivo committente

Il richiamato articolo 22 del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, con specifico riferimento ai rapporti tra casa madre e stabile organizzazione, prevede che, al fine di individuare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio, il prestatore esamini la natura e l'utilizzazione del servizio fornito. Quando l'analisi della natura e dell'utilizzazione del servizio fornito non consentono di identificare la stabile organizzazione cui viene fornito il servizio, il prestatore, a tal fine, esamina in particolare se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro del destinatario e comunicatogli dal destinatario identificano la stabile organizzazione quale destinataria del servizio e se la stabile organizzazione è l'entità che paga per il servizio.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, tali criteri ermeneutici, funzionali a individuare l'effettivo committente di un servizio (la casa madre oppure la stabile organizzazione, laddove per il contesto e le modalità di erogazione dello stesso tale circostanza sia dubbia) partendo innanzitutto dalla analisi della natura della prestazione dei servizi e poi delle clausole contrattuali, sebbene espressamente previsti solo nell'ambito degli specifici rapporti tra stabile organizzazione e casa madre, possono essere utilizzati anche nel caso di specie, in quanto rispondenti all'esigenza di applicare correttamente le norme sulla rilevanza territoriale dell'imposta in contesti in cui i soggetti passivi fornitori del servizio e i committenti sono stabiliti in Paesi diversi.

A conferma di questa conclusione, la giurisprudenza comunitaria ha sottolineato l'importanza dell'analisi della realtà economica dell'operazione e delle clausole di un accordo contrattuale al fine di
inquadrare la natura della prestazione, da cui dipende, tra l'altro, l'applicazione delle regole sulla
territorialità dell'operazione e la determinazione della base imponibile anche in altri ambiti (quali, ad
esempio, la distinzione tra le operazioni semplici e complesse, oppure il regime dell'accessorietà)<sup>6</sup>.

#### Criteri interpretativi per l'individuazione dell'effettivo committente

Applicando i predetti principi ermeneutici al caso di specie, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che i destinatari dei servizi elettronici erogati dalla società istante siano gli utenti finali stabiliti all'estero, ancorché controllati dalla capogruppo italiana, firmataria del contratto globale, con la conseguenza che, sotto il profilo dell'Iva, le prestazioni in commento, essendo prive del requisito della territorialità, sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva in Italia ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Dagli elementi esplicitati nell'istanza di interpello emerge, infatti, che la capogruppo italiana, controllante degli utenti esteri, non appare assumere, né giuridicamente né fattualmente, il ruolo di committente dei servizi resi dalla società istante.

Sotto il profilo giuridico, l'accordo quadro non regola i rapporti tra il prestatore del servizio (l'istante) e gli utenti finali, ma il rapporto tra i produttori di *software* e la capogruppo italiana, stabilendo l'impegno dei soggetti del gruppo a rifornirsi presso i primi.

La specifica prestazione di servizi, invece, è resa direttamente dalla società istante all'utente finale sulla base di un ordine di acquisto effettuato da quest'ultimo, fatturata agli utenti – che indicano all'istante il proprio numero identificativo Iva – e, infine, pagata dagli stessi.

#### Riferimenti normativi

articolo 7, 7-ter, 7-quater e 7-quinquies, 7-sexies e articolo 7-octies, D.P.R. 633/1972 Allegato II e articolo 59-bis, Direttiva 2006/112/CE articoli 7, 10, 11, 18, 21 e 22, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE risposta a interpello n. 217/E/2021

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Cfr. Corte di Giustizia UE, 20 giugno 2013, causa C-653/11.



#### Scadenze del mese di giugno

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

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

#### martedì 15 giugno

#### **Fatturazione differita**

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

#### mercoledì 16 giugno

#### Ritenute condomini

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

#### Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta per il mese di aprile utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6005. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

#### Iva annuale

I Contribuenti Iva che hanno scelto il pagamento rateale del saldo Iva 2020 relativa al periodo d'imposta 2020 risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno effettuato il versamento della prima rata il 16.03.2021, devono versare oggi la 4° rata con interessi utilizzando il codice tributo: 6099.

#### Ritenute

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

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

#### **Contributi sospesi Covid**

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

#### **ACCISE**

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



### Scadenzario

#### domenica 20 giugno

#### Dichiarazione periodica Conai

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

#### venerdì 25 giugno

#### Intrastat

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

#### mercoledì 30 giugno

#### Intra 12

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

#### **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 maggio.

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

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.06.2021.





11 Giugno ore 10.00

# TOGETHER WEWIN

Ti aspettiamo all'evento gratuito online, per discutere insieme di digitale e recovery fund

IN OMAGGIO
AI PARTECIPANTI UN CORSO DA 3CFP



ISCRIVITI SUBITO SU talks.teamsystem.com



#### **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



