

# IVA IN PRATICA

## Iva

Iva di gruppo per i soggetti non residenti

*Marco Peirolo* 2

I dintorni dell'indetraibilità dell'Iva. Il caso dello studio del professionista in affitto e ristrutturato *ex novo*

*Gianfranco Antico* 14

Modalità di fatturazione per le cessioni di beni con San Marino da parte dei soggetti non residenti in Italia

*Marco Peirolo* 22

Requisito per il vincolo economico nel Gruppo Iva

*Luigi Scappini* 35

## Il caso risolto

Comunità per anziani: fatturazione elettronica e comunicazione SdI

*Centro studi tributari* 43

## Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza

*Centro studi tributari* 46

## Iva in pratica n. 81/2023

# Iva di gruppo per i soggetti non residenti

Marco Peirola – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 544/E/2022](#), ha fornito chiarimenti in merito all'applicabilità della procedura dell'Iva di gruppo, disciplinata dall'[articolo 73](#), comma 3, D.P.R. 633/1972 e dalle disposizioni applicative del D.M. 13 dicembre 1979, nel caso di un soggetto non residente identificato ai fini Iva in Italia dopo il 1° gennaio dell'anno di applicazione dell'Iva di gruppo.

### Oggetto dell'istanza di interpello

L'istante è una società di capitali con sede legale in Lussemburgo, fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'[articolo 73](#), commi 3 e 5-*bis*, Tuir, integralmente e indirettamente controllata da una società italiana.

La società, fin dalla sua costituzione, avvenuta anteriormente al 1° luglio 2021, detiene le partecipazioni di controllo in alcune società di capitali di diritto italiano.

L'istante ritiene di qualificarsi come soggetto passivo stabilito ai fini Iva in Italia, ai sensi e per gli effetti degli articoli [7](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972 e [10](#), Regolamento di esecuzione 2011/282/UE e di essere in possesso dei requisiti previsti per l'esercizio dell'opzione, a partire dal 1° gennaio 2022, per la procedura di liquidazione Iva di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972 e dal D.M. 13 dicembre 1979.

Pertanto, ha presentato:

- il 20 maggio 2022, la dichiarazione di inizio attività ex [articolo 35](#), D.P.R. 633/1972, tramite il modello AA7/10;
- il 6 giugno 2022, entro 90 giorni dalla scadenza del termine, la dichiarazione Iva relativa all'anno 2021, nella quale ha esercitato, in qualità di società controllante, l'opzione per la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo unitamente alle società controllate, con effetto dal 1° gennaio 2022.

Ciò posto, l'istante ha chiesto all'Agenzia delle entrate di confermare che:

- qualora non vi sia coincidenza tra il luogo della sede legale e quello della sede effettiva, quest'ultimo debba assumere prevalenza, ai fini dell'individuazione del luogo di stabilimento di una persona giuridica ai fini Iva e che, conseguentemente, la società debba considerarsi come soggetto passivo stabilito ai fini Iva in Italia, ai sensi e per gli effetti degli articoli [7](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972 e [10](#), Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, posto che, in Italia, sono assunte le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa dell'istante, a nulla rilevando, in senso contrario, la circostanza che la sede legale della società sia ubicata all'estero;
- pur essendo costituita nella forma di Srl di diritto lussemburghese, l'istante possa legittimamente esercitare l'opzione per la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo in qualità di controllante, in ragione di una interpretazione teleologico-sistematica ed evolutiva delle norme disciplinanti l'Iva di gruppo, in passato già fatta propria dall'Agenzia delle entrate;
- la validità dell'opzione per la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo non sia in alcun modo inficiata dalle tempistiche con cui l'istante ha provveduto a identificarsi ai fini Iva in Italia e a presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2021, posto che, in ogni caso, l'istante e le controllate hanno provveduto alla liquidazione cumulativa dell'imposta per l'intero anno solare 2022 e la dichiarazione Iva relativa all'anno 2021 è da considerarsi valida a tutti gli effetti, alla luce del combinato disposto degli articoli [2](#), comma 7 e [8](#), comma 6, D.P.R. 322/1998.

In subordine, nella denegata ipotesi in cui l'Agenzia delle entrate non condividesse tale soluzione interpretativa, l'istante ha chiesto conferma della possibilità, per la società, di avvalersi dell'istituto della remissione *in bonis*, di cui agli articoli [7-quater](#), comma 29, D.L. 193/2016 e/o 2, commi 1, 2, 3 e 3-bis, D.L. 16/2012, entro il termine per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2022.

## Compensazione delle posizioni creditorie e debitorie

La procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo consente alle società di un gruppo, in presenza di determinati presupposti nel prosieguo esaminati, di procedere alla liquidazione periodica dell'Iva in maniera unitaria, mediante compensazione dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni delle società partecipanti.

Nello specifico, le dichiarazioni annuali delle società controllate possono essere presentate dalla controllante e i versamenti dell'Iva possono essere effettuati da quest'ultima per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante e dalle società controllate, al netto delle eccedenze detraibili. A tal fine, le società controllate, in luogo dei versamenti o del computo in detrazione dei crediti d'imposta, trasferiscono ogni mese o trimestre, ai sensi dell'articolo 4, D.M. 13

dicembre 1979, le proprie risultanze periodiche alla società controllante entro il termine stabilito per la liquidazione dell'imposta; l'ente o società controllante, a sua volta, esegue la liquidazione periodica del gruppo compensando i debiti Iva di alcune società con i crediti Iva di altre società.

In merito alle liquidazioni periodiche dei soggetti partecipanti all'Iva di gruppo, anche a seguito delle modifiche introdotte dal D.M. 13 febbraio 2017, continua a essere previsto che le relative risultanze siano riportate dall'ente o società controllante, entro i termini previsti per la liquidazione dell'imposta, in un apposito registro riassuntivo. È stato, invece, abolito l'obbligo, da parte delle società controllate, di effettuare, a margine delle liquidazioni eseguite nei registri Iva, l'annotazione *“il saldo è trasferito alla società controllante ..., partita Iva ...”*.

Ciascuna società del gruppo avendo la facoltà, e non l'obbligo, di partecipare alla procedura dell'Iva di gruppo, valuterà l'opportunità e la convenienza se esercitare la prescritta opzione prima di trasferire alla controllante i saldi risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche, ovvero se avvalersi di altre alternative<sup>1</sup>.

Resta, però, inteso che, dal momento in cui la società controllata aderisce alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, perde totalmente la disponibilità del proprio saldo attivo dovendo trasferire l'intero credito Iva all'ente o società controllante; ne consegue l'impossibilità, per la società controllata, di compensare tale credito con gli altri tributi o contributi dalla stessa dovuti<sup>2</sup>.

A norma dell'articolo 6, D.M. 13 dicembre 1979, l'eccedenza di credito risultante dalle dichiarazioni annuali Iva dell'ente o società controllante o delle società controllate può essere compensata in tutto o in parte con le somme dovute a titolo di Iva dalle altre società partecipanti alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo prestando le garanzie di cui all'[articolo 38-bis](#), D.P.R. 633/1972. In tal modo si estinguono all'interno del gruppo le situazioni creditorie in capo ad alcune società con quelle debitorie in capo ad altre.

Peraltro, l'[articolo 8](#), D.P.R. 542/1999, esclude la compensazione di cui all'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, dei debiti e crediti emergenti dalla liquidazione delle singole società partecipanti alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo e trasferiti dalle medesime alla società controllante. Di converso, la

<sup>1</sup> In un'ottica di semplificazione, la L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), nel modificare il comma 3, articolo 73, D.P.R. 633/1972, ha previsto che, dal 1° gennaio 2017, l'ente o società controllante comunica all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'opzione per la procedura dell'Iva di gruppo con la dichiarazione Iva presentata nell'anno solare a decorrere dal quale intende avvalersi del regime speciale. L'opzione, pertanto, non deve più essere comunicata con il modello Iva 26, approvato con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 dicembre 2010, da presentare entro il termine di liquidazione dell'Iva relativa al mese di gennaio dell'anno di esercizio dell'opzione (16 febbraio). Nel modello di dichiarazione Iva è stato, infatti, istituito il quadro VG, denominato *“Adesione al regime previsto per le società controllanti e controllate”*, in cui vanno indicati i dati relativi alle società che partecipano alla compensazione Iva e alle società che partecipano alla catena di controllo, ma non alla compensazione Iva.

<sup>2</sup> Cfr. [risoluzione n. 221/E/2002](#).

stessa norma consente a quest'ultima di effettuare la compensazione tra i debiti e i crediti risultanti dal prospetto riepilogativo annuale della dichiarazione del gruppo presentata dalla medesima controllante. La società capogruppo, infatti, rimane il solo soggetto legittimato a effettuare la compensazione, ai sensi del citato [articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, dell'eccedenza di credito del gruppo.

## Irrilevanza dei crediti Iva anteriori all'ingresso nel regime dell'Iva di gruppo

L'articolo 1, [comma 63](#), L. 244/2007 (c.d. Legge Finanziaria 2008), modificando il comma 3, [articolo 73](#), D.P.R. 633/1972, con decorrenza dal 2008, ha vietato alle società che partecipano per la prima volta alla liquidazione Iva di gruppo di far confluire nei calcoli compensativi della procedura la propria eccedenza di credito Iva derivante dal periodo d'imposta precedente.

La limitazione è diretta a evitare l'utilizzo improprio della procedura in esame, la quale:

*“può prestarsi a fenomeni estranei alla sua ordinaria fisiologia, nei casi in cui venga acquisito il controllo di soggetti in forte posizione creditoria al mero fine di utilizzare le eccedenze detraibili degli stessi in compensazione delle eccedenze debitorie del soggetto acquirente e delle società dallo stesso controllate”<sup>3</sup>.*

La disciplina dell'Iva di gruppo intende, infatti:

*“evitare che soggetti stabilmente vincolati da controlli azionari possano soffrire i pregiudizi finanziari che si verificherebbero ove – versando taluni di questi soggetti in posizione debitoria e altri in posizione creditoria agli effetti dell'Iva – ciascuno di essi operasse isolatamente ai fini del versamento del tributo. La procedura, pertanto, consente ai soggetti in posizione debitoria di non versare l'imposta fino a concorrenza delle eccedenze di credito dei soggetti del gruppo che si trovino in posizione creditoria e ai soggetti in posizione creditoria di ottenere, con un meccanismo di compensazione, un rimborso “iper-accelerato” fino a concorrenza delle eccedenze debitorie dei soggetti del gruppo in posizione debitoria”<sup>4</sup>.*

La previsione introdotta dalla c.d. Legge Finanziaria 2008 implica, pertanto, che le eccedenze detraibili relative al periodo d'imposta che precede quello di adesione al gruppo restino definitivamente nella disponibilità del soggetto in capo al quale si sono formate e che a esse si applichino i criteri ordinari di cui all'[articolo 30](#), D.P.R. 633/1972.

<sup>3</sup> Cfr. [risoluzione del Dipartimento per le politiche fiscali del Mef n. 4/2008](#).

<sup>4</sup> Cfr. [risoluzione n. 4/E/2008](#).

In altri termini, l'utilizzo delle suddette eccedenze negli anni successivi deve avvenire nel rispetto delle regole normalmente applicabili ai soggetti non facenti parte di un gruppo societario, sicché questi ultimi – in alternativa alla richiesta di rimborso – possono “*rinviare*” le eccedenze al periodo d'imposta successivo in modo da chiederle a rimborso nelle annualità successive, ovvero<sup>5</sup>:

- computarle in detrazione in anni successivi, una volta venuta meno la partecipazione alla liquidazione di gruppo; o
- utilizzarle in compensazione “*orizzontale*”, ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997.

### Ambito soggettivo della procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo

Fino al 31 dicembre 2016, la liquidazione Iva di gruppo era ammessa esclusivamente per le società di capitali, sia in veste di controllante sia di controllate<sup>6</sup>. In particolare, secondo il previgente articolo 2, comma 1, D.M. 13 dicembre 1979, si consideravano controllate soltanto le Spa, Sapa e Srl le cui azioni o quote fossero possedute per oltre il 50% del loro capitale, fin dall'inizio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata dall'ente o società controllante.

Dal 1° gennaio 2017, a seguito della modifica operata dall'articolo 1, comma 1, lettera d), D.M. 13 febbraio 2017, si considerano controllate le Spa, Sapa, Srl, Snc e Sas le cui azioni o quote sono possedute per oltre il 50% del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata dall'ente o società controllante. La percentuale di controllo, anche dopo le modifiche, è determinata senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto.

Ai fini dell'individuazione della nuova definizione di società controllata è stato, pertanto, modificato:

- da un lato, il requisito della forma giuridica, in quanto si considerano società controllate non più soltanto le società di capitali, ma anche quelle di persone;
- dall'altro, il requisito del periodo temporale del controllo, essendo richiesto che le azioni o quote delle società controllate siano possedute, per oltre il 50%, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, anziché almeno dall'inizio dell'anno solare precedente.

<sup>5</sup> Si vedano anche le risoluzioni [n. 92/E/2010](#), [n. 56/E/2011](#), e [n. 78/2011](#).

<sup>6</sup> Sull'applicabilità della procedura dell'Iva di gruppo nel caso in cui la società controllante sia una società di persone è stato chiesto l'intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (ordinanza n. 11451/2014), che si sono pronunciate favorevolmente (sentenza n. 1915/2016), disattendendo la posizione della prassi amministrativa ([circolare n. 16/1986](#) e [risoluzione n. 22/E/2005](#)).

## Società non residenti

In base all'originario orientamento dell'Agenzia delle entrate, le società residenti all'estero non possono accedere alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo.

Con la [risoluzione n. 347/E/2002](#), è stato infatti precisato che tale preclusione:

*“per il soggetto non residente, anche se costituito in forma societaria, non è legata tanto a difficoltà di ordine pratico relative all'espletamento materiale degli obblighi tributari, bensì alla mancanza di un presupposto giuridico soggettivo previsto dalla fattispecie normativa”.*

Secondo la normativa all'epoca applicabile, l'articolo 2, D.M. 13 dicembre 1979, rubricato “*società controllate*”, circoscriveva la nozione di società controllata a un elenco tassativo di tipi societari previsti dal diritto interno italiano, comprendente le Spa, Sapa e Srl. Inoltre, per rientrare in tale definizione, occorre che le azioni o quote delle predette società aventi diritto di voto fossero possedute dalla società controllante o da altra società da quest'ultima controllata per una quota superiore al 50% del loro capitale fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

L'Amministrazione finanziaria, nell'illustrare la portata del citato articolo 2, D.M. 13 dicembre 1979, aveva sottolineato come il medesimo preveda che le società controllate, costituite esclusivamente in forma di società di capitali, possano assumere la veste di controllanti di altre società, lasciando chiaramente intendere che sia le une, sia le altre, debbano essere società di capitali appartenenti ai tipi previsti<sup>7</sup>. Risultava, pertanto, evidente che nella predetta definizione non potesse rientrare un soggetto non residente, sia pure costituito sotto forma societaria, anche se avesse nominato un proprio rappresentante fiscale nel territorio dello Stato.

Tale indicazione, relativa alla carenza del presupposto soggettivo per l'applicazione della disciplina dell'Iva di gruppo in capo alle società non residenti operanti nel territorio dello Stato con un rappresentante fiscale, era derogata nell'ipotesi della società non residente che partecipasse alla catena di controllo in posizione intermedia, in ragione del fatto che la semplice presenza nella catena di controllo di un gruppo di una società estera non operante nel territorio dello Stato è irrilevante ai fini dell'assolvimento degli obblighi di dichiarazione e liquidazione. In tal senso, era stato osservato che:

*“se nella fattispecie in esame, che si caratterizza per la presenza nella catena di controllo di società estere, i soggetti che partecipano alla compensazione Iva di gruppo possiedono tutti i requisiti previsti, appare irrilevante, ai fini della procedura di consolidamento, che alcune delle società costituenti anelli della catena siano ubicate all'estero”<sup>8</sup>.*

<sup>7</sup> Cfr. [circolare n. 16/1986](#), cit..

<sup>8</sup> Così la risoluzione n. 475921/1991.

La discriminazione a favore dei gruppi costituiti esclusivamente da società residenti, derivante dalla [risoluzione n. 347/E/2002](#), è stata superata dalla stessa Agenzia delle entrate.

Addivenendo a una interpretazione evolutiva delle norme disciplinanti l'istituto dell'Iva di gruppo, finalizzata a estenderne l'applicazione alle società residenti in altri Stati comunitari, la [risoluzione n. 22/E/2005](#) ha chiarito che:

*“l'applicazione del regime relativo all'Iva di gruppo deve potersi estendere a tutte la società di capitali, ivi comprese quelle residenti in Paesi comunitari che, alla stregua delle statuizioni vigenti nello Stato di residenza, assumono forme giuridiche equipollenti alle società di capitali di diritto italiano”, fermo restando “che, per potere utilizzare la procedura relativa all'Iva di gruppo, la società non residente dovrà far valere non soltanto la predetta equipollenza giuridica, ma anche la ricorrenza degli altri presupposti richiesti dalla norma, compreso il requisito temporale e quello relativo al possesso delle azioni o quote”.*

Con lo stesso documento di prassi è stato, infine, precisato che:

*“ai fini della partecipazione alla procedura dell'Iva di gruppo e, quindi, del concreto esercizio dei diritti previsti dal D.M. del 13 dicembre 1979, si richiede altresì che i soggetti societari non residenti si siano identificati ai fini Iva in Italia. Tale condizione può essere soddisfatta tramite l'esistenza di una stabile organizzazione ovvero con la nomina di un rappresentante fiscale o mediante l'identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-ter, D.P.R. 633/1972”.*

### **Esclusione dei soggetti residenti in Paesi extra UE**

L'Agenzia delle entrate, con il [principio di diritto n. 24/E/2019](#), dopo avere ricordato che la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo rappresenta un istituto di matrice comunitaria, il cui ambito soggettivo di applicazione è individuato dall'articolo 2, D.M. 13 dicembre 1979, ha richiamato le indicazioni fornite nella [risoluzione n. 22/E/2005](#), secondo cui la procedura dell'Iva di gruppo trova applicazione, a determinate condizioni, anche per le società residenti in altri Stati comunitari, sempreché identificate ai fini Iva in Italia.

Nel [principio di diritto n. 24/E/2019](#), l'Agenzia delle entrate ha osservato che:

*“tale interpretazione si è resa necessaria “al fine di evitare ogni profilo di incompatibilità della disciplina dell'Iva di gruppo con il diritto comunitario”, con particolare riguardo alle norme del trattato sulla libertà di stabilimento che vieta discriminazioni a carico di soggetti comunitari non residenti nel Paese di destinazione della prestazione”, precisando che “la medesima tutela non si estende, dunque,*



*ai soggetti residenti in Paesi extra UE che, pertanto, non possono accedere alla liquidazione Iva di gruppo”.*

Alla stessa conclusione è giunta l'AIDC nella norma di comportamento n. 167, rilevando che:

*“l'equipollenza della forma giuridica va determinata sulla base delle disposizioni comunitarie per cui restano esclusi dalla disciplina dell'Iva di gruppo, oltre alle forme societarie comunitarie non contemplate in tali disposizioni, le società e gli enti non comunitari”.*

### Controllante estera che non effettua operazioni in Italia

Con la [risoluzione n. 22/E/2005](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito, come sopra ricordato, che l'istituto della liquidazione dell'Iva di gruppo trova applicazione anche per le società residenti in altri Stati comunitari, purché in possesso dei requisiti previsti dal D.M. 13 dicembre 1979 e identificate ai fini Iva in Italia per il tramite di una stabile organizzazione, ovvero con la nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 o mediante identificazione diretta ai sensi del successivo [articolo 35-ter](#), D.P.R. 633/1972.

Nella precedente [risoluzione n. 347/E/2002](#) si faceva, invece, riferimento all'ipotesi della:

*“società non residente (che evidentemente abbia effettuato acquisti ovvero operazioni attive in Italia), con stabile organizzazione ovvero rappresentante fiscale nel territorio dello Stato ovvero identificatasi direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter, D.P.R. 633/1972”.*

Con il nuovo intervento di prassi, reso nella [risposta a interpello n. 536/E/2019](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito definitivamente come il soggetto non residente, con posizione Iva in Italia:

*“possa rivestire il ruolo di controllante nella liquidazione dell'Iva di gruppo pur non svolgendo direttamente alcuna attività rilevante ai fini Iva nel territorio italiano”.*

A favore di questa conclusione, viene osservato:

- da un lato, che l'articolo 35-ter, D.P.R. 633/1972, nel caso di identificazione diretta, dispone che la stessa può avvenire anche al solo fine di *“esercitare i diritti in materia di Iva direttamente”*, quali appunto quelli connessi alla procedura dell'Iva di gruppo;
- dall'altro, che le istruzioni relative alla compilazione del modello ANR/3 per l'identificazione diretta chiariscono che la casella 3 (cessazione attività) deve essere barrata dal soggetto non residente che non intende più assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di Iva direttamente, ovvero *“che abbia cessato l'esercizio di attività di impresa, arte o professione nello Stato estero di stabilimento”*.

L'Agenzia delle entrate ha, pertanto, confermato la possibilità di applicare la procedura dell'Iva di gruppo da parte del soggetto non residente, identificato ai fini Iva in Italia, che riveste la qualità di controllante e che non effettua alcuna operazione, attiva e passiva, nel territorio dello Stato.

## Indicazioni dell'Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 544/E/2022](#)

### Forma di identificazione della società istante

L'istante è una società di diritto lussemburghese che svolge la propria attività d'impresa anche in Italia, ove ha presentato, in data 20 maggio 2022, la dichiarazione di inizio attività ex [articolo 35](#), D.P.R. 633/1972, tramite il modello AA7/10.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, il riferimento all'articolo 35, D.P.R. 633/1972 e l'utilizzo del modello AA7/10 lasciano intuire che l'istante abbia scelto di avvalersi di una stabile organizzazione in Italia, sicché la medesima sembra potersi ricondurre a un soggetto estero "stabilito" in Italia, ma non anche a un soggetto residente in Italia, essendo tale solo un soggetto che ivi ha la sede legale.

A ogni modo, anche un soggetto passivo non residente, ovvero con sede legale in uno Stato estero, può effettuare operazioni rilevanti ai fini Iva nel territorio dello Stato e, dunque, avere una propria soggettività Iva in Italia. A tal fine, può adempiere ai relativi obblighi ed esercitare i relativi diritti mediante una stabile organizzazione - come sembra aver scelto di operare l'istante - ovvero nominando un rappresentante fiscale o, infine, identificandosi direttamente.

Si tratta di istituti tra loro alternativi, non potendo il soggetto non residente assumere una duplice posizione Iva nel territorio dello Stato.

In ambito Iva, la stabile organizzazione agisce in qualità di soggetto passivo stabilito, al pari di qualsiasi altro operatore economico che abbia nel territorio dello Stato una sede fissa d'affari. La stabile organizzazione, infatti, pur non configurandosi quale soggetto giuridico distinto dalla casa madre, assume autonoma rilevanza ai fini Iva per le operazioni attive e passive effettuate con soggetti terzi a essa direttamente riferibili, come si evince dall'[articolo 7](#), comma 4, D.P.R. 633/1972.

### Identificazione del soggetto non residente entro il 1° gennaio dell'anno di riferimento

Come sopra ricordato, la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo trova applicazione anche per le società residenti in altri Stati membri, purché in possesso dei requisiti previsti dal D.M. 13 dicembre

1979 e identificati ai fini Iva in Italia per il tramite di una stabile organizzazione, ovvero con la nomina di un rappresentante fiscale o mediante identificazione.

L'identificazione ai fini Iva in Italia dei partecipanti alla procedura di liquidazione Iva di gruppo è un requisito che deve sussistere a partire dal 1° gennaio dell'anno di applicazione della medesima, avendo l'opzione effetto su tutte le operazioni effettuate a partire da tale data.

Ne consegue che, nel caso di specie, l'istante non può aderire come controllante delle altre società del gruppo alla procedura in esame già a partire dall'anno 2022, in quanto, al 1° gennaio 2022, non era identificata in Italia ai fini Iva.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, non ha, altresì, rilevanza la dichiarazione Iva relativa all'anno 2021, presentata – peraltro in ritardo – al solo fine di esercitare l'opzione per la procedura di liquidazione Iva di gruppo, dato che l'istante, nell'anno di riferimento, non operava in Italia, né direttamente o con un rappresentante fiscale, né mediante una stabile organizzazione.

Nel caso specifico, infatti, ove l'istante si fosse identificato in Italia entro il 1° gennaio 2022, avrebbe potuto optare per la procedura in parola presentando il modello Iva 26 entro il termine di liquidazione e versamento dell'imposta relativa al mese di gennaio 2022 (16 febbraio 2022), con effetto per l'anno stesso; come chiarito dalle istruzioni relative al modello di dichiarazione Iva relativo all'anno 2021, tale modello può essere, infatti, ancora utilizzato per comunicare l'esercizio dell'opzione nell'ipotesi in cui non sia possibile utilizzare la dichiarazione Iva relativa all'anno precedente a quello a decorrere dal quale s'intende esercitare l'opzione.

### Divieto di utilizzo dell'istituto della remissione *in bonis*

Infine, l'Agenzia delle entrate non ha ritenuto ammissibile il ricorso alla remissione *in bonis* per esercitare tardivamente l'opzione per la liquidazione Iva di gruppo.

Detto istituto, introdotto dall'[articolo 2](#), D.L. 16/2012, consente al contribuente che non ha tempestivamente eseguito la preventiva comunicazione o gli adempimenti di natura formale obbligatori per fruire di benefici di natura fiscale o per accedere a regimi fiscali opzionali, di “sanare” tale dimenticanza effettuando la prescritta comunicazione e versando la sanzione di cui all'[articolo 11](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997, “entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile”.

In particolare, lo strumento della remissione *in bonis* è volto a evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni ovvero, in generale, ad adempimenti formali, non eseguiti tempestivamente,

precludano al contribuente, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla norma, la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

L'Agenzia delle entrate ha escluso che questa ipotesi ricorra nel caso di specie, ove non vi è una comunicazione tardiva da sanare, in quanto, al 1° gennaio 2022 - momento a partire dal quale ha effetto la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo - mancava il presupposto fondamentale per l'accesso al regime liquidatorio in questione, ossia l'esistenza della società istante ai fini Iva in Italia.

## SCHEDA DI SINTESI

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 544/E/2022, ha fornito chiarimenti in merito all'applicabilità della procedura dell'Iva di gruppo nel caso di un soggetto non residente identificato ai fini Iva in Italia dopo il 1° gennaio dell'anno di applicazione dell'Iva di gruppo.



La liquidazione Iva di gruppo trova applicazione anche per le società residenti in altri Stati comunitari, purché in possesso dei requisiti previsti dal D.M. 13 dicembre 1979 e identificati ai fini Iva in Italia per il tramite di una stabile organizzazione, ovvero con la nomina di un rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta.



Ai fini della liquidazione di gruppo, l'identificazione Iva in Italia dei partecipanti alla procedura è richiesta dal 1° gennaio dell'anno di applicazione della stessa, avendo l'opzione effetto su tutte le operazioni effettuate a partire da tale data.



In difetto, non è possibile ricorrere all'istituto della remissione *in bonis*, di cui all'articolo 2, D.L. 16/2012, per esercitare tardivamente l'opzione, trattandosi di strumento volto a evitare che mere dimenticanze relative ad adempimenti formali precludano al soggetto passivo, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla norma, l'accesso a benefici fiscali o regimi opzionali.



Nel caso di specie, l'istante si è identificato in Italia dopo il 1° gennaio 2022, quando invece avrebbe dovuto farlo entro il 1° gennaio ed esercitare l'opzione presentando il modello IVA 26 entro il termine di liquidazione e versamento dell'imposta relativa al mese di gennaio (16 febbraio 2022), con effetto per l'anno 2022. Pertanto, l'Agenzia delle entrate ha negato la

possibilità di applicare la liquidazione Iva di gruppo dall'anno 2022, a nulla rilevando l'opzione esercitata nella dichiarazione Iva riferita all'anno 2021.

 **Euroconference**

Master di specializzazione

Diretta web dal 21 febbraio

# GESTORE DELLA CRISI D'IMPRESA

Curatore, commissario liquidatore e attestatore

**Corso abilitante per l'iscrizione nel nuovo albo Gestori della Crisi, tenuto dal Ministero di Giustizia**

Percorso Formativo di 44 ore che permette l'iscrizione all'Albo dei Gestori della Crisi ai sensi dell'art. 365 del D.Lgs. 14/2019, nel rispetto del D.M. 202/2014, del D.M. 75/2022 e delle Linee Guida emanate dalla Scuola Superiore della Magistratura e tenendo conto della Circ. del Ministero della Giustizia n. 45/2023.

**OFFERTA ADVANCE valida fino al 31.01.2023**

**€ 490 + IVA** anziché € 1.000 + IVA

Quota non cumulabile con sconto Privilege e altre iniziative in corso

[ACCEDI AL SITO](#)

Per partecipare alla sede Web, è necessario disporre di un computer personale con webcam e audio perfettamente funzionanti

## Iva in pratica n. 81/2023

# I dintorni dell'indetraibilità dell'Iva. Il caso dello studio del professionista in affitto e ristrutturato *ex novo*

Gianfranco Antico – pubblicista

### Premessa

Prendendo spunto da un pronunciamento della Corte di Cassazione – [ordinanza n. 14853/2022](#) -, che si è occupata del caso di un professionista che ha detratto l'Iva per i lavori di ristrutturazione dello studio, detenuto in affitto, si verifica la posizione degli Ermellini, che hanno ritenuto tali costi come rifacimento radicale dell'immobile, esaminando, altresì, i dintorni dell'indetraibilità dell'Iva attraverso specifici interventi della Suprema Corte.

### L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 14853/2022

Il giudizio oggetto dell'ordinanza della Corte di Cassazione – n. 14853/2022 – trae origine da un avviso di accertamento emesso nei confronti di un architetto, con il quale si contestava la detraibilità dell'Iva sugli acquisti effettuati per la ristrutturazione di un immobile, condotto in locazione dal contribuente e adibito a studio professionale.

Nella prospettazione erariale veniva, infatti, in evidenza una spesa straordinaria di competenza del proprietario e non del conduttore, connotandosi l'operazione come fiscalmente elusiva.

Il ricorso veniva accolto dalla CTP di Mantova. Mentre, la CTR della Lombardia accoglieva, per converso, l'appello dell'ufficio.

Da qui il ricorso del contribuente in Cassazione, con il quale si contesta sostanzialmente la sentenza della CTR, per aver erroneamente ritenuto che la detrazione dell'Iva sarebbe possibile solo in relazione al "*mero adattamento dei locali all'attività professionale del conduttore*".

Osserva la Corte che la CTR ha accertato che la singolare operazione economica posta in essere dal contribuente - in virtù della quale una spesa straordinaria di radicale ristrutturazione dell'immobile di competenza del locatore proprietario dell'immobile veniva sostenuta dal locatario libero professionista - è stata contestata dall'Agenzia delle entrate ad ampio spettro nella sua dimensione elusiva. Nel quadro

di detta operazione l'antieconomicità non ha rappresentato il profilo assorbente. Piuttosto, la portata esorbitante dell'esborso effettuato in funzione della ristrutturazione complessiva del bene e del suo cambio d'uso è espressiva proprio della non inerenza della spesa.

Su queste premesse, la Corte richiama un proprio precedente, dove ha chiarito che in materia di Iva:

*“l'inerenza del costo non può essere esclusa in base a un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa”* (Cassazione, [ordinanza n. 19804/2018](#)).

Benché in campo Iva il giudizio di congruità non escluda il diritto alla detrazione, viceversa lo condiziona qualora l'antieconomicità dell'operazione sia manifesta e macroscopica e dunque al di là dal normale margine di errore di valutazione economica, tanto:

*“da assumere rilievo indiziarlo di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate a Iva”<sup>1</sup>.*

In detta ipotesi, spetta al contribuente provare che la prestazione del bene o servizio è reale e inerente all'attività svolta (Cassazione, [sentenza n. 2240/2018](#)).

Orbene, nel caso di specie, la CTR ha ritenuto fondata la pretesa dell'Erario perché l'ammontare degli esborsi per la ristrutturazione confligge con un canone di economicità che non trova obiettiva giustificazione in rapporto all'entità elevata dei costi sostenuti.

Per i giudici di Piazza Cavour la CTR si è, pertanto, curata di accertare la non inerenza dei beni rispetto all'attività professionale svolta, valorizzando la descrizione delle opere contenuta nel capitolato allegato al contratto di locazione ed evidenziando come le stesse non siano consistite *“in un semplice adattamento dei locali alle esigenze connessa alla attività professionale del locatario”*, piuttosto sostanziandosi in una:

*“ristrutturazione completa e radicale dell'immobile, comprensiva dei lavori di rimozione e rifacimento del manto di copertura dell'edificio, smantellamento e rimozione degli impianti tecnologici, demolizione e rimozione della pavimentazione interna ed esterna, delle vasche di raccolta e trattamento dei liquami e delle connesse tubazioni”.*

Dette opere *“all'evidenza esorbitanti dal mero adattamento”* implicano il venire meno del requisito della pertinenza della spesa allo svolgimento della libera professione del ricorrente.

<sup>1</sup> Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic G5satMck; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C129/11, Balkan; si veda anche Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio; Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C263/15, Lajvér; Cassazione n. 2875/2017.

## I dintorni dell'indetraibilità dell'Iva: i casi pregressi esaminati dalla Corte di Cassazione

La questione esaminata dalla Corte di Cassazione – che investe la problematica generale dei costi di manutenzione straordinaria sostenuti su un immobile di terzi, dove la detraibilità, ai fini Iva, resta ancorata al periodo di utilizzo degli immobili e finalizzati all'esercizio della propria attività lavorativa – ci consente di esaminare altri casi trattati dalla stessa Suprema Corte, che hanno stigmatizzato alcuni comportamenti dei professionisti, contestando inerenza e antieconomicità:

– Cassazione, [ordinanza n. 11086/2021](#), secondo cui di fronte a importanti allegazioni dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, ad argomentate e puntuali contestazioni, l'avvocato sottoposto a controllo, per il principio di "vicinanza alla prova", deve dimostrare l'inerenza dei costi, in particolare quando essi appaiono sproporzionati. In particolare, dalla documentazione emergeva che le prestazioni dell'avvocato risultavano fatturate per 320.000 euro a uno studio legale associato e per 5.942,02 euro a terzi. I costi per l'utilizzo dello studio associato ammontavano a 243.000 euro (più Iva), e ulteriori 50.000 euro (oltre spese condominiali per 2.765,51 euro e Iva), venivano corrisposti per il periodo dal 10 novembre 2005 al 31 dicembre 2005 a una Srl locatrice di altro locale adibito a studio. Pertanto, secondo il giudice di appello l'attività professionale del contribuente era svolta quasi esclusivamente nell'ambito dello studio legale associato mentre le spese oggetto di contestazione non erano inerenti ed erano elevate, sì da non costituire il minimo necessario per l'esercizio dell'attività. Per la Corte, nel caso in questione, l'ufficio ha contestato l'antieconomicità e la non congruità del costo, in quanto il canone mensile del contratto di locazione era stato stipulato per la somma esorbitante di 50.000 euro, per un limitato periodo, con un contratto peraltro con decorrenza anteriore rispetto alla conclusione. Inoltre, il giudice di appello ha chiarito che il contribuente esercitava l'attività di avvocato quasi esclusivamente per conto dello studio professionale associato. Per tale ragione i costi per l'utilizzo dell'altro studio non erano inerenti all'attività professionale, "proprio per gli importi esorbitanti rispetto alle minime prestazioni rese in favore dei terzi". A fronte di tale quadro:

*"il contribuente, cui incombeva l'onere della prova della inerenza dei costi per smentire le contestazioni dell'ufficio (Cassazione n. 18000/2006, n. 11205/2007, n. 4554/2010, n. 9892/2011, n. 24065/2011, n. 10269/2017 e n. 13588/2018, che valorizza il principio di "vicinanza alla prova"), non ha dimostrato in alcun modo l'inerenza di tali costi, ma si è limitato a riferire, come riportato nella motivazione della sentenza della CTP di Milano, che avendo egli clientela di notevole importanza, era indispensabile accoglierla in uno studio di un certo prestigio, sicché l'economicità dell'operazione doveva "parametrarsi" anche in termini di immagine".*

Doglianza non ritenuta credibile;



– Cassazione, sentenza n. 22597/2012 che ha riconosciuto come antieconomico e non congruo il comportamento del professionista/avvocato che aveva dedotto costi di locazione in anticipo rispetto alle ordinarie scadenze e comunque sproporzionati. Nello specifico, l'ufficio aveva recuperato a tassazione la spesa sostenuta dal contribuente per pagare anticipatamente nell'anno 2001 il canone di locazione dello studio per il periodo di 5 anni, dal 1° settembre 2002 al 31 agosto 2007 – per un importo di 150.000 euro -, prima ancora della scadenza del contratto di locazione che prevedeva, invece, un pagamento di canone trimestrale. L'ufficio, inoltre, ha rilevato la sproporzione del costo rispetto al presumibile andamento futuro dell'attività del professionista, in considerazione del fatto che lo stesso è in pensione fin dall'anno 1993; nonché ha evidenziato che nell'anno 2001 il contribuente aveva conseguito compensi elevati, notevolmente ridimensionati, ai fini fiscali, dai costi anticipati dei canoni di locazione. Inoltre, l'immobile condotto in locazione era di proprietà della società (X) Srl, della quale l'avvocato era socio per metà con la moglie, e pertanto non era nemmeno ipotizzabile, a giustificazione del contegno del contribuente, il timore di perdere la disponibilità dell'immobile. In definitiva, l'operazione posta in essere dal contribuente aveva connotati di evidente antieconomicità, risultando priva di valida ragione logica e anzi funzionale, stante la mancanza di contrapposizione di interessi economici tra locatore e conduttore – come pure emergeva dalla mancata modifica del canone per un periodo di 15 anni - a ottenere un vantaggio per il professionista che aveva potuto ridurre il carico fiscale. Peraltro, la società locatrice doveva ritenersi costituita allo specifico scopo di consentire al professionista la deduzione indebita dei canoni di locazione contestati, proprio per la riferibilità del sodalizio allo stesso professionista e al coniuge, stante l'assenza di ulteriori attività rispetto alla locazione di 2 immobili da parte della stessa società. Per la Corte non è qui in discussione il principio di cassa ma la *ratio decidendi* della decisione impugnata che si colloca sul fatto che:

*“il professionista non può, a suo piacimento, imputare a titolo di costi dell'attività professionale oneri che appaiono incoerenti rispetto allo strumento negoziale utilizzato per avere a disposizione un bene strumentale all'esercizio professionale e ipotetici rispetto all'esercizio dell'attività che andrà a svolgersi, in futuro. Ammettendo il contrario si finirebbe con il legittimare il professionista a condizionare a suo piacimento i risultati delle dichiarazioni dei redditi in relazione a scelte individuali che, pur in astratto ammissibili, devono comunque sottostare alle regole di inerenza anche temporale che l'ufficio ha il compito di verificare”.*

## La questione

Ancora una volta la Corte di Cassazione è intervenuta per “bacchettare” i comportamenti dei contribuenti, in questo caso professionisti, di fronte a esborsi esorbitanti, e di conseguenza

antieconomici e non inerenti (che spesso vanno di pari passo), che non trovano giustificazione in rapporto all'attività svolta.

Pur se dalla lettura della pronuncia da cui sono state prese le mosse non emergono gli importi corrisposti né gli eventuali rapporti familiari fra locatore e locatario, la macroscopica antieconomicità rileva quale indizio di assenza di connessione tra il costo e l'attività<sup>2</sup>. Infatti, la stessa Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 16010/2019](#), ha confermato che l'antieconomicità è senza Iva, salvo che sia manifesta e macroscopica<sup>3</sup>.

La stessa Cassazione, precedentemente, con la pronuncia n. 22130/2013, aveva affermato che non è possibile:

*“applicare direttamente e automaticamente i principi espressi in tema di imposizione diretta con riguardo al tema dell'antieconomicità all'interno dell'Iva, a ciò ostando la particolare natura del tributo da ultimo descritto, tutto correlato al principio di neutralità che si esprime attraverso il riconoscimento a ogni fornitore o prestatore di servizio che ha corrisposto l'Iva per l'acquisto di beni o servizi di detrarre l'Iva relativa ai costi sostenuti secondo il noto meccanismo della detrazione. Infatti, il sistema delle detrazioni è inteso a esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'Iva garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva”.*

In pratica, se rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, ai fini Iva, i medesimi principi possono essere traslati in maniera automatica nelle ipotesi in cui l'antieconomicità celi la falsità dell'operazione o del prezzo o l'inesistenza dell'inerenza, o comunque rientri nel più ampio contesto di abuso del diritto.

In senso conforme la [sentenza n. 2875/2017](#) secondo cui il diritto alla detrazione dell'Iva può essere negato dall'Amministrazione finanziaria nelle ipotesi in cui la riscontrata antieconomicità dell'operazione commerciale rilevi quale indizio di non verità della fattura/operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza, e in tal caso spetterà all'imprenditore

<sup>2</sup> Cfr. Cassazione, ordinanza n. 19804/2018.

<sup>3</sup> Scrivono i giudici: ai fini Iva, “ai fini della valutazione dell'inerenza, il giudizio di congruità ha una diversa incidenza, di per sé non idonea a escludere il diritto a detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione sia “tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate a Iva”. Pertanto, con riguardo all'Iva, “il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza, ma la contestazione dell'ufficio e, in particolare, i contenuti della prova posta a suo carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sé priva di rilievo. Ciò significa che, in materia di Iva, “l'inerenza del costo non può essere esclusa in base a un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa” (Cassazione n. 18904/2018)”.

dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale e inerente rispetto all'attività svolta.

Si segnala ancora che di recente, gli stessi giudici di Piazza Cavour, con l'[ordinanza n. 3414/2020](#), hanno ritenuto che la manifesta e ingiustificata antieconomicità di un'operazione possa costituire valido indizio per contestare la veridicità di una fattura, con la conseguente indetraibilità dell'Iva relativa.

Principi sostanzialmente ribaditi con l'[ordinanza n. 19212/2021](#):

*“il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza, ma la contestazione dell'ufficio e, in particolare, i contenuti della prova posta a suo carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sé priva di rilievo”.*

Ciò significa che, in materia di Iva:

*“l'inerenza del costo non può essere esclusa in base a un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa”* (Cassazione [n. 18904/2018](#) e [n. 16010/2019](#)).

## Brevi conclusioni

Se le SS.UU., con la [sentenza n. 11533/2018](#), hanno chiuso la *querelle* relativa alla detraibilità dell'Iva relativa alle spese di ristrutturazione su immobili di terzi, riconoscendone la detraibilità a condizione che sussista un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se solo potenziale o prospettica, così adeguandosi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea (per i massimi giudici, il principio di neutralità che è alla base dell'Iva, impone tale lettura anche nell'ipotesi in cui l'attività, per cause estranee al contribuente, non abbia potuto concretamente esercitarsi<sup>4</sup>), e al di là

<sup>4</sup> La Corte dà inizio al suo ragionamento prendendo le mosse dal postulato, secondo cui ai fini della detrazione d'imposta *“la strumentalità del bene deve essere verificata in concreto”*, tenendo conto dell'effettiva destinazione - in rapporto all'attività di impresa - *“non potendosi infatti tollerare in via di principio limitazioni al diritto di detrazione”*. E quindi, risulta necessario l'accertamento della strumentalità dell'immobile, indipendentemente dalla categoria catastale attribuita. Le Sezioni Unite prendono atto del contrasto insorto tra pronunce intese a riconoscere o a escludere il diritto a detrarre l'Iva in fattispecie in cui erano stati svolti lavori di manutenzione o ristrutturazione su immobili utilizzati da imprese che li detenevano soltanto in locazione per la sua attività, orientamento quest'ultimo sostanzialmente fondato *“sulla preoccupazione che il contratto di locazione potesse essere stato predisposto allo scopo di consentire alla conduttrice una detrazione di cui la proprietaria dell'immobile in quanto consumatrice finale non avrebbe potuto aver diritto - appunto perché non esercitante attività di impresa o professionale - venendo quindi a mancare l'effettuazione di operazioni Iva a valle dalle quali potesse originare il debito d'imposta eventualmente compensabile”*. E questo, affermano i massimi giudici, al di là della giustificazione giuridica fornita - che con riguardo alla detrazione è stata anche quella del divieto previsto per i beni non ammortizzabili - e che per la deduzione è stata anche quella della mancanza di inerenza. Dette regole permettono di salvaguardare il principio europeo del diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa, da negarsi soltanto in ipotesi del tutto eccezionali, riscontrando concretamente la sussistenza dell'essenziale nesso di strumentalità dell'immobile, così da evitare a chi è nella sostanza un consumatore finale di potersi detrarre l'imposta. Nesso di strumentalità - precisa la Corte - che *“viene meno soltanto quando l'attività economica anche potenziale cui avrebbe dovuto accedere non sia stata intrapresa per circostanze non estranee al contribuente. E con l'ulteriore aggiunta che la questione all'esame nulla a che fare con fattispecie abusive - o elusive - risolvendosi invece unicamente nello stabilire con un tipico accertamento di fatto se il diritto spetta o non spetta per la rammentata ragione della esistenza o meno della natura strumentale dell'immobile rispetto all'attività economica in concreto svolta o che il contribuente avrebbe potuto svolgere”*.

della annosa problematica fra diritto al rimborso o riconoscimento della detraibilità, e delle certezze ai fini reddituali<sup>5</sup>, ciò che conta, è che una volta contestata l'antieconomicità dell'operazione il contribuente avrebbe dovuto fornire adeguate giustificazioni (per esempio, rilevare l'assenza di rapporti familiari tra locatore e locatario, previsione nel contratto di affitto di imputazione al locatario delle spese di ristrutturazione straordinarie, contratto di affitto di lunga durata, etc.). Cosa che nella specie non risulta.

Né il principio di vicinanza della prova ha subito modifiche a seguito della riforma della giustizia tributaria, così come peraltro affermato dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 31878/2022. Per gli Ermellini, il comma 5-bis, [articolo 7](#), D.Lgs. 546/1992, introdotto dalla L. 130/2022, non fa altro che ribadire quanto già previsto in ordine all'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria, senza che ciò muti l'onere della prova<sup>6</sup>.

## SCHEDA DI SINTESI

Prendendo spunto da un recente pronunciamento della Corte di Cassazione – ordinanza n. 14853/2022 -, che si è occupata del caso di un professionista che ha detratto l'Iva per i lavori di ristrutturazione dello studio, detenuto in affitto, verificiamo la risposta degli Ermellini, che hanno ritenuto tali costi come rifacimento radicale dell'immobile, esaminando, altresì, i dintorni dell'indetraibilità dell'Iva attraverso specifici interventi della Suprema Corte.



Il giudizio oggetto dell'ordinanza della Corte di Cassazione - n. 14853/2022 – trae origine da un avviso di accertamento emesso nei confronti di un architetto, con il quale si contestava la detraibilità dell'Iva sugli acquisti effettuati per la ristrutturazione di un immobile, condotto in locazione dal contribuente e adibito a studio professionale. Nella prospettazione erariale veniva, infatti, in evidenza una spesa straordinaria di competenza del proprietario e non del conduttore, connotandosi l'operazione come fiscalmente elusiva.

<sup>5</sup> La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7226/2020, ha riaffermato che "Il trattamento fiscale delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione ordinaria e straordinaria degli immobili strumentali all'attività del professionista è disciplinato dall'articolo 54, comma 2, Tuir ... prevede che tali costi incrementativi del cespite immobiliare sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risultante all'inizio del periodo di imposta". La vicenda ha riguardato un professionista a cui veniva notificato un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate recuperava a tassazione Irpef, Irap e Iva le spese straordinarie sostenute per la ristrutturazione dell'immobile adibito a studio professionale di avvocato. Per i giudici di legittimità "La circostanza che il contribuente non fosse titolare di diritti reali dell'immobile non incide sulla disciplina delle deduzioni sopra esposta; la norma infatti fa esclusivo riferimento alle "spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni" senza distinguere gli immobili di proprietà del contribuente da quelli, di proprietà di terzi, condotti in locazione dal professionista o utilizzati ad altro titolo."

<sup>6</sup> Sulla tematica si rinvia all'interessante contributo di P. Fabbrocini, "Nuovo processo tributario. Analisi dei primi dubbi applicativi", in Fiscooggi.it, edizione del 23 settembre 2022.



Per i giudici di Piazza Cavour la CTR si è, pertanto, curata di accertare la non inerenzia dei beni rispetto all'attività professionale svolta, valorizzando la descrizione delle opere contenuta nel capitolato allegato al contratto di locazione ed evidenziando come le stesse non siano consistite in un semplice adattamento dei locali alle esigenze connessa all'attività professionale del locatario, piuttosto sostanziandosi in una ristrutturazione completa e radicale dell'immobile.



La questione esaminata dalla Corte di Cassazione – che investe la problematica generale dei costi di manutenzione straordinaria sostenuti su un immobile di terzi, dove la detraibilità, ai fini Iva, resta ancorata al periodo di utilizzo degli immobili e finalizzati all'esercizio della propria attività lavorativa – ci consente di esaminare altri casi trattati dalla stessa Suprema Corte, che hanno stigmatizzato alcuni comportamenti dei professionisti, contestando inerenzia e antieconomicità.



Ancora una volta la Corte di Cassazione è intervenuta per bacchettare i comportamenti dei contribuenti, in questo caso professionisti, di fronte ad esborsi esorbitanti, e di conseguenza antieconomici e non inerenti (che spesso vanno di pari passo), che non trovano giustificazione in rapporto all'attività svolta.



Né il principio di vicinanza della prova ha subito modifiche a seguito della Riforma della giustizia tributaria, così come peraltro affermato dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 31878/2022. Per gli Ermellini, il comma 5-bis, articolo 7, D.Lgs. 546/1992, introdotto dalla L. 130/2022, non fa altro che ribadire quanto già previsto in ordine all'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione finanziaria, senza che ciò muti l'onere della prova.

## Iva in pratica n. 81/2023

# Modalità di fatturazione per le cessioni di beni con San Marino da parte dei soggetti non residenti in Italia

Marco Peirola – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Con la [risposta a interpello n. 557/E/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito alla modalità di fatturazione, da parte dei soggetti non residenti e non stabiliti in Italia, per le cessioni di beni nei confronti di operatori sammarinesi.

L'occasione è utile per riepilogare la disciplina applicabile, ai fini dell'Iva, dei rapporti di scambio con San Marino dopo le novità introdotte dal D.M. 21 giugno 2021, in vigore dal 1° ottobre 2021 su base volontaria e dal 1° luglio 2022 per obbligo.

### Oggetto dell'istanza di interpello

L'interpello è stato proposto da una società, avente lo *status* di soggetto non stabilito in Italia ma ivi identificato ai fini dell'Iva mediante l'avvenuta nomina di un rappresentante fiscale, che effettua operazioni di cessione di beni, già in precedenza nazionalizzati in Italia, a clienti stabiliti nella Repubblica di San Marino.

Alla luce delle nuove regole introdotte dall'[articolo 1](#), D.M. 21 giugno 2021 in materia di fatturazione elettronica, per documentare le cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori residenti a San Marino, l'istante ha posto il dubbio se un soggetto non residente ma identificato in Italia abbia l'obbligo di emettere fattura elettronica nei confronti dei soggetti stabiliti a San Marino.

### Ambito applicativo

L'articolo 1, D.M. 21 giugno 2021 dispone che le cessioni effettuate mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio della Repubblica di San Marino, e i servizi connessi, da parte dei soggetti passivi Iva residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici

che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, sono non imponibili ai sensi degli articoli [8](#) e [9](#), D.P.R. 633/1972.

Si considera assimilato alle cessioni di cui sopra l'invio di beni nel territorio della Repubblica di San Marino, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato o da terzi per suo conto, fatta eccezione per i beni inviati nel territorio della Repubblica di San Marino:

- per lo svolgimento di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali intese a garantirne la conservazione oppure a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita, quando i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente;
- per essere temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni.

Le eccezioni in esame operano a condizione che le operazioni siano annotate in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'[articolo 39](#), D.P.R. 633/1972 e che la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.

L'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino dà luogo all'applicazione dell'Iva secondo quanto previsto dall'[articolo 71](#), D.P.R. 633/1972 e dal D.M. 21 giugno 2021. Tuttavia, non è soggetta a Iva l'introduzione nel territorio dello Stato di beni:

- oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali intese a garantirne la conservazione oppure a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, operatore economico, nella Repubblica di San Marino;
- temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni.

Anche le eccezioni in esame operano a condizione che le operazioni siano annotate in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'[articolo 39](#), D.P.R. 633/1972 e che la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.

## Momento di effettuazione

Il citato [articolo 1](#), D.M. 21 giugno 2021 stabilisce, inoltre, che le operazioni di cui ai commi sopra si considerano effettuate all'inizio del trasporto o della spedizione, al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato o dal territorio della Repubblica di San Marino.

Tuttavia, se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna o spedizione, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Parimenti, nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi, ovvero – se i beni non sono restituiti anteriormente – alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Le disposizioni che precedono, riferite agli effetti traslativi differiti e ai beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, operano a condizione che le operazioni siano annotate in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'[articolo 39](#), D.P.R. 633/1972 e che la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.

È, inoltre, previsto che se, anteriormente all'inizio del trasporto o della spedizione o indipendentemente da tale evento, sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

## Cessioni di beni verso San Marino

L'[articolo 3](#), D.M. 21 giugno 2021 stabilisce che le fatture relative alle cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino, emesse in formato elettronico da soggetti passivi Iva residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino:

- riportano il numero identificativo del cessionario sammarinese;
- sono trasmesse dal SdI all'ufficio tributario di San Marino, il quale – dopo avere verificato il regolare assolvimento dell'imposta sull'importazione – convalida la regolarità della fattura e comunica l'esito del controllo al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate attraverso apposito canale telematico.

L'operatore economico italiano visualizza telematicamente l'esito del controllo effettuato dall'ufficio tributario di San Marino attraverso un apposito canale telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Se, entro i 4 mesi successivi all'emissione della fattura, l'ufficio tributario di San Marino non ha convalidato la regolarità della fattura, l'operatore economico italiano, nei 30 giorni successivi, emette



nota di variazione, ai sensi dell'[articolo 26](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, senza il pagamento di sanzioni e interessi.

### Emissione della fattura cartacea

Ai sensi dell'[articolo 4](#), D.M. 21 giugno 2021, gli operatori economici residenti, stabiliti o identificati in Italia, che per le cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino non sono obbligati a emettere fattura elettronica, possono emettere la fattura in formato elettronico o, in alternativa, in formato cartaceo.

In quest'ultimo caso, la fattura è emessa in 3 esemplari, 2 dei quali sono consegnati al cessionario. L'operatore italiano che, entro 4 mesi dall'emissione della fattura, non ha ricevuto dal cessionario l'esemplare della fattura cartacea vidimata dall'ufficio tributario di San Marino, ne dà comunicazione, al medesimo ufficio tributario e, per conoscenza, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate; se entro 30 giorni non ha ricevuto l'esemplare della fattura vidimata, emette nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, senza il pagamento di sanzioni e interessi.

In merito alla modalità di fatturazione per i soggetti non stabiliti in Italia, ma ivi identificati ai fini dell'Iva, l'[articolo 12](#), D.L. 34/2019 prevede che:

- per le cessioni di beni effettuate nell'ambito dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino, di cui all'[articolo 71](#), D.P.R. 633/1972, la fattura, nonché la nota di variazione, è emessa in formato elettronico utilizzando il SdI;
- in deroga a quanto precede, l'emissione della fattura in formato elettronico non è obbligatoria per le ipotesi escluse da disposizioni di legge.

Di conseguenza, con la [risposta a interpello n. 557/E/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha precisato che le fatture di cessione di beni effettuate da un soggetto non residente in Italia ma ivi identificato mediante rappresentante fiscale o identificazione diretta nei confronti di un soggetto residente nel territorio della Repubblica di San Marino non devono essere emesse, per obbligo, in formato elettronico mediante il SdI, in quanto tale modalità non è prevista come obbligatoria dall'[articolo 1](#), comma 3, D.Lgs. 127/2015.

In definitiva, le cessioni di beni effettuate da un soggetto identificato ai fini Iva in Italia, ma ivi non stabilito, né residente, laddove non vengano documentate tramite fattura elettronica via SdI su base volontaria devono dare luogo all'emissione di fatture analogiche nel rispetto delle evidenziate disposizioni normative.

## Cessioni non imponibili

Come previsto dall'[articolo 5](#), D.M. 21 giugno 2021, le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio della Repubblica di San Marino, effettuate nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, sono non imponibili ai sensi degli articoli [8](#) e [9](#), D.P.R. 633/1972 se:

- in caso di fattura elettronica, l'ufficio tributario di San Marino ha convalidato la regolarità del documento ai sensi dell'[articolo 3](#), comma 1, del D.M. 21 giugno 2021;
- in caso di fattura cartacea, il cedente sia in possesso di un esemplare della fattura restituita dal cessionario sammarinese vidimata con l'indicazione della data, munita di timbro a secco circolare contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la dicitura "*Rep. di San Marino - Uff. tributario*".

Se non ricorrono le condizioni di cui sopra, il cedente regolarizza la fattura ai sensi degli articoli 3, comma 3, e 4, comma 3, D.M. 21 giugno 2021, che prevedono, rispettivamente, che:

- se, entro i 4 mesi successivi all'emissione della fattura, l'ufficio tributario di San Marino non ha convalidato la regolarità, l'operatore economico italiano, nei 30 giorni successivi emette nota di variazione senza il pagamento di sanzioni e interessi;
- l'operatore italiano che, entro 4 mesi dall'emissione della fattura, non abbia ricevuto dal cessionario l'esemplare della fattura cartacea vidimata dall'ufficio tributario di San Marino, ne dà comunicazione, al medesimo ufficio tributario e, per conoscenza, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate; se entro 30 giorni non ha ricevuto l'esemplare della fattura vidimata emette nota di variazione senza il pagamento di sanzioni e interessi.

## Cessioni di beni verso l'Italia

L'[articolo 6](#), D.M. 21 giugno 2021 stabilisce che le fatture elettroniche emesse da operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio italiano accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, sono trasmesse

dall'ufficio tributario di San Marino al Sdl, che le recapita al cessionario che visualizza, attraverso un apposito canale telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, le fatture elettroniche ricevute.

### Fattura elettronica con addebito d'imposta

In base all'[articolo 7](#), D.M. 21 giugno 2021, se la fattura elettronica indica l'ammontare dell'Iva dovuta dal cessionario, in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'imposta è versata dall'operatore sammarinese all'ufficio tributario di San Marino, il quale, entro 15 giorni, riversa le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e trasmette al medesimo ufficio in formato elettronico gli elenchi riepilogativi delle fatture corrispondenti a tali versamenti.

Il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro 15 giorni, controlla la corrispondenza tra i versamenti ricevuti e i dati delle fatture riportati negli elenchi riepilogativi e ne dà comunicazione all'ufficio tributario di San Marino.

In caso di mancata corrispondenza tra i dati delle fatture e i versamenti ricevuti, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate chiede all'ufficio tributario di San Marino di procedere ai necessari adeguamenti. In caso, invece, di versamenti carenti e di versamenti eccedenti, è previsto, rispettivamente, che l'ufficio tributario di San Marino provveda alla relativa integrazione e che l'ufficio dell'Agenzia delle entrate restituisca all'ufficio tributario di San Marino le somme versate e non dovute. L'esito positivo del controllo da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate è reso noto telematicamente all'ufficio tributario di San Marino e al cessionario, che da tale momento può operare la detrazione dell'imposta, ai sensi dell'[articolo 19](#) e ss., D.P.R. 633/1972.

### Fattura elettronica senza addebito d'imposta

L'[articolo 8](#), D.M. 21 giugno 2021 dispone che, se la fattura elettronica non indica l'ammontare dell'Iva dovuta in relazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'operatore economico italiano al quale la fattura è stata recapitata tramite Sdl assolve l'imposta ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, cioè con il sistema del *reverse charge*, indicando l'ammontare dell'imposta dovuta con le modalità previste dall'Agenzia delle entrate per l'integrazione delle fatture elettroniche.

L'operatore economico italiano annota le fatture nei registri delle fatture emesse e degli acquisti, secondo le modalità e i termini previsti dagli articoli [23](#) e [25](#), D.P.R. 633/1972.

### Emissione della fattura cartacea

In base all'[articolo 9](#), D.M. 21 giugno 2021, gli operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, che non emettono fattura in formato elettronico, per le cessioni di beni spediti o trasportati in Italia, accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, emettono la fattura in formato cartaceo, in modalità ordinaria o semplificata.

### Fattura cartacea con addebito d'imposta

L'[articolo 10](#), D.M. 21 giugno 2021 stabilisce che, se la fattura cartacea indica l'ammontare dell'Iva dovuta dal cessionario, in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, il cedente operatore economico sammarinese:

- emette fattura in 3 esemplari, indicando sia il proprio numero di identificazione sia quello della partita Iva del cessionario italiano;
- presenta all'ufficio tributario di San Marino le predette fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in 3 esemplari e consegna all'ufficio tributario di San Marino la somma corrispondente all'ammontare dell'Iva che risulta dovuta;
- trasmette al cessionario italiano la fattura originale restituita dall'ufficio tributario di San Marino che l'ha vidimata con datario e timbrata con impronta a secco.

L'ufficio tributario di San Marino, al quale pervengono i documenti di cui sopra:

- acquisisce i dati relativi alle singole fatture e presenta gli elenchi riepilogativi;
- entro 15 giorni, riversa le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e trasmette al medesimo ufficio i 3 esemplari delle fatture ricevute e 3 copie dei relativi elenchi di presentazione compilati dai cedenti sammarinesi.

Il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro 15 giorni dal ricevimento dei documenti:

- controlla la corrispondenza tra i versamenti ricevuti e i dati delle fatture riportati negli elenchi riepilogativi e ne dà comunicazione all'ufficio tributario di San Marino;
- restituisce all'ufficio tributario di San Marino l'originale e un esemplare delle fatture, 2 esemplari dei corrispondenti elenchi di presentazione, nonché, in segno di ricevuta, una copia della distinta di

trasmissione con il timbro a secco o a calendario dell'ufficio e la firma del titolare o di un funzionario appositamente delegato;

– trattiene agli atti una copia delle fatture, quale titolo dell'avvenuta riscossione del tributo.

Il Decreto delegato 147/2021 della Repubblica di San Marino stabilisce che sono esclusi dall'obbligo di emettere le fatture elettroniche gli operatori economici stabiliti o identificati nel territorio della Repubblica di San Marino che hanno dichiarato ricavi nell'anno solare precedente per un importo inferiore a 100.000 euro, salvo il loro diritto di optare per la fatturazione elettronica.

Pertanto, nella versione 1.8 del 30 settembre 2022 della guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro, l'Agenzia delle entrate ha specificato che il soggetto passivo italiano che riceve una fattura cartacea con addebito dell'imposta da un soggetto residente nella Repubblica di San Marino deve predisporre un documento "TD28" e inviarlo tramite il Sdl per rispettare l'obbligo di comunicazione previsto per le operazioni transfrontaliere (di cui all'[articolo 1](#), comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015).

Il tipo documento "TD19" deve essere, invece, utilizzato per l'assolvimento dell'imposta ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, nel caso, cioè, in cui la fattura ricevuta dall'operatore sammarinese (elettronica o cartacea) sia senza addebito dell'imposta, in quanto soggetta al meccanismo del *reverse charge*.

Il tipo documento "TD28" deve essere utilizzato esclusivamente per gli acquisti di beni, in quanto gli acquisti di servizi presso operatori sammarinesi devono essere comunicati al Sdl utilizzando il tipo documento "TD17".

In caso di mancata corrispondenza tra i dati delle fatture e i versamenti ricevuti, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate chiede all'ufficio tributario di San Marino di procedere ai necessari adeguamenti. Invece, nei casi di versamenti carenti o eccedenti è previsto, rispettivamente, che l'ufficio tributario di San Marino provveda alla relativa integrazione e che il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate restituisca all'ufficio tributario di San Marino le somme versate non dovute.

L'operatore economico italiano annota la fattura originale trasmessa dal cedente sammarinese nel registro degli acquisti e può operare, ai sensi dell'[articolo 19](#) e ss., D.P.R. 633/1972, la detrazione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

### Fattura cartacea senza addebito d'imposta

Il successivo [articolo 11](#), D.M. 21 giugno 2021 dispone che, se la fattura cartacea non indica l'ammontare dell'Iva dovuta in relazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, gli operatori economici sammarinesi:

- emettono fattura in 2 esemplari, indicando sia il proprio numero identificativo sia quello della partita Iva del cessionario italiano;
- presentano all'ufficio tributario di San Marino le 2 fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in 2 copie;
- trasmettono al cessionario uno dei 2 esemplari della fattura restituiti dall'ufficio tributario di San Marino dopo avervi apposto il timbro a secco circolare.

Gli operatori economici italiani:

- assolvono l'imposta ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, cioè con il sistema del *reverse charge*, indicandone l'ammontare sull'esemplare della fattura trasmessa dal fornitore sammarinese;
- annotano le fatture nei registri delle fatture emesse e degli acquisti, secondo le modalità e i termini stabiliti dagli articoli [23](#) e [25](#), D.P.R. 633/1972 e possono operare, ai sensi dell'[articolo 19](#) e ss., D.P.R. n. 633/1972, la detrazione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

### Cessioni nei confronti dei privati

Secondo l'articolo 11, D.M. 21 giugno 2021, le cessioni di beni effettuate nei confronti di:

- soggetti sammarinesi non operanti nell'esercizio di imprese, arti o professioni, diverse da quelle aventi per oggetto i mezzi di trasporto nuovi, le vendite a distanza e dalle cessioni poste in essere da enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi, sono assoggettate a Iva;
- soggetti italiani non operanti nell'esercizio di imprese, arti o professioni, diverse da quelle aventi per oggetto i mezzi di trasporto nuovi, le vendite a distanza e dalle cessioni poste in essere da enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi, sono assoggettate a Iva nel territorio della Repubblica di San Marino.

## Cessioni di mezzi di trasporto nuovi

Ai sensi dell'[articolo 14](#), D.M. 21 giugno 2021, le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'[articolo 38](#), comma 4, D.L. 331/1993, sono assoggettate al pagamento dell'Iva nel Paese di destinazione.

L'acquirente italiano può chiedere al cedente sammarinese di emettere fattura con indicazione dell'Iva. In caso contrario deve presentare la fattura o il documento equipollente, per il pagamento del tributo, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, secondo le modalità e i termini previsti dall'[articolo 1](#), D.M. 19 gennaio 1993.

I cedenti italiani che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni possono fruire del rimborso dell'imposta pagata sull'acquisto del mezzo di trasporto, ai sensi dell'[articolo 53](#), comma 1, D.L. 331/1993.

## Vendite a distanza

Come previsto dall'[articolo 15](#), D.M. 21 giugno 2021, le vendite di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi, spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione di acquirenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni, scontano l'imposta nel Paese di destinazione, quando il cedente nel corso dell'anno solare precedente ha posto in essere vendite a distanza nei confronti di soggetti dell'altro Stato per un ammontare complessivo superiore a 28.000 euro e sempreché tale limite non sia stato superato nell'anno in corso. Al di sotto della predetta soglia, tuttavia, il cedente può optare per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione dei beni.

Gli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Italia esercitano l'opzione per il pagamento dell'imposta nella Repubblica di San Marino secondo le modalità e i termini previsti dall'[articolo 41](#), comma 1, lettera b), D.L. 331/1993. Ferma, pertanto, restando la rilevanza del comportamento concludente del contribuente, l'opzione:

- ha effetto a decorrere dall'anno nel corso del quale è esercitata;
- è valida fino a quando non venga revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno nel corso del quale è esercitata, purché ne permangano i presupposti;

– deve essere comunicata, come anche la sua revoca, nella dichiarazione Iva relativa all'anno in cui è stata effettuata la scelta.

Gli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni da assoggettare all'imposta in Italia, nominano un rappresentante fiscale ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 3, D.P.R. 633/1972.

## Cessioni di enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta in Italia

Ai sensi dell'[articolo 15](#), D.M. 21 giugno 2021, gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'[articolo 4](#), comma 4, D.P.R. 633/1972, non soggetti d'imposta e che non siano già identificati ai fini Iva, quando effettuano acquisti di beni dalla Repubblica di San Marino, corrispondono l'imposta in Italia se l'ammontare dei loro acquisti abbia superato nell'anno solare precedente ovvero superi nell'anno in corso il limite di 8.000 euro. Per importi inferiori, l'imposta è assolta nella Repubblica di San Marino, a meno che detti soggetti non esercitino l'opzione per il pagamento dell'imposta in Italia, secondo le modalità e i termini previsti dall'[articolo 38](#), comma 6, D.L. 331/1993.

Detti soggetti devono presentare all'Agenzia delle entrate in via telematica il modello INTRA 13, ai sensi dell'[articolo 50](#), comma 4, D.L. 331/1993.

Gli enti non commerciali in esame, aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica italiana e identificati ai fini Iva, quando effettuano acquisti nella Repubblica di San Marino, assolvono l'Iva anche se agiscono nell'esercizio di attività istituzionali.

Tali ultimi enti, se ricevono una fattura con addebito d'imposta, effettuano la registrazione dell'acquisto nella propria contabilità. Se, invece, ricevono una fattura senza addebito d'imposta devono, ai sensi dell'[articolo 49](#), commi 1 e 2, D.L. 331/1993, presentare il modello INTRA 12 ed effettuare il versamento dell'imposta dovuta.

Le fatture in formato cartaceo sono annotate, entro il mese successivo a quello di ricevimento, in apposito registro, istituito ai sensi dell'[articolo 47](#), comma 3, D.L. 331/1993. Qualora le fatture non siano ricevute o siano irregolari, gli enti provvedono all'emissione della stessa o alla sua regolarizzazione nei termini di cui all'[articolo 6](#), comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997.



## Elenchi riepilogativi degli acquisti e delle cessioni

Ai sensi dell'[articolo 17](#), D.M. 21 giugno 2021, l'ufficio tributario di San Marino, in relazione a ciascun operatore economico sammarinese, acquisisce a livello informatico i seguenti dati, relativi alle fatture di vendita emesse in formato cartaceo dagli operatori economici italiani presentate per il pagamento dell'imposta sammarinese:

- numero di partita Iva e dati anagrafici del cedente;
- numero, data e imponibile della fattura.

Lo stesso ufficio, entro il giorno 15 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare, trasmette all'Amministrazione finanziaria italiana i dati sopra specificati dei cedenti italiani, unitamente al numero e ai dati identificativi degli operatori economici sammarinesi che risultano loro cessionari.

Specularmente, ai sensi dell'[articolo 18](#), D.M. 21 giugno 2021, l'ufficio tributario di San Marino, entro il giorno 15 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare, trasmette all'Amministrazione finanziaria italiana le seguenti informazioni in relazione alle fatture emesse in formato cartaceo relative alle cessioni di beni effettuate dagli operatori economici sammarinesi nei confronti di quelli italiani:

- numero e dati identificativi degli operatori economici sammarinesi;
- numero, data e imponibile della fattura di vendita;
- numero di partita Iva e dati identificativi dei cessionari italiani.

Le informazioni di cui sopra, relative agli acquisti e alle cessioni, sono riassunte e trascritte in elenchi riepilogativi.

## Prestazioni di servizi

Per le prestazioni di servizi rese nei confronti degli operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, l'[articolo 20](#), D.M. 21 giugno 2021 prevede che la fattura – riportante la dicitura “operazione non soggetta” ai sensi dell'[articolo 21](#), comma 6-bis, lettera b), D.P.R. 633/1972 – può essere emessa in formato elettronico tramite il SdI, che la trasmette all'ufficio tributario di San Marino per il successivo inoltro al committente.

## SCHEDA DI SINTESI

Dal 1° ottobre 2021 su base volontaria e dal 1° luglio 2022 per obbligo, per le cessioni di beni effettuate nell'ambito dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino, di cui all'articolo 71, D.P.R. 633/1972, la fattura, nonché la nota di variazione, è emessa in formato elettronico utilizzando il Sdl.



Le cessioni effettuate mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio della Repubblica di San Marino, e i servizi connessi, da parte dei soggetti passivi Iva residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, sono non imponibili ai sensi degli articoli 8 e 9, D.P.R. 633/1972.



L'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino dà luogo all'applicazione dell'Iva secondo quanto previsto dall'articolo 71, D.P.R. 633/1972 e dal D.M. 21 giugno 2021.



Le fatture relative alle cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino, emesse in formato elettronico da soggetti passivi Iva residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino:

- riportano il numero identificativo del cessionario sammarinese;
- sono trasmesse dal Sdl all'ufficio tributario di San Marino, il quale – dopo avere verificato il regolare assolvimento dell'imposta sull'importazione – convalida la regolarità della fattura e comunica l'esito del controllo al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate attraverso apposito canale telematico.



Le fatture elettroniche emesse da operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio italiano accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento equipollente, sono trasmesse dall'ufficio tributario di San Marino al Sdl, che le recapita al cessionario che visualizza, attraverso un apposito canale telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, le fatture elettroniche ricevute.

## Iva in pratica n. 81/2023

# Requisito per il vincolo economico nel Gruppo Iva

Luigi Scappini – dottore commercialista e revisore legale

Con la [risposta a interpello n. 528/E/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito ai requisiti necessari per poter accedere al Gruppo Iva con particolare riguardo al requisito del vincolo economico.

### Oggetto dell'istanza di interpello

La società istante opera nel settore assicurativo e da tempo ha costituito un Gruppo Iva a cui partecipano una serie di società controllate.

Nello specifico, le società Alfa è capogruppo del Gruppo Iva costituito da un insieme di società che svolgono attività nel medesimo settore di Alfa, diversificando tra di loro le attività, di modo da riuscire a coprire le richieste del mercato quali, ad esempio, la consulenza finanziaria verso la clientela privata, l'amministrazione di patrimoni finanziari, l'intermediazione assicurativa, la gestione collettiva del risparmio tramite fondi comuni, nonché la fornitura di prodotti e servizi informatici e la promozione, progettazione, organizzazione, erogazione e gestione di prestazioni di servizi nei settori della sanità, della salute, della previdenza complementare, del benessere e della malattia.

Nel corso del 2022, Alfa ha acquistato la partecipazione totalitaria in Beta, società agricola tramite la controllata Gamma che è esclusa dal perimetro del Gruppo Iva per carenza del vincolo economico.

Nonostante il controllo passi da una società che, come detto, è esclusa dal Gruppo Iva, la presenza del vincolo finanziario in capo a Beta determinerebbe il suo ingresso nel Gruppo Iva.

A tal fine Alfa presenta istanza di interpello, come previsto dall'[articolo 70-ter](#), comma 5, D.P.R. 633/1972, per poter dimostrare l'insussistenza del vincolo economico derivante dalla ricorrenza di quello finanziario.

### Soggetti ammessi al Gruppo Iva

I requisiti soggettivi di accesso al Gruppo Iva, la cui disciplina come noto è stata introdotta tramite i commi [24-31](#), articolo 1, L. 232/2016 (Legge di Bilancio per il 2017), sono individuati dall'[articolo 70-](#)

[bis](#), D.P.R. 633/1972, ai sensi del quale sono ammessi i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo, come previsti e disciplinati dal successivo [articolo 70-ter](#), D.P.R. 633/1972. Tali requisiti, come stabilito dall'[articolo 1](#), comma 1. D.M. 6 aprile 2018, devono sussistere al 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione per il Gruppo Iva.

Si ricorda anche che ai fini della costituzione del Gruppo Iva è necessaria l'opzione da parte di tutti i soggetti passivi per i quali sussistano i vincoli finanziario, economico e organizzativo. Nel caso in cui ciò non avvenga e vi sia un controllo, vengono meno tutti i vantaggi ottenuti dall'opzione.

In ragione di quanto sin qui detto, il Gruppo Iva si differenzia dalla c.d. Iva di gruppo per la circostanza che nel primo caso non vi è possibilità, al sussistere dei requisiti richiesti, di scegliere se aderire o meno al regime.

Sempre l'articolo 70-bis, D.P.R. 633/1972, al comma 2 stabilisce quali sono i soggetti, che, a prescindere dal rispetto dei requisiti richiesti, non possono mai partecipare a un Gruppo Iva.

In particolare, sono espressamente escluse dal Gruppo Iva le società che:

- a) hanno le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero;
- b) hanno l'azienda sottoposta a sequestro giudiziario ai sensi dell'[articolo 670](#), c.p.c.. In caso di pluralità di aziende, la disposizione opera anche se oggetto di sequestro è una sola di esse;
- c) sono sottoposte a una procedura concorsuale di cui all'[articolo 70-decies](#), comma 3, III periodo, D.P.R. 633/1972;
- d) sono poste in liquidazione ordinaria.

Oltre a questi soggetti, esclusi *ex lege*, la Relazione illustrativa alla Legge di Bilancio per il 2017 ha escluso anche i soggetti che pur identificati ai fini Iva, non esercitano un'attività di impresa, arte o professione quali sono gli enti non commerciali.

Al contrario, non vi sono limitazioni per quanto riguarda l'attività economica esercitata e a prescindere dal regime Iva applicato compresi quindi quelli speciali quale, ad esempio, quello previsto dall'[articolo 34](#), D.P.R. 633/1972, per le cessioni di determinati prodotti ricompresi nella Parte I, Tabella A allegata al Decreto Iva da parte di produttori agricoli.

## I vincoli richiesti

Come anticipato, per rientrare nel Gruppo Iva è necessaria la sussistenza, congiunta, dei vincoli finanziario, economico e organizzativo, la cui definizione è demandata all'articolo 70-ter, D.P.R. 633/1972.

## Il vincolo finanziario

Ai sensi del comma 1, sussiste il vincolo finanziario tra soggetti passivi quando, ai sensi dell'[articolo 2359](#), comma 1, n. 1), cod. civ. e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente:

- a) tra i soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo;
- b) detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato, ovvero, in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni.

Requisito cardine per la sussistenza del vincolo finanziario è, quindi che la società disponga in un'altra società della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

Conseguentemente, come precisato dalla stessa Agenzia delle entrate, con il [principio di diritto n. 4/E/2018](#):

*“È, pertanto, preclusa la partecipazione al Gruppo Iva, in veste di controllati, ai soggetti passivi Iva non costituiti in forma societaria per i quali non possono trovare applicazione le regole concernenti l'esercizio del diritto di voto in base alla disciplina cui fa riferimento l'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ.. A detti soggetti passivi l'opzione per il Gruppo Iva di cui all'articolo 70-quater, D.P.R. 633/1972 è consentita, ai sensi dell'articolo 70-bis, comma 1, del medesimo Decreto, solo nel caso in cui assumano il ruolo di controllanti esercitando il controllo di diritto di cui all'articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ.”.*

Il controllo, si potrà manifestare sia in maniera diretta, sia alternativamente a mezzo di un controllo:

- c.d. a catena ovvero sia quando A controlla B che a sua volta controlla C (la fattispecie dell'istanza di interpello in commento);
- c.d. ibrido ossia quando all'interno di una catena si verifichi un controllo sia diretto sia indiretto (A controlla B al 60%, B controlla C al 60% che detiene il 30% di D a sua volta partecipata al 30% da A).

Il vincolo finanziario, come richiesto dall'[articolo 1](#), D.M. 6 aprile 2018, deve sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione e, comunque, a decorrere dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione ha effetto.

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 19/E/2018](#) ha avuto modo di chiarire che il requisito temporale:

*“assolve alla funzione di impedire, con finalità antielusive, che possano fondersi in un unico soggetto passivo entità legate da vincoli occasionali o temporanei”.*

La presenza del vincolo finanziario comporta una presunzione di sussistenza anche degli ulteriori 2

vincoli richiesti dalla norma, ragion per cui l'[articolo 70-ter](#), comma 5, D.P.R. 633/1972, prevede espressamente la possibilità di azionare l'interpello preventivo ai sensi dell'[articolo 11](#), L. 212/2000, per poter dimostrare l'insussistenza dei vincoli e quindi il venire meno dell'"*obbligo*" di opzione per il Gruppo Iva.

### Il vincolo economico

Il comma 2, articolo 70-ter, D.P.R. 633/1972, stabilisce che:

*"Si considera sussistente un vincolo economico tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sulla base dell'esistenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica:*

- a) svolgimento di un'attività principale dello stesso genere;*
- b) svolgimento di attività complementari o interdipendenti;*
- c) svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi".*

Cosa deve intendersi per attività principale? Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 19/E/2018](#), è tale quella individuata nell'atto costitutivo quale oggetto sociale.

Ne deriva che, nel caso oggetto di interpello, essendo Beta una società agricola, come previsto dall'[articolo 2](#), D.Lgs. 99/2004, avrà quale oggetto sociale esclusivo l'esercizio di attività di cui all'[articolo 2135](#), cod. civ..

Ne deriva che Beta svolgerà esclusivamente attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Come previsto dall'articolo 2, D.Lgs. 99/2004, richiamato, non comporta il venire meno dell'esercizio esclusivo delle attività agricole:

- la locazione, comodato o affitto di fabbricati a uso abitativo; e
- la locazione, comodato o affitto di terreni e fabbricati a uso strumentale alle attività agricole di cui all'articolo 2135, cod. civ..

Tali attività, per non incidere sulla natura agricola della società, devono essere marginali, intendendosi come tali quelle il cui ammontare di ricavi non sia superiore al 10% dei ricavi complessivi.

Deve, inoltre, evidenziarsi che l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 50/E/2010](#), ha affermato che:

*"... non perdono la qualifica di società agricola quelle che pongono in essere operazioni commerciali, industriali, ipotecarie e immobiliari volte a potenziare o migliorare l'attività agricola stessa. Quindi, ad esempio, acquistare o prendere in affitto terreni o fondi rustici per ampliare la propria attività agricola oppure contrarre un finanziamento per acquistare un bene (trattore) necessario alla coltivazione del terreno, costituisce un atto strumentale al conseguimento dell'oggetto sociale che non modifica la natura dell'attività esercitata bensì la completa. In sostanza, lo svolgimento di attività strumentali non*

*incide sul concetto dell'esclusività nella misura in cui contribuisce allo svolgimento dell'attività agricola senza snaturare la capacità di produzione di reddito della società che deve originare principalmente dalle attività agricole”.*

Sempre con la [circolare n. 50/E/2010](#), è stato affermato che viene meno l'esercizio esclusivo in ipotesi di possesso di partecipazioni in altre società salvo che queste ultime non siano anche loro società agricole e i dividendi derivanti dal possesso delle partecipazioni siano inferiori ai ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività agricole svolte direttamente dalla partecipante.

Sul punto si devono segnalare 2 arresti della giurisprudenza di merito favorevoli al contribuente.

In particolare, la CTP di Forlì, con la sentenza n. 116/I/2019 ha ammesso la detenzione di partecipazioni in società commerciali a condizione che siano marginali e strumentali (nel caso di specie entrambe le società operavano nel settore del vivaismo).

Successivamente, sempre la CTP di Forlì, con la sentenza n. 95/II/2022 ha ulteriormente ampliato il perimetro ritenendo che fintantoché la partecipazione non determini il controllo della partecipata, le attività esercitate dai 2 soggetti rimangono distinte di talché non rileva neppure il parametro della percezione degli utili in quanto aventi un mero impatto finanziario. Sempre in riferimento all'eventuale impatto sull'oggetto sociale, a parere dei giudici appare dirimente il richiamo all'[articolo 2361](#), cod. civ. da parte della giurisprudenza di legittimità secondo cui:

*“dovendosi l'oggetto sociale definire come il programma dell'attività economica per la cui realizzazione è costituita la società, e posto che l'oggetto sociale di questa comprenda anche l'attività di partecipazione in altre società, non è sicuramente la sola prospettiva di un mutamento quantitativo o qualitativo delle partecipazioni in concreto detenute a poter configurare una modificazione di tale oggetto. Modificazione certo non percepibile in termini formati, ma non ravvisabile neppure ove si voglia indulgere ... a un'accezione sostanziale dell'oggetto sociale della società partecipante il quale comunque non potrebbe dirsi mutato, se non in quanto, per la diversità del tipo di attività svolta dalle società partecipate, o del programma di gestione delle partecipazioni da parte della partecipante medesima, ne risultasse radicalmente diversificata la prospettiva imprenditoriale di quest'ultima”<sup>1</sup>.*

Da ultimo, la Suprema Corte evidenzia, come sia sempre possibile il mutamento dell'oggetto sociale, dovendosi tuttavia procedere a una verifica del portafoglio, il rapporto tra partecipata e partecipante e, da ultimo, anche le attività effettivamente svolte da entrambe le società.

<sup>1</sup> Cassazione, sentenza n. 9100/2003.

In conclusione, sembra che anche la Cassazione rimetta la decisione sull'incidenza o meno della partecipazione a una valutazione di merito da parte dei giudici.

Tornando ai requisiti richiesti dal comma 2, [articolo 70-ter](#), D.P.R. 633/1972 per “attività dello stesso genere” si devono intendere quelle appartenenti alla medesima tipologia di attività commerciali. Tale verifica può essere effettuata, ad esempio, tramite i codici ATECO.

Da ultimo, si evidenzia come ai fini della complementarietà debba sussistere un rapporto di necessaria strumentalità tra le attività. Di contra, ai fini dell'interdipendenza deve manifestarsi una connessione tra attività reciproca ma eventuale.

Non si ha mai vincolo economico allorquando il vincolo finanziario derivi da partecipazioni acquistate nell'ambito di interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso le imprese in temporanea difficoltà finanziaria di cui all'[articolo 113](#), comma 1, Tuir.

### **Il vincolo organizzativo**

Ultimo requisito richiesto consiste nella sussistenza di un vincolo organizzativo che il comma 3, articolo 70-ter, D.P.R. 633/1972, individua nel coordinamento, in via di diritto o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.

L'Agenzia delle entrate, con la più volte richiamata [circolare n. 19/E/2018](#), ha affermato che il vincolo organizzativo sussiste in caso di coordinamento della politica economica, delle strategie e delle linee essenziali delle attività svolte da autonomi soggetti passivi di imposta.

### **La risposta a interpello n. 528/E/2022**

A parere dell'istante pur essendovi un vincolo finanziario tra Alfa e Beta, tra gli stessi non sussiste quello economico.

Infatti, le attività economiche principali svolte dalle 2 società si caratterizzano per differenza assoluta di genere, una relativa ai servizi assicurativi e di previdenza e l'altra relativa alle attività di coltivazione dei fondi, alla selvicoltura, all'allevamenti di animali e alle attività connesse, come disciplinate dall'[articolo 2135](#), cod. civ..

Tale differenza, sempre secondo l'istante, comporta l'assenza di un rapporto di complementarietà o interdipendenza fra le attività dell'una e dell'altra, poiché la complementarietà si manifesta si verifica quando la realizzazione dell'attività di un ente dipende dal contributo essenziale offerto dall'attività dell'altro ente, al punto che l'attività del secondo è in grado di condizionare l'attività del primo.



Parimenti non è riscontrabile un rapporto di interdipendenza che si realizza quando l'attività di un'impresa è in grado di affiancarsi, nell'offerta alla clientela, all'attività dell'altra impresa, in funzione della creazione di un comune risultato imprenditoriale, con ciò implicando una connessione reciproca tra le attività, anche se solo eventuale.

L'Agenzia delle entrate, in risposta effettua una disamina dei requisiti necessari per la verifica del vincolo economico ribadendo che esso sussiste quando i soggetti svolgono un'attività principale dello stesso genere, ritenendo come tale quella caratteristica dell'operatore economico e cioè quella (o quelle) indicate quale oggetto sociale nell'atto costitutivo. Precisa l'Agenzia delle entrate che:

*“per attività principali “dello stesso genere” devono intendersi quelle appartenenti, ad esempio, alla medesima tipologia di attività commerciale o professionale”.*

Per quanto riguarda la complementarietà, viene precisato che essa postula un rapporto di necessaria strumentalità tra più attività economiche, la cui funzionalità e il cui valore economico si manifestano solo in combinazione. Al contrario, l'interdipendenza, implica una connessione tra più attività economiche reciproca, ma eventuale.

Infine, ai sensi dell'[articolo 70-ter](#), comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972, sussiste un vincolo economico anche quanto l'attività svolta da un soggetto avvantaggia, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

In ragione di quanto sopra chiarito, l'Agenzia delle entrate conferma l'impostazione della società istante in quanto l'attività agricola svolta da Beta:

*“non è preordinata alla realizzazione del disegno imprenditoriale unitario proprio del Gruppo Iva, il cui core business è focalizzato nel settore assicurativo e finanziario, e tantomeno detta attività agricola è suscettibile di esercitare un impatto significativo, ad esempio, in termini di riduzione di costi a carico degli altri membri del Gruppo”.*

Non incidendo in alcun modo nemmeno la possibilità prevista nello statuto di Beta di poter porre in essere operazioni finanziarie, mobiliari e immobiliari, in quanto le stesse devono comunque sempre rimanere accessorie e strettamente funzionali al raggiungimento dell'oggetto sociale della società che prevede l'esercizio esclusivo di attività agricole ai sensi dell'[articolo 2135](#), cod. civ..

## SCHEDA DI SINTESI

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 528/E/2022 ha negato, pur in presenza del vincolo finanziario la sussistenza di quello economico tra 2 società di cui una svolgente attività nel campo assicurativo e l'altra, essendo società agricola, in quello agricolo.



Per poter aderire al c.d. Gruppo Iva è necessaria la sussistenza del vincolo finanziario, economico e organizzativo.



I vincoli devono sussistere, come stabilito dall'articolo 1, comma 1. D.M. 6 aprile 2018, al 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione per il Gruppo Iva.



La sussistenza del vincolo finanziario comporta la presunzione di sussistenza degli ulteriori vincoli economico e organizzativo.



L'articolo 70-ter, comma 5, D.P.R. 633/1972, ammette la possibilità di presentare istanza di interpello per poter dimostrare l'insussistenza del vincolo economico derivante dalla ricorrenza di quello finanziario.

## Iva in pratica n. 81/2023

# Comunità per anziani: fatturazione elettronica e comunicazione SdI

Centro studi tributari

## Il caso

Alfa Srl svolge l'attività di "comunità alloggio per anziani".

Si chiede se per tale attività è ammessa la possibilità di emissione della fattura elettronica?

Inoltre, è obbligata alla trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria?

## La soluzione

L'[articolo 10-bis](#), D.L. 119/2018, modificato, da ultimo, dall'[articolo 3](#), comma 2, D.L. 198/2022, dispone che, per i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023 i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, non possono emettere fatture elettroniche ai sensi dell'[articolo 1](#), comma 3, D.Lgs. 127/2015, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria.

In base all'[articolo 9-bis](#), comma 2, D.L. 135/2018, tale divieto si applica anche ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche.

L'Agenzia delle entrate, con la *faq* 58, pubblicata il 29 gennaio 2019 e aggiornata il 19 luglio 2019, ha fornito chiarimenti in merito alla modalità di emissione della fattura nel caso in cui la stessa contenga sia spese sanitarie sia altre voci di spesa non sanitarie.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, in generale, non deve essere emessa la fattura elettronica via SdI, ma – ai fini dell'obbligo di trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria per la predisposizione della dichiarazione precompilata – è previsto un trattamento differenziato, occorrendo distinguere 2 diverse fattispecie.

In particolare:

- se dal documento di spesa è possibile distinguere la quota di spesa sanitaria da quella non sanitaria (ad esempio, a seguito di un ricovero ospedaliero, la clinica fattura con voci distinte la somma pagata per prestazioni sanitarie rispetto alla somma pagata a titolo di *comfort*), entrambe le spese vanno

comunicare distintamente al Sistema tessera sanitaria (salvo il caso dell'opposizione del paziente), con le seguenti modalità:

1. l'importo che si riferisce alla spesa sanitaria va inviato e classificato secondo le tipologie evidenziate negli allegati ai Decreti Ministeriali che disciplinano le modalità di trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria;
2. l'importo riferito alle spese non sanitarie va comunicato con il codice AA "altre spese";
  - qualora, invece, dal documento di spesa non sia possibile distinguere la quota di spesa sanitaria da quella non sanitaria, l'intera spesa va trasmessa al Sistema tessera sanitaria (salvo il caso dell'opposizione del paziente) con la tipologia "altre spese" (codice AA).

In entrambi i casi, la relativa fattura deve essere emessa in formato cartaceo o elettronico *extra* Sdl (si veda anche la [circolare n. 14/E/2019](#), § 2.1.1).

La circolare n. 14/E/2019 (§ 2.1.2) ha preso in considerazione anche il caso in cui una struttura o un operatore sanitario fatturi separatamente le prestazioni sanitarie rispetto a quelle non sanitarie, precisando che:

*“queste ultime devono essere fatturate elettronicamente solo se non contengono alcun elemento da cui sia possibile desumere informazioni relative allo stato di salute del paziente. A titolo esemplificativo, una fattura relativa alla degenza in una struttura sanitaria, anche se non reca l'indicazione della prestazione eseguita o del motivo del ricovero, deve essere emessa con modalità cartacea (ovvero, elettronica al di fuori dello Sdl)”.*

Così inquadrato, dal punto di vista normativo e interpretativo, il divieto di fatturazione elettronica per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, nel caso di specie occorre stabilire se le "comunità alloggio per anziani" rientrino nel predetto divieto.

Si tratta di strutture socio-assistenziali residenziali di ridotte dimensioni, di norma destinate ad anziani parzialmente non autosufficienti che necessitano di una vita comunitaria e di reciproca solidarietà.

Una prima caratteristica di queste strutture è data dalle dimensioni, in quanto le comunità alloggio sono strutture destinate a ospitare un numero ridotto di persone rispetto ad altri tipi di residenze per anziani e, di conseguenza, sono più piccole.

Inoltre, i destinatari di questo tipo di struttura sono anziani che presentano un grado lieve di non autosufficienza. In altre parole, le comunità alloggio non possono ospitare persone che hanno perso completamente la loro autosufficienza, a differenza delle RSA ad esempio.


Il livello assistenziale offerto nelle comunità alloggio si limita, pertanto, al supporto nello svolgimento delle attività quotidiane da parte di OSS e ADB (addetti all'assistenza di base) e ad alcune prestazioni

infermieristiche, se richiesto dal Piano assistenziale individualizzato (PAI). Nelle comunità alloggio non è, invece, presente un medico di struttura interno e non sono erogate prestazioni sanitarie.

Un ulteriore tratto distintivo è il concetto di vita comunitaria e di reciproca solidarietà, in quanto i residenti di una comunità alloggio non sono isolati, bensì trascorrono buona parte del loro tempo insieme agli altri ospiti e, di conseguenza, sono stimolati a interagire e a sostenersi reciprocamente nelle attività e nei laboratori organizzati.

Ferma restando l'assenza di chiarimenti ufficiali, si ritiene che le "comunità alloggio per anziani", diversamente da altre tipologie di residenze per anziani, come le RSA, non svolgendo prestazioni di carattere sanitario, non sono tenute all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, e quindi rientrano nell'ambito dei soggetti obbligati all'emissione della fattura elettronica via Sdl.



**Special Event**

 **Euroconference**  
Centro Studi Tributari

Special Event Lavoro di 1 giornata intera - Diretta web

# REGOLE DI BASE PER LO SVOLGIMENTO DEL LAVORO DI REVISIONE CONTABILE IN VISTA NOMINA SU NANO IMPRESE

---

 23 febbraio 2023  09.00 - 13.00 / 14.00 - 17.00

[ACCEDI AL SITO](#)

Per partecipare alla sede Web, è necessario disporre di un computer personale con webcam e audio perfettamente funzionanti

## Iva in pratica n. 81/2023

# L'osservatorio di giurisprudenza

Centro studi tributari

### **Debitore Iva – Iva erroneamente addebitata in fattura nei confronti di consumatori finali – Assenza di rischio di perdita di gettito – Obbligo di versamento dell'Iva – Insussistenza**

[Corte di Giustizia, 8 dicembre 2022, causa C-378/21](#)

Il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di Giustizia di stabilire se l'[articolo 203](#), Direttiva 2006/112/CE debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo il quale abbia prestato un servizio e abbia indicato nella propria fattura un importo dell'Iva calcolato sulla base di un'aliquota errata sia debitore dell'Iva anche qualora non vi sia alcun rischio di perdita di gettito fiscale in quanto i destinatari del servizio sono esclusivamente consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'Iva pagata a monte. Ai sensi dell'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE, l'Iva è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura e, secondo la giurisprudenza comunitaria, l'Iva indicata in fattura è dovuta dall'emittente anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale e, inoltre, tale previsione mira a eliminare il rischio di perdita di gettito che può derivare dal diritto a detrazione previsto dalla Direttiva, essendo destinata ad applicarsi nel caso in cui l'Iva sia stata erroneamente fatturata e vi sia un rischio di perdita di gettito dovuto al fatto che il destinatario della fattura può avvalersi del proprio diritto alla detrazione. L'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE, si distingue, quindi, dall'[articolo 193](#), Direttiva 2006/112/CE, in quanto quest'ultimo, in combinato disposto con l'[articolo 220](#), § 1, Direttiva 2006/112/CE, riguarda l'ipotesi in cui il soggetto passivo abbia emesso una fattura con l'indicazione dell'importo corretto dell'Iva ai sensi di quest'ultima disposizione, secondo la quale il soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile nei confronti di un altro soggetto passivo deve emettere una fattura a favore di quest'ultimo. In un'ipotesi del genere, ai sensi del citato articolo 193, Direttiva 2006/112/CE, l'Iva è dovuta dal soggetto passivo che effettua tale cessione o prestazione nei confronti di un altro soggetto passivo.

Ad avviso della Corte, ne consegue che l'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE, è destinato ad applicarsi solo a un debito d'imposta che eccede quello dovuto nelle situazioni in cui si applica l'articolo 193, Direttiva 2006/112/CE, e, quindi, non riguarda le situazioni in cui l'Iva indicata nella fattura è corretta. In una situazione

in cui una parte dell'Iva addebitata è stata erroneamente fatturata, l'[articolo 203](#), Direttiva 2006/112/CE si applica limitatamente all'importo dell'Iva ulteriore rispetto a quello debitamente fatturato. Infatti, in quest'ultimo caso, vi è il rischio di perdita di gettito fiscale, in quanto un soggetto passivo destinatario di una simile fattura potrebbe essere indotto a esercitare il proprio diritto alla detrazione senza che l'Amministrazione finanziaria competente sia in grado di stabilire se siano soddisfatte le condizioni per l'esercizio di tale diritto.

## **Operazioni non imponibili – Triangolazione comunitaria – Designazione del cessionario finale come debitore d'imposta – Modalità ed effetti in caso di omissione**

[Corte di Giustizia, 8 dicembre 2022, causa C-247/21](#)

Nell'ambito di un'operazione triangolare comunitaria, la Corte ha affermato che l'acquirente finale non è stato validamente designato come debitore dell'Iva nel caso in cui la fattura emessa dall'acquirente intermedio non contenga la dicitura "*inversione contabile*" di cui all'[articolo 226](#), punto 11-*bis*), Direttiva 2006/112/CE.

La finalità di tale indicazione è di informare il destinatario della fattura sulla valutazione giuridica dell'operazione dell'emittente della fattura, laddove tale obiettivo assume carattere imperativo qualora l'emittente ritenga di non essere tenuto lui stesso, in via eccezionale, al versamento dell'Iva, bensì il destinatario della cessione.

L'articolo 226, punto 11-*bis*), Direttiva 2006/112/CE, deve essere interpretato nel senso che l'omissione, in una fattura, della dicitura "*inversione contabile*" richiesta da tale disposizione non può essere successivamente rettificata mediante l'aggiunta di un'indicazione la quale precisi che tale fattura riguarda un'operazione triangolare comunitaria e che il debito d'imposta è trasferito al destinatario della cessione. Infatti, se è vero che la Corte ha stabilito che il principio fondamentale di neutralità dell'Iva esige che la detrazione o il rimborso dell'Iva a monte sia concesso anche se taluni requisiti formali sono stati omessi dai soggetti passivi, ciò è subordinato alla condizione che siano comunque soddisfatti i requisiti sostanziali. L'esigenza di tassare le operazioni prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive porta a ritenere che non si può contemplare la possibilità di rettificare una fattura qualora manchi una condizione di applicazione della disciplina derogatoria applicabile alle operazioni triangolari, come la dicitura richiesta dal citato articolo 226, punto 11-*bis*), Direttiva 2006/112/CE.

Infine, la Corte ha ritenuto che l'esito della controversia non dipende dalla questione se l'[articolo 219-bis](#), Direttiva 2006/112/CE, imponga di applicare le disposizioni relative alla fatturazione dello Stato membro dell'acquirente intermedio o quelle dello Stato membro dell'acquirente finale.

A causa dell'assenza della dicitura “*inversione contabile*” sulle fatture controverse, la designazione dell'acquirente finale come debitore dell'Iva non è stata effettuata validamente. Di conseguenza, l'acquirente intermedio deve essere considerato debitore dell'imposta nello Stato membro che gli ha attribuito il numero di identificazione utilizzato dallo stesso ai fini dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi, a prescindere dal fatto che la normativa applicabile al procedimento in esame sia quella dello Stato membro dell'acquirente intermedio o di quello dell'acquirente finale.

## **Detrazione Iva – Enti non commerciali – Esclusività o prevalenza dell'esercizio di attività commerciale o agricola – Modalità di valutazione**

[Corte di Cassazione, sentenza n. 37731/2022](#)

L'Agenzia delle entrate ha emesso un avviso di accertamento nei confronti di una fondazione, con cui ha contestato l'indebita detrazione dell'Iva per l'anno 2000 poiché effettuata in violazione dell'[articolo 19-ter](#), D.P.R. 633/1972, per difetto del presupposto soggettivo e dei requisiti di contabilità.

Tale disposizione richiede che l'ente svolga, al contempo, attività commerciale e non commerciale, nel qual caso il riconoscimento del diritto di detrazione dell'Iva per la sola attività commerciale, svolta in via non prevalente o esclusiva, è subordinato alla tenuta di una contabilità separata.

Si tratta, invero, di una fattispecie riconducibile alla medesima tipologia di situazioni che giustificano l'istituto del *pro rata* di cui al precedente [articolo 19-bis](#), D.P.R. 633/1972, con la differenza che il soggetto non è una impresa ma uno dei soggetti previsti dall'[articolo 4](#), comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972 (ossia “*enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica*”), la cui attività non ha “*per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*”.

La questione di fondo, dunque, si incentra sulla valutazione dell'attività dell'ente – se esso consista, o meno, nell'esercizio esclusivo o principale di attività commerciali – e sull'individuazione dei parametri in base ai quali debba essere operato un tale accertamento, ancorati alle sole indicazioni previamente definite con lo Statuto o, comunque, con atti formali, ovvero, in concreto, con riguardo all'attività effettivamente svolta dall'ente.

Alla luce dei principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria, la Suprema Corte ha riscontrato gli errori di diritto in cui è incorso il giudice d'appello, che ha fondato il suo accertamento per ritenere che la fondazione svolgesse, in prevalenza, attività non economica in base alle risultanze statutarie e al perseguimento di finalità a carattere pubblicistico, valutate in sé conformanti anche delle attività commerciali in concreto esercitate dall'ente, con la promozione e lo svolgimento di spettacoli e manifestazioni a carattere locale e, dunque, in astratto.



La valutazione, invece, avrebbe dovuto essere operata in concreto in relazione all'attività effettivamente svolta.

Inoltre, la CTR non ha tenuto nella corretta considerazione la fruizione di rilevanti contributi pubblici, posto che tale elemento è stato apprezzato ai fini della valutazione della natura dell'attività, ambito in cui la circostanza resta priva di ogni rilievo, mentre, più adeguatamente, integra uno dei concorrenti parametri utili alla valutazione del requisito dell'idoneità dell'attività svolta di conseguire introiti.

In conclusione, ad avviso della Corte, in caso di attività svolte da enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, la valutazione dell'esclusività o prevalenza dell'esercizio di attività commerciale o agricola va operata in concreto e non in astratto in base alle sole risultanze statutarie e formali, dovendosi valutare se e in quale misura le operazioni realizzate dall'ente:

- siano riconducibile alle attività economiche di cui all'articolo 9, Direttiva 2006/112/CE;
- siano effettuate a titolo oneroso;
- comportino lo sfruttamento di un bene al fine di conseguire introiti.

Ai fini di tale verifica, non rilevano né lo scopo perseguito dall'attività, né il conseguimento di risultati, mentre è necessario che:

- sussista un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi e il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo, ossia un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni;
- l'attività sia diretta al conseguimento stabile di introiti, tenuto conto, a tale scopo, delle condizioni in cui è effettuata la prestazione in raffronto a quelle in cui essa viene di solito realizzata, dell'entità della clientela, dell'importo degli introiti, dei criteri di determinazione delle tariffe, dei compensi e/o dei prezzi praticati, nonché degli altri elementi pertinenti, sì da verificare se le somme percepite, ancorché di importo ridotto rispetto ai costi sostenuti, costituiscano un effettivo corrispettivo dotato di stabilità o siano assimilabili a un canone, inidoneo a conferire carattere di economicità alla prestazione.

## **Rimborsi Iva – Risarcimento del danno da ritardato rimborso dell'Iva – Giurisdizione del giudice tributario**

[Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 37445/2022](#)

Il Tribunale ha condannato l'Agenzia delle entrate al risarcimento del danno da ritardo connesso all'intempestivo rimborso Iva per gli anni 2010 e 2011, per il quale la società, dopo avere ottenuto il rimborso, ha reclamato il maggior danno.

Il Tribunale ha ritenuto parzialmente dimostrato il pregiudizio ulteriore patito dalla società rispetto agli interessi riconosciuti dall'ufficio, in relazione alla documentata differenza tra l'importo degli interessi accreditati dallo Stato alla parte attrice e quello degli interessi passivi producibili sulla sorte capitale versati dal creditore all'istituto bancario.

La Corte d'Appello, accogliendo l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, ritenuto assorbito l'appello incidentale della società, ha dichiarato il difetto di giurisdizione del giudice ordinario rispetto alla domanda proposta, ritenendo che, in forza di quanto stabilito dalle Sezioni Unite con le sentenze n. 16871/2007 e n. 17993/2012, la domanda di maggior danno da svalutazione monetaria in relazione alla ritardata restituzione dell'imposta pagata in eccedenza è riservata alla giurisdizione del giudice tributario, allo stesso essendo devolute le controversie riguardanti tutti gli accessori relativi ai tributi.

Nell'esaminare la questione, la Corte di Cassazione ha richiamato la sentenza delle Sezioni Unite n. 20323/2012, secondo cui la giurisdizione tributaria deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto e l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Tale illegittima attribuzione, hanno ancora ricordato le Sezioni Unite richiamando, in particolare, l'orientamento della Corte Costituzionale, può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie, ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di "*tributaria*" data dal Legislatore (o dall'interprete) a una particolare materia.

Risulta, dunque, evidente che giungere alla conclusione, in via ermeneutica, che la domanda di maggior danno proposta in via autonoma, anche se totalmente disancorata da una controversia concernente il rapporto tributario, rientri nella giurisdizione tributaria, determinerebbe una frizione evidente dei principi costituzionali richiamati. Ragione per cui è necessario propendere per un'interpretazione del dato normativo compatibile con il quadro costituzionale sopra esposto.

Del resto, in piena sintonia con tale conclusione, si pone l'orientamento, pure espresso dalle stesse Sezioni Unite, che intravede nel riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria del diritto del contribuente al rimborso delle imposte e della quantificazione della somma dovuta e nell'assenza di residue questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il venire meno della giurisdizione del giudice tributario.

## **Regime sanzionatorio – Omessa regolarizzazione delle fatture ricevute emesse in regime di esenzione anziché di imponibilità – Responsabilità del cessionario/committente – Esclusione**

[Corte di Cassazione, sentenza n. 37255/2022](#)

Nel caso in esame, l'ufficio ha emesso alcuni atti di contestazione in ragione dell'omessa regolarizzazione, da parte del contribuente, delle fatture emesse dalla controllante e riguardanti opere di ristrutturazione edilizia di immobili ritenute non finalizzate ad agevolare e integrare l'attività istituzionale sanitaria della società e, quindi, normalmente assoggettate a Iva.

La pretesa erariale è stata confermata dai giudici d'appello, per i quali:

- i servizi prestati dalla controllante non identificano prestazioni di servizio nell'ambito dei servizi ausiliari, atteso che l'attività dell'appellante è svolta nel settore sanitario ospedaliero, per cui i servizi stessi – concernenti lavori di manutenzione effettuati sugli edifici utilizzati per lo svolgimento dell'attività – in modo evidente non integrano con carattere ausiliario le operazioni caratteristiche proprie della società ricorrente, in quanto non si tratta di quei *“servizi tipici prestati dalle singole società del gruppo, i cui costi sono sostenuti perché ritenuti necessari assicurare un livello di operatività dell'attività adeguato alla complessità delle prestazioni (nella fattispecie, sanitarie e ospedaliere) offerte e rese”*;
- deve ritenersi che l'appellante, quale committente di un servizio non ausiliario, non avendo regolarizzato le fatture in parola con la prestazione di un documento integrativo contenente tutte le indicazioni prescritte dall'[articolo 21](#), D.P.R. 633/1972 e con il versamento dell'imposta dovuta, ha violato la disposizione dell'[articolo 6](#), comma 8, lettera b), D.Lgs. 471/1997.

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza, l'obbligo, in capo al cessionario/committente, di regolarizzare le fatture emesse dal cedente/prestatore sussiste nel solo caso in cui le mancanze da questi commesse riguardino l'identificazione dell'atto negoziale e i dati fiscalmente rilevanti, ma non si estende anche a controlli sostanziali sulla corretta qualificazione fiscale dell'operazione, non soltanto perché ciò non sarebbe coerente con il contestuale obbligo del soggetto tenuto alla regolarizzazione della fattura altrui di pagare l'imposta non versata o versata in misura insufficiente, ma anche perché l'inclusione, tra i suoi compiti, di un apprezzamento critico su quanto dichiarato in ordine all'imponibilità dell'operazione, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore, con supplenza di funzioni di esclusiva pertinenza dell'ufficio finanziario.

In buona sostanza, il controllo richiesto al cessionario/committente dall'[articolo 6](#), comma 8, D.Lgs. 471/1997 è intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati dall'[articolo 21](#), D.P.R. 633/1972, tra i quali rilevano, tra gli altri, i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e dei servizi, all'ammontare del corrispettivo, all'aliquota ed all'ammontare dell'imposta e dell'imponibile. La regolarizzazione richiesta al cessionario/committente consiste nel fornire le indicazioni dell'[articolo 21](#), D.P.R. 633/1972, il quale

elena gli elementi da inserire nella fattura, ma non si estende al controllo sostanziale della corretta qualificazione fiscale dell'operazione.

Ciò fatte salve le ipotesi in cui il cessionario/committente di beni o servizi non si limiti a operare *ab externo* sul solo rapporto di rivalsa, ma incida direttamente sul rapporto tributario, risultando in tal caso condotta esigibile quella relativa al controllo e al vaglio critico della qualificazione fiscale dell'operazione, come avviene nel caso dell'inversione contabile, ovvero nel caso in cui egli abbia dato luogo, con le sue dichiarazioni, all'irregolarità della fatturazione.

Nel caso di specie, la CTR - imputando alla società l'omessa regolarizzazione delle fatture emesse per servizi resi dalla controllante - non ha fatto corretta applicazione dei superiori principi di diritto. Invero, la controllante ha emesso fatture senza applicazione dell'imposta nei confronti della controllata, qualificando giuridicamente i servizi resi come servizi ausiliari e, pertanto, esenti Iva. Tale qualificazione giuridica non avrebbe potuto essere contestata dalla controllata, perché attinente non già alla corretta determinazione dell'aliquota, ma all'applicazione o meno dell'imposta, riguardando, pertanto, una valutazione giuridica su di un rapporto tributario che, nella specie, sfugge al diretto controllo del contribuente.

## **Effettuazione delle operazioni – Prestazioni di servizi – Momento del pagamento del corrispettivo – Irrilevanza**

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 37274/2022](#)

La società contribuente ha presentato ricorso avverso l'avviso di accertamento notificato per l'anno 2011, con il quale l'ufficio ha recuperato la maggiore Iva, con conseguente richiesta di interessi e sanzioni, a fronte dell'omessa fatturazione di corrispettivi imponibili conseguente alla contabilizzazione di fatture da emettere.

L'ufficio ha sostenuto che le prestazioni in esame non andavano considerate come rilevanti a fini Iva all'atto del pagamento in forza dell'applicazione dell'[articolo 6](#), comma 3, D.P.R. 633/1972; nello specifico, a fronte di lavori in *sub* appalto affidati dall'appaltatore, anche se il pagamento corrispettivo è avvenuto nell'anno 2013, gli stessi assumono rilevanza a fini Iva nell'anno 2011.

La Suprema Corte ha inteso dare continuità all'orientamento in base al quale, in tema di Iva, il fatto generatore dell'obbligazione tributaria, che comporta l'obbligo di fatturazione, in caso di prestazione di servizi, è costituito dalla materiale esecuzione della prestazione, laddove il pagamento del corrispettivo identifica esclusivamente il momento di esigibilità dell'imposta, ossia quello di riscossione, nonché, in

relazione a quanto previsto dall'[articolo 21](#), comma 4, D.P.R. 633/1972, il termine per l'adempimento dell'obbligo di emettere fattura.

L'[articolo 6](#), comma 3, D.P.R. 633/1972 prevede che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo e tale disposizione è stata interpretata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione in modo diverso da quanto prospettato dalla CTR.

Risulta sconfessata, infatti, la tesi accolta dal giudice d'appello per cui vi sarebbe stata, per le prestazioni di servizi, una sorta di presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della percezione del corrispettivo e quella di esecuzione della prestazione di servizi. Per la CTR, infatti, il verificarsi del presupposto oggettivo dell'Iva coincide, di regola, non con il momento della relativa materiale esecuzione, ma con quello del pagamento totale o parziale del corrispettivo.

Tale lettura, apparentemente legittimata dal tenore testuale dell'articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/1972, secondo la sopra citata giurisprudenza di legittimità confligge con la disciplina comunitaria dell'Iva.

Infatti, gli articoli 62, 63 e 66, Direttiva 2006/112/CE stabiliscono che il fatto generatore dell'imposta si identifica con l'effettuazione della cessione dei beni, ovvero, con quella della prestazione dei servizi, il cui verificarsi determina anche l'esigibilità dell'imposta. Deve farsi, allora, riferimento al dato del materiale espletamento dell'operazione e non a quello del pagamento del corrispettivo, escludendo che l'articolo 6, D.P.R. 633/1972 sia letto nel senso che, per le prestazioni di servizi, il presupposto impositivo e, con esso, l'insorgenza dell'imponibilità a fini Iva si verificano non con l'esecuzione della prestazione, bensì, successivamente, con il pagamento del corrispettivo correlativamente pattuito.

## **Operazioni non imponibili – Cessioni all'esportazione – Furto di beni destinati a essere esportati – Non imponibilità – Illegittimità**

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 37271/2022](#)

La controversia è sorta dopo che l'Agenzia delle entrate ha recuperato l'Iva dovuta, oltre alle sanzioni, in relazione a una operazione di esportazione intervenuta con un acquirente *extra* comunitario; detta operazione non è andata a buon fine, in quanto i beni non sono stati consegnati al destinatario a causa di un furto avvenuto in Italia, in danno del vettore incaricato del prelievo della merce presso la società cedente.

L'operazione, fatturata in regime di non imponibilità Iva ai sensi dell'[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, doveva invece considerarsi come una cessione interna e, quindi, soggetta a imposta ad aliquota ordinaria, in quanto alla cessione, perfezionatasi con la consegna dei beni al vettore, non ha fatto seguito il passaggio fisico della merce dalla frontiera doganale (nella specie, in Germania) e,

quindi, l'uscita dal territorio UE, che costituisce il presupposto per beneficiare del titolo di non imponibilità.

A favore dell'imponibilità, i giudici di legittimità hanno osservato che la sottrazione dei beni dopo la consegna al vettore incaricato dal cedente del trasporto/spedizione al di fuori dell'Unione Europea preclude l'applicazione della non imponibilità, dal momento che il furto è avvenuto quando il passaggio di proprietà dei beni si è già manifestato.

Infatti:

*“posto che l'eventuale perimento del bene compravenduto, una volta verificatosi l'effetto traslativo, è di regola irrilevante ai fini del pagamento del prezzo ..., il furto non può certo considerarsi neutro, nel trattamento fiscale dell'operazione. Infatti, se questa ... si prefigurava come del tutto regolare ai fini dell'esportazione negli USA ex articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, all'atto in cui essa venne avviata, ciò non implica necessariamente che l'esenzione da Iva resti a quel punto “assicurata” qualsiasi cosa accada, e specialmente ove l'evento furto abbia inciso sulla sua concreta fattibilità, rendendo di fatto impossibile - nonostante la già perfezionata cessione - il verificarsi di uno dei presupposti necessari ai fini della non imponibilità: l'effettiva uscita della merce dall'area doganale”.*

La sentenza della Corte di Giustizia 14 luglio 2005, [causa C-435/03](#), conferma questa conclusione, laddove esclude l'applicazione dell'Iva alla merce rubata da un deposito doganale prima dell'immissione in consumo, in quanto *“il furto di merci non costituisce una “cessione di beni a titolo oneroso” ai sensi dell'articolo 2 della Direttiva e non può dunque, in quanto tale, essere soggetto all'Iva”.*

Secondo quanto osservato dai giudici di legittimità:

*“dopo il perfezionamento della cessione, come il furto della merce, durante il trasporto, è a rischio e pericolo dell'acquirente, nuovo proprietario, così il furto stesso non può giustificare il mantenimento dell'esenzione di una operazione che - benché senza colpa della contribuente - non s'è potuta compiutamente realizzare, come da programma”.*

## **Presupposto soggettivo – Esercizio d'impresa – Ristrutturazione e commercializzazione di immobili**

[Corte di Cassazione, sentenza n. 36992/2022](#)

La CTR ha ritenuto congruamente motivata la sentenza di I grado, che, con autonoma valutazione, ha considerato fondati i rilievi dell'ufficio, in particolare per ciò che riguarda la prova che, nell'anno in contestazione, la contribuente aveva operato con continuità nel settore immobiliare,

commercializzando immobili al di fuori dell'ambito familiare e ottenendo risultati economici coerenti con l'esercizio dell'attività d'impresa.

Per costante giurisprudenza, la nozione tributaria dell'esercizio di imprese commerciali non coincide con quella civilistica, in quanto l'[articolo 4](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, in tema di Iva – così come l'analogo [articolo 55](#), Tuir - intende come tale “*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva*”, delle attività indicate dall'[articolo 2195](#), cod. civ., anche se non organizzate in forma d'impresa e prescinde, quindi, dal requisito organizzativo, che costituisce invece elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici, esigendo soltanto che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità abituale, anche se non esclusiva.

L'espressione “*esercizio per professione abituale*” dell'attività va intesa, più semplicemente, come esercizio dell'attività in via abituale, cioè non meramente occasionale. Occorre, in altri termini, che l'attività sia svolta con caratteri di stabilità e regolarità e che si protragga per un apprezzabile periodo di tempo, pur se non necessariamente con rigorosa continuità.

Inoltre, non può escludersi la qualità di imprenditore in colui che compia un unico affare, di non trascurabile rilevanza economica, a seguito dello svolgimento di un'attività che abbia richiesto una pluralità di operazioni.

La giurisprudenza si è occupata dei casi di costruzione e successiva vendita di immobili da parte di privati, ritenendo che anche l'effettuazione di una singola attività di costruzione, che comporti il rilevante impiego di mezzi economici, il protrarsi nel tempo e un'apprezzabile organizzazione di fattori di produzione, configuri un'attività d'impresa.

Più di recente, l'Agenzia delle entrate, nella [risposta a interpello n. 426/E/2019](#), ha precisato che:

*“la qualifica di imprenditore può essere attribuita anche a chi semplicemente utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi. L'esercizio dell'impresa, inoltre, può esaurirsi anche con un singolo affare in considerazione della sua rilevanza economica e delle operazioni che il suo svolgimento comporta. Più precisamente, un singolo affare può costituire esercizio di impresa allorché implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici, sia pure attraverso un'unica operazione economica, come avviene nel caso di costruzione di edifici da destinare all'abitazione (Cfr. sentenze n. 8193/1997, n. 3690/1986 e n. 267/1973). Sulla base del citato orientamento giurisprudenziale, in conformità a quanto già chiarito anche dalla risoluzione n. 204/E/2002, si ritiene che, nel caso di specie - da quanto descritto nell'istanza e dalla documentazione integrativa fornita, in sede di supplemento istruttorio - la realizzazione a seguito dei lavori di 5 appartamenti, 8 garage e 3 posti auto, configura*

*un comportamento logicamente e cronologicamente precedente l'atto di cessione e strumentale rispetto all'incremento di valore, che evidenzia l'intento di realizzare un "arricchimento" (lucro)".*

Nel caso oggetto dell'interpello, analogo a quello in esame, l'Agenzia delle entrate ha, quindi, ritenuto che l'attività svolta dall'istante deve considerarsi imprenditoriale dal momento che l'intervento sul complesso immobiliare posto in essere risulta finalizzato non all'uso del proprietario o a quello della sua famiglia, bensì alla realizzazione e successiva vendita delle unità immobiliari, *garage* e posti auto a terzi, avvalendosi di un'organizzazione produttiva idonea e svolgendo un'attività protrattasi nel tempo. Nella specie, il giudice d'appello, con una valutazione di merito degli elementi di fatto, sottratta al sindacato di legittimità, ha ritenuto che vi fosse un'attività d'impresa, rilevante a fini fiscali, in quanto la contribuente aveva acquistato un edificio, lo aveva ristrutturato, ricavandone un numero, superiore a quello originario, di unità immobiliari, che aveva singolarmente venduto a terzi estranei all'ambito familiare nel periodo d'imposta considerato.

Nell'operare tale valutazione, la CTR si è attenuta ai principi sopra indicati, con la conseguenza – secondo la Suprema Corte – che l'attività svolta dalla contribuente integra esercizio d'impresa, rilevante ai fini dell'Iva.

### **Rimborsi Iva – Dichiarazione relativa alle operazioni anteriori all'apertura del fallimento – Equiparazione alla cessazione dell'attività – Termine decennale di prescrizione – Decorrenza**

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 36385/2022](#)

Nel caso in esame, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che la CTR avrebbe erroneamente ritenuto applicabile, ricorrendone i presupposti, l'[articolo 30](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, relativo alla cessazione dell'attività d'impresa, con ciò equiparando la dichiarazione di fallimento alla cessazione dell'attività ai fini Iva.

Di diverso avviso la Suprema Corte, rilevando che, per costante giurisprudenza, in tema di Iva, la dichiarazione, prevista dall'[articolo 74-bis](#), D.P.R. 633/1972, del curatore o del commissario liquidatore, relativamente alle operazioni anteriori all'apertura o all'inizio delle procedure concorsuali, è equiparabile alla dichiarazione di cessazione di attività, con la conseguenza che essa, al pari della dichiarazione annuale, chiudendo il rapporto tributario antecedente alle procedure concorsuali, fa sorgere, da quella data, ai sensi dell'[articolo 30](#), D.P.R. 633/1972, il diritto al rimborso dei versamenti d'imposta che risultino effettuati in eccedenza. Ne deriva, quindi, che il termine decennale di



prescrizione per la richiesta del rimborso dei crediti Iva, relativo a operazioni antecedenti alla dichiarazione di fallimento, decorre dalla dichiarazione di cui al citato [articolo 74-bis](#), D.P.R. 633/1972, oppure dallo scadere del termine per presentarla, cioè dal quarto mese successivo alla nomina del curatore fallimentare.

In argomento, è stato inoltre affermato che la richiesta di rimborso relativa all'eccedenza d'imposta, risultata alla cessazione dell'attività, essendo regolata dal comma 2, [articolo 30](#), D.P.R. 633/1972, è soggetta al termine di prescrizione ordinario decennale e non a quello biennale di cui all'[articolo 21](#), D.Lgs. 546/1992, applicabile in via sussidiaria e residuale, in mancanza di disposizione specifiche; diversamente opinando, proprio perché l'attività non prosegue, non sarebbe infatti possibile portare l'eccedenza in detrazione l'anno successivo.

### **Operazioni non imponibili – Cessioni all'esportazione in triangolazione – Promotore della triangolazione e cessionario finale facenti parte dello stesso soggetto economico – Irrilevanza**

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 35539/2022](#)

La controversia risolta dalla Cassazione è sorta dall'avviso di accertamento notificato a una società con sede in Livigno, con il quale l'Agenzia delle entrate ha contestato il compimento di operazioni senza addebito d'imposta, sorrette da dichiarazioni d'intento formalmente emesse in presenza di un *plafond* costituito senza i presupposti di legge.

L'atto impositivo ha fatto seguito alla verifica condotta dall'Agenzia delle dogane competente nei confronti della società, residente in Sondrio, da cui è emerso che tale ultima società era la sede secondaria dell'omonima società residente in Livigno e che tale società aveva acquistato zucchero da fornitori italiani, successivamente trasferito alla propria sede di Livigno in regime di triangolazione, beneficiando della sospensione d'imposta di cui all'[articolo 8](#), D.P.R. 633/1972.

L'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che la società non può fruire della disciplina prevista dall'articolo 8, D.P.R. 633/1972, perché la società residente in Sondrio è un soggetto privo di autonomia, giuridica ed economica, rispetto a quella di Livigno, né può essere ritenuta un esportatore abituale. L'Amministrazione finanziaria ha rilevato che l'identità soggettiva dei 2 soggetti impedisce di qualificare il passaggio dello zucchero da Sondrio a Livigno come una cessione all'esportazione, essendo assente il passaggio di proprietà della merce.

Come già affermato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 18082/2021, la cessione di beni acquistati da fornitori nazionali da parte di una società con sede secondaria in Italia e da quest'ultima ceduti alla

propria sede principale in territorio doganale *extra* UE, che l'abbia nominata propria rappresentante fiscale sul territorio italiano ai fini Iva, costituisce non già una esportazione triangolare nella quale intervengono 3 distinti operatori, bensì ai sensi dell'[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, un'esportazione diretta, trattandosi di cessione di beni effettivamente trasferiti a favore del soggetto non residente, atteso che la nomina, ai sensi dell'[articolo 17](#), D.P.R. 633/1972, di un proprio rappresentante fiscale non determina la perdita della sua condizione di residente estero, che viene mantenuta, in particolare, ai fini della territorialità dell'imposta.

In particolare, è stato rilevato che l'articolo 17, D.P.R. 633/1972, prevede la possibilità, per il soggetto non residente, di operare mediante la nomina, tra l'altro, di un rappresentante fiscale, senza che da tale nomina derivi la perdita, per il soggetto non residente, della condizione di residente estero, che viene mantenuta, in particolare, ai fini della territorialità. Al contempo, proprio in conseguenza di tale nomina, il soggetto non residente diviene - come pure riconosciuto dalla stessa Agenzia delle entrate - destinatario degli obblighi e dei diritti previsti dalla disciplina Iva per le operazioni rilevanti nel territorio italiano, potendo anche, per esempio, fruire, ove ne ricorrano le condizioni, del *plafond* previsto per gli esportatori abituali.

La vicenda, in altri termini, è solo apparentemente riconducibile a una triangolazione, realizzandosi, per contro, un'esportazione diretta, con beni effettivamente trasferiti in Livigno, a favore del soggetto non residente, con intervento, sul territorio nazionale, del rappresentante fiscale.

Secondo i giudici di legittimità, al pari della fattispecie esaminata nel precedente della giurisprudenza di legittimità, anche quella in esame non rientra nell'ambito dello schema delle operazioni triangolari, bensì in una vera e propria ipotesi di esportazione diretta.

L'informazione quotidiana, attenta e completa, disponibile gratuitamente

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI  
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e rimani informato su tutte le news

[www.ecnews.it](http://www.ecnews.it)



**EDITORE E PROPRIETARIO**

Gruppo Euroconference Spa  
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

**DIRETTORE RESPONSABILE**

Fabio Garrini

**DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO**

Marco Peirola – dottore commercialista, revisore legale e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

**COMITATO SCIENTIFICO**

Alberto Alfredo Ferrario  
Luigi Scappini

**REDAZIONE**

Milena Martini e Chiara Ridolfi

Registrazione del tribunale di Verona n. 6188 del 10 settembre 2015

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN 2499-1023

**SERVIZIO CLIENTI**

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:  
[circolari@euroconference.it](mailto:circolari@euroconference.it)

**SITO INTERNET**

Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it/editoria](http://www.euroconference.it/editoria)

**PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE**

Mensile  
Vendita esclusiva per abbonamento  
Pubblicazione telematica

**ABBONAMENTO ANNUALE 2023**

Euro 90 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*:

[http://www.euroconference.it/area\\_riservata\\_login](http://www.euroconference.it/area_riservata_login).

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Per i contenuti di "Iva in pratica" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.