

## Edizione di giovedì 24 dicembre 2015

### RISCOSSIONE

[La rateazione rivive anche per gli accertamenti con adesione](#)

di Giovanni Valcarenghi

### AGEVOLAZIONI

[Giovani coppie, agevolazione ad ostacoli](#)

di Maurizio Tozzi

### IVA

[Regime IVA delle cessioni di beni allo “stato estero”](#)

di Marco Peirolo

### REDDITO IMPRESA E IRAP

[La modifica della compagine sociale nelle società di persone](#)

di Luca Mambrin

### IVA

[Prova dell'esportazione diretta e documentazione bancaria](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

## RISCOSSIONE

---

### **La rateazione rivive anche per gli accertamenti con adesione**

di **Giovanni Valcarenghi**

Ennesimo ripescaggio dei decaduti da pagamenti rateali con l'Agenzia.

Questo, il messaggio che emerge dal testo della Legge di Stabilità 2016.

Che il tema del **ripescaggio** dei decaduti da pagamenti rateali sia nell'agenda del Legislatore non è certo una novità; nei rapporti con Equitalia, ad esempio, l'ultima "riammessione in corsa" risale allo scorso mese di novembre, quando è stato possibile riattivare le rateazioni decadute nei 24 mesi precedenti al 22 ottobre 2015. Come si ricorderà, il tutto si è reso necessario per fornire pari opportunità ai soggetti che avevano iniziato pagamenti a rate in costanza della precedente normativa che non ammetteva "perdonò" in caso di decadenza. Poiché tale tabù è ora venuto meno, si è concessa pari chance ai contribuenti che non avevano a disposizione tale possibilità.

La Legge di Stabilità introduce una **ulteriore sanatoria** dedicata ai soggetti che siano decaduti da piani di versamento rateale (esclusivamente ai fini delle imposte dirette) con l'Agenzia delle entrate, attivati in occasione di accertamenti con adesione o acquiescenza all'accertamento, evidenziando patologie nei 36 mesi antecedenti alla data del 15-10-2015.

Lo spirito della norma, anche in questo caso, appare quello di equiparare le vecchie posizioni con le nuove; queste ultime, infatti, hanno la possibilità (per effetto delle nuove disposizioni introdotte **all'articolo 15-ter** del DPR 602/1973) di trovare dei rimedi utili ad evitare la decadenza dal beneficio della rateazione (e della riduzione delle sanzioni).

In particolare, si prevede quanto segue.

- Nelle ipotesi di definizione degli accertamenti con adesione o di omessa impugnazione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i contribuenti che, nei trentasei mesi antecedenti al 15 ottobre 2015, sono decaduti dal beneficio della rateazione, sono riammessi al piano di rateazione inizialmente concesso, limitatamente al versamento delle imposte dirette, a condizione che entro il 31 maggio 2016 riprendano il versamento della prima delle rate scadute (al riguardo, si potrebbe notare che, in un medesimo avviso di accertamento potrebbero essere richiesti anche IVA e contributi previdenziali, con la conseguenza che tali ultime somme restano estranee alla procedura in oggetto).
- Il contribuente interessato, nei dieci giorni successivi al versamento, trasmette copia della relativa quietanza all'ufficio competente affinché lo stesso proceda alla

sospensione dei carichi eventualmente iscritti a ruolo ancorché rateizzati ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Lo stesso ufficio:

- ricalcola le rate dovute tenendo conto di tutti i pagamenti effettuati anche a seguito di iscrizione a ruolo, imputandole alle analoghe voci dell'originario piano di rateazione;
  - verificato il versamento delle rate residue, provvede allo sgravio degli stessi carichi iscritti a ruolo.
- 
- Non sono ripetibili le somme versate, ove superiori all'ammontare di quanto dovuto, così come ricalcolato.
  - Il debitore decade dal piano di rateazione a cui è stato riammesso in caso di mancato pagamento di due rate anche non consecutive, esclusa ogni ulteriore proroga.
  - A seguito della trasmissione della quietanza, non possono essere avviate nuove azioni esecutive. Se la rateazione è richiesta dopo una segnalazione effettuata ai sensi dell'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, la stessa non può essere concessa limitatamente agli importi che ne costituiscono oggetto. È prevista una specifica disciplina ove la predetta rateazione sia richiesta dopo una segnalazione ai sensi delle norme sui pagamenti delle **pubbliche amministrazioni**, in particolare dell'articolo 48-bis del DPR n. 602 del 1973. Ai sensi della richiamata norma, prima di procedere al pagamento di importi superiori a 10.000 euro, le PPAA verificano che il beneficiario sia o meno inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare pari almeno al predetto importo; in tal caso non si procede al pagamento e il soggetto viene segnalato all'agente della riscossione. Per effetto delle norme in esame, ove il richiedente la rateazione sia destinatario di predetta segnalazione, essa non può essere concessa limitatamente agli importi oggetto della segnalazione.

Complessivamente, dunque, si tratta di una sorta di **piccolo condono sulla riscossione**, tra i tanti che si registrano negli ultimi tempi.

Certamente l'effetto per il contribuente è positivo, anche se si potrebbe evidenziare una sorta di propensione al "calo di attenzione" che si potrebbe verificare in capo al debitore, convinto che, nel bene o nel male, eventuali patologie possano poi essere risolte con l'ennesima sanatoria.

Portiamoci a casa anche questa ulteriore possibilità, nell'attesa di verificare come si potranno materialmente effettuare le azioni per riattivare la rateazione, magari con apposite istruzioni da parte dell'Agenzia.

## AGEVOLAZIONI

### **Giovani coppie, agevolazione ad ostacoli**

di Maurizio Tozzi

La manovra di stabilità reca una disposizione del tutto innovativa per le giovani coppie costituenti un nucleo familiare da almeno tre anni.

In maniera esplicita infatti il legislatore prevede che a vantaggio di tali coppie, **se il nucleo è composto da coniugi o da conviventi more uxorio che abbiano costituito lo stesso da almeno tre anni** e in cui almeno uno dei due componenti non ha superato i trentacinque anni, laddove la stessa coppia acquisti un'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, è riconosciuta una detrazione per le spese documentate sostenute per l'acquisto di mobili ad arredo della medesima unità abitativa. La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, spetta **nella misura del 50** per cento delle spese sostenute dal 1º gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 16.000 euro. Pertanto il beneficio fiscale ottenibile è pari a 8 mila euro.

Per esplicita previsione normativa tale detrazione non è cumulabile con quella per l'acquisto dei mobili riferiti ad interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Trattasi dunque di una disposizione del tutto difforme ed aventi sue caratteristiche specifiche:

- non serve che siano eseguiti lavori di ristrutturazione;
- si richiede l'acquisto di un immobile destinato ad abitazione principale;
- tra i requisiti, è necessario che uno degli acquirenti non abbia superato i 35 anni di età.

La norma, che appare semplice a prima vista, invero può presentare **non poche difficoltà** interpretative. In primo luogo si chiede la costituzione del nucleo familiare da almeno tre anni: il problema concreto è comprendere quale sia la data di riferimento per il calcolo triennale e se si tratti di un calcolo da fare **"da data a data"**. Ad esempio, se l'acquisto dell'immobile è effettuato il 15 marzo, mentre i mobili sono acquistati il 15 aprile e il nucleo è stato costituito il 2 aprile di tre anni prima, quale soluzione si adotta? Le alternative sono molteplici. Potrebbe ritenersi che il nucleo debba risalire al terzo periodo d'imposta precedente (dunque si avrebbe sempre la condizione), o addirittura al quarto (ed allora non si avrebbe mai la condizione). Francamente, l'opzione di considerare i periodi d'imposta antecedenti per intero non convince, essendo invece preferibile la scelta "da data a data". In tale evenienza, però, serve comprendere se il nucleo deve essere formato da almeno tre anni di distanza dal concretizzarsi di entrambi gli eventi richiesti come *condicio sine qua non* dalla norma (acquisto immobile e acquisto mobili), ovvero solo rispetto all'acquisto dei mobili. Su questo solo l'Agenzia delle entrate potrà esprimersi, anche se sembra che il requisito debba essere

presente da almeno tre anni per entrambe le condizioni richieste.

Sciolto questo prima enigma, sovviene la seconda problematica: **l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale**. Dal tenore letterale della disposizione sembra che l'acquisto debba avvenire a decorrere dal 2016, non essendo agevolate le coppie che nel frattempo, magari anche avendo i requisiti temporali triennali di formazione del nucleo, abbiano già acquistato nel passato l'immobile in questione, ritenendo di poter agevolare solo i mobili a partire dal 2016. Dopo di ché, si pone il problema di comprendere se al momento dell'acquisto dei mobili debba già sussistere il requisito "**prima casa**". Facendo un parallelo con la detrazione prevista per i mutui prima casa, potrebbe supporsi che il requisito sia soddisfatto se realizzato entro un anno dall'acquisto (scelta già adottata per riconoscere la detrazione per le spese di intermediazione immobiliare). Una impostazione simile potrebbe essere di aiuto magari in chiusura d'anno, ossia al termine della detrazione, consentendo alle giovani coppie di acquisire i mobili anche prima di adibire l'immobile ad abitazione principale, "portando" a casa il beneficio fiscale. Ad esempio, potrebbe acquistarsi l'immobile il 15 dicembre 2016, acquistare subito i mobili entro il 31 dicembre, pur tenendoli a deposito e poi provvedere anche nel 2017 a trasferire la residenza o comunque ad adibire l'immobile a propria dimora abituale.

L'impostazione derivata dai mutui prima casa deve presumibilmente incontrare un limite: l'immobile **deve essere adibito ad abitazione principale** della giovane coppia. Sarebbe infatti un controsenso consentire la detrazione in questione anche ad immobili che poi siano destinati ad abitazione di altri familiari (si rammenta che ai fini degli interessi passivi sui mutui è sufficiente che il requisito prima casa si concretizzi in capo ad un familiare).

Allo stesso tempo, il beneficio non dovrebbe spettare nelle ipotesi di costruzione dell'immobile destinato ad abitazione principale, posto che la norma richiama solo la casistica dell'acquisto. Di contro, non è necessario nessun lavoro finalizzato al recupero del patrimonio edilizio, da cui la norma è totalmente svincolata.

E nemmeno la disposizione reca alcuna indicazione sulle modalità di pagamento e su altri adempimenti da effettuare: al riguardo, salvo interventi di "circolari normative", dovrebbe concludersi per la possibilità di eseguire **gli acquisti in forma libera** come modalità di pagamento, dato che si chiede solo l'idonea documentazione dell'acquisto dei mobili (in termini pratici, dovrebbe essere sufficiente la fattura). Sul punto, però, si è pronti a scommettere che l'Agenzia delle entrate, sostituendosi al legislatore, in via interpretativa introduca una serie di adempimenti burocratici sulla falsariga di quanto già "inventato" in riferimento all'acquisto dei mobili collegati agli interventi di recupero.

Spetterà poi all'Agenzia delle entrate medesima fare chiarimento sui mobili d'arredo che potranno essere agevolati e sulle spese connesse (come ad esempio il trasporto) su cui calcolare la detrazione. L'ultimo punto "oscuro" riguarda, invece, l'età degli acquirenti: la norma esplicitamente richiede che almeno uno della coppia **non abbia superato i 35 anni di età**. Al riguardo è auspicabile che si faccia riferimento al giorno di compimento degli anni, se

antecedente o successivo alla realizzazione degli eventi richiesti. Come in precedenza, anche per questa condizione sarà necessario comprendere se l'età inferiore ai 35 anni deve sussistere sia prima dell'acquisto della casa che dei mobili, ovvero sia sufficiente prima dell'acquisto dei mobili. Ma a complicare la vicenda è proprio il sistema di controllo sul requisito "età" che potrebbe riservare amare sorprese: ad esempio, nel caso dei giovani autori, l'abbattimento forfettario del 40% del reddito non è riconosciuto se è compiuto il 35° anno di età nel corso del periodo d'imposta: vale a dire che l'autore che compie 35 anni il 15 ottobre 2016 e riceve un compenso il 10 luglio 2016 per la cessione di un diritto d'autore, comunque vede abbattere il proprio reddito nella misura del 25%. Traslando la vicenda, è da chiedersi come verrà gestita la detrazione se la casa e i mobili sono acquistati nel 2016 (ad esempio aprile) prima del compimento dei 35 anni (a settembre). Si ritiene che la detrazione debba spettare, ma le sorprese non finiscono mai.

## IVA

---

### **Regime IVA delle cessioni di beni allo “stato estero”**

di Marco Peirolo

L'art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972 disciplina, al primo comma, la territorialità delle cessioni di beni mobili materiali, stabilendo – come “*basic rule*” – che tali operazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto **beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso.**

Il luogo impositivo è, quindi, individuato in funzione di un **dupliche parametro**, di tipo giuridico e materiale, essendo richiesto che i beni siano in possesso di una determinata posizione doganale e che si trovino “fisicamente” in Italia nel momento di effettuazione della cessione, cioè – ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 – della **consegna o spedizione**. Questa regola, come recentemente stabilito dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza di cui alla causa C-446/13 del 2 ottobre 2014, vale non solo per le cessioni interne e all'esportazione, ma anche per quelle intracomunitarie, che l'art. 39, comma 1, del D.L. n. 331/1993, nel testo riformulato dalla L. n. 228/2012 (Legge di Stabilità 2013), considera effettuate nel momento dell'**inizio del trasporto o della spedizione** al cessionario o a terzi o per suo conto.

La Direttiva n. 2006/112/CE definisce il luogo della cessione prescindendo dalla natura (interna, intracomunitaria o all'esportazione) dell'operazione. Le norme di riferimento sono rappresentate dagli artt. 31 e 32 della Direttiva, in base alle quali il luogo impositivo è distinto a seconda che la cessione sia **con o senza o trasporto/spedizione**: se il bene non viene spedito o trasportato, assume rilevanza il luogo **dove il bene si trova** al momento della cessione (art. 31); se, invece, il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, rileva il luogo dove il bene si trova al **momento iniziale** della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente (art. 32).

La normativa comunitaria non dà alcuna rilevanza allo *status* giuridico del bene, per cui – tra le cessioni di beni allo “stato estero” territorialmente rilevanti – dovrebbero rientrare anche quelle aventi per oggetto **beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale**, che l'art. 21, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 considera **non soggette a IVA** a norma dell'art. 7-bis, comma 1, cioè per carenza del presupposto territoriale, con **obbligo di emissione della fattura** con l'annotazione “operazione non soggetta”. La Corte di giustizia, nella sentenza relativa alla causa C-165/11 dell'8 novembre 2012, ha infatti affermato che la posizione doganale della merce **non influisce sulla territorialità e sull'imponibilità** dell'operazione, tant'è che l'art. 2 della Direttiva n. 2006/112/CE, nel definire l'ambito di applicazione dell'IVA, qualifica le operazioni rilevanti ai fini impositivi indipendentemente dallo *status* giuridico dei beni oggetto di cessione.

Fermo quindi restando che, dal punto di vista territoriale, le operazioni in esame soddisfano il presupposto impositivo, la Direttiva n. 2006/112/CE prevede che le cessioni di beni allo “stato estero” sono **esenti da IVA su facoltà prevista dal legislatore nazionale**. L’opzione mira a salvaguardare la neutralità fiscale, essendo preordinata ad assoggettare allo stesso trattamento impositivo i beni extracomunitari, immessi in libera pratica solo a seguito dello svincolo, rispetto a quelli comunitari *ab origine* (Corte di giustizia, 9 febbraio 2006, causa C-305/03).

Si può, pertanto, ritenere che la normativa nazionale sia in linea con il trattamento IVA concesso, su opzione, agli Stati membri. In pratica, le cessioni di beni allo “stato estero” sono erroneamente qualificate come extraterritoriali, ma il citato art. 21, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, nel prevedere che la fattura deve essere emessa con l’annotazione “operazione non soggetta”, implica che lo Stato italiano si sia avvalso della facoltà di esenzione concessa dalla legislazione comunitaria.

Le considerazioni da ultimo esposte si riferiscono alle **cessioni di beni in transito e a quelle di beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale**.

Per le **cessioni di beni in temporanea importazione**, invece, anch’esse riguardanti merce allo “stato estero”, l’art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 ne prevede la rilevanza territoriale. Se, però, i beni in temporanea importazione sono ceduti a **soggetti IVA di altri Paesi membri**, la cessione non assume natura intracomunitaria non avendo per oggetto **beni originari dell’Unione europea o ivi immessi in libera pratica**; conseguentemente, la stessa deve essere assoggettata a IVA e l’operatore nazionale, che l’abbia erroneamente considerata come intracomunitaria, dovrà operare le opportune rettifiche, anche in relazione alla costituzione e all’utilizzo del *plafond* (R.M. 7 settembre 1998, n. 127/E e risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 20 novembre 2001, n. 185).

In sede di dichiarazione IVA annuale, le cessioni di beni in temporanea importazione, vanno indicate, a seconda dell’aliquota IVA, nei **righi da VE20 a VE22** del quadro VE. Di contro, secondo le istruzioni relative alla compilazione della dichiarazione, le restanti cessioni di beni allo “stato estero” (nella specie, quelle aventi per oggetto beni in transito e beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale) devono essere evidenziate nel **rigo VE32** (Altre operazioni non imponibili), il cui importo non è rilevante neppure ai fini della formazione del *plafond*.

Stando alla normativa interna, le operazioni in esame, essendo non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, andrebbero indicate nel **rigo VE34**. Questa diversa collocazione all’interno della dichiarazione annuale **non è comunque idonea ad influire sulla verifica dello status di esportatore abituale**, in quanto l’art. 1, comma 1, lett. a), del D.L. n. 746/1983 dispone che le operazioni con l’estero registrate nell’anno solare precedente devono essere superiori al 10% del **volumen d'affari “rettificato”**, cioè calcolato senza considerare:

- le cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale

- (riportate nel **rigo VE32**);
- le operazioni non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ma con obbligo di fatturazione *ex art. 21, comma 6-bis, del D.P.R. n. 633/1972* (riportate nel **rigo VE34**).

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***La modifica della compagine sociale nelle società di persone***

di Luca Mambrin

Nel caso di società di persone il reddito prodotto, determinato al termine del periodo d'imposta, va riferito ai **soci che rivestono tale qualifica a quella data**. In particolare, ai sensi dell'art. 5 comma 1 del Tuir tali redditi sono imputati a **ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili**.

Ai sensi del successivo comma 2 le quote **di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta**. Nel caso in cui il valore dei conferimenti non risulti determinato, le quote si presumono uguali. Nel caso di **variazione delle quote di partecipazione agli utili, gli effetti fiscali si producono con decorrenza diversificata a seconda che la stessa comporti la modifica della compagine sociale ovvero una semplice variazione delle quote di partecipazione agli utili tra i soci esistenti**.

Analizziamo alcuni casi.

a) Nel caso di **modifica della compagine sociale con l'ingresso di nuovi soci o la fuoriuscita dei vecchi la variazione avrà effetto nello stesso periodo d'imposta di stipula dell'atto**.

Si veda il seguente esempio.

La società ZETA SNC presenta la seguente compagine sociale, alla data del 31/12/2014:

SOCIO	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AGLI UTILI
SOCIO A	40%
SOCIO B	40%
SOCIO C	20%

In data **1 dicembre 2015** il socio C è fuoruscito dalla compagine sociale cedendo le proprie quote al socio D (10%) e al socio E (10%).

La compagine sociale al 31/12/2015 è la seguente:

SOCIO	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AGLI UTILI
SOCIO A	40%
SOCIO B	40%

SOCIO D	10%
SOCIO E	10%

Per i soci D ed E a **nulla rileva il momento di acquisizione dello status di socio**; il reddito 2015 dovrà essere ripartito tra il socio A (40%), B (40%), D (10%), ed E (10%) sulla base delle rispettive quote di partecipazione agli utili.

**b) nel caso di modifica delle quote di partecipazione dei soci esistenti** (sia nel caso di cessione delle quote di capitale che nel caso di modifica delle quote di partecipazione agli utili senza modifica delle quote di partecipazione al capitale) la **modifica produrrà il suo effetto dal periodo d'imposta successivo a quello della stipula dell'atto**.

Si veda il seguente esempio.

La società ALFA SNC presenta la seguente compagine sociale, alla data del 31/12/2014:

SOCIO	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AL CAPITALE	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AL UTILI
SOCIO A	50%	40%
SOCIO B	50%	60%

In data **5 dicembre 2015** il socio A ha ceduto una quota di partecipazione al capitale (20%) al socio B. Nel medesimo atto i due soci hanno poi così ripartito le quote di partecipazione agli utili della società:

SOCIO	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AL CAPITALE	QUOTA DI PARTECIPAZIONE AL UTILI
SOCIO A	30%	20%
SOCIO B	70%	80%

Se nel **corso del periodo d'imposta rimane inalterata la compagine sociale**, ma i soci pongono in essere cessioni di quote fra di loro, il reddito del 2015 **dovrà essere ripartito sulla base della situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio precedente**. Pertanto nel modello unico 2016 i soci dovranno **dichiarare il reddito della società applicando le vecchie percentuali di ripartizione agli utili** (40% per il socio A e 60% per il socio B). Le nuove percentuali (socio A 20%, socio B 80%) dovranno essere applicate a decorrere dal reddito 2016 (modello unico 2017).

Altro aspetto da tenere in considerazione nel momento in cui si cedono le quote di una società di persone, è il **regime di responsabilità del socio uscente per le obbligazioni sociali**. Con riferimento alle società in nome collettivo, l'art. 2291 del codice civile prevede che tutti i soci rispondano solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, non avendo effetto nei

confronti dei terzi alcun patto contrario.

L'2290 al comma 1 stabilisce poi che nel caso in cui il rapporto sociale si sciolga limitatamente ad un socio, questi o i suoi eredi **sono responsabili verso terzi per le obbligazioni sociali fino al giorno in cui si verifica lo scioglimento**, mentre il comma 2 stabilisce che tale scioglimento **deve essere portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei**, mediante l'assolvimento degli oneri pubblicitari previsti dalla legge. L'art. 2300 prevede poi che eventuali modificazioni dell'atto costitutivo non siano opponibili ai terzi fino a quando non siano iscritte nel registro delle imprese, a meno che non si provi che questi ne fossero effettivamente a conoscenza.

A tal proposito la Cassazione con la sentenza n. 24490 del 30.10.2013 ha affermato che, in forza delle previsioni dei citati articoli 2290 e 2300 cod. civ., **il socio di una società in nome collettivo che abbia ceduto la propria quota risponde, nei confronti dei terzi, delle obbligazioni sociali sorte fino al momento in cui la cessione sia stata iscritta nel registro delle imprese o fino al momento (anteriore) in cui il terzo sia venuto a conoscenza della cessione**. E' invece esonerato dalla responsabilità per le obbligazioni sociali sorte successivamente.

**È dunque al momento in cui si stipula il negozio e si contrae l'obbligazione da parte della società che rileva la composizione della compagine sociale;** quindi se nel momento in cui sorge il debito sociale, lo scioglimento del rapporto sociale non è stato ancora pubblicato nel registro delle imprese tale recesso non potrà essere opponibile al terzo ed il socio, benché fuoriuscito dalla compagine sociale, potrà ancora essere chiamato a rispondere delle obbligazioni sociali contratte.

## IVA

---

### **Prova dell'esportazione diretta e documentazione bancaria**

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

La circolare 35/E/1997 dell'Agenzia delle Entrate cita: “*il regime di non imponibilità dell’IVA della cessione trova convalida nella successiva uscita dei beni dal territorio comunitario*”. Pertanto, per poter garantire la non imponibilità di un’esportazione, deve essere **dimostrata l’avvenuta uscita della merce**. A livello doganale, secondo la nota 3945/2007 dell’Agenzia delle Dogane, vige il sistema ECS e la prova dell’uscita delle merci è costituita dal messaggio “**risultati di uscita**” che l’ufficio doganale di uscita invia all’ufficio doganale di esportazione e che viene registrato nella base dati del **sistema informativo doganale nazionale (AIDA)**. Tale dato ha la stessa valenza della prova di uscita fornita con il sistema cartaceo dal timbro apposto dalla dogana di uscita sul retro dell’esemplare 3 della dichiarazione doganale.

Secondo la stessa circolare, la **stampa della “notifica di esportazione”** non è invece rilevante al fine di dimostrare la prova dell’avvenuta esportazione a tal fine rilevando il dato contenuto nel **sistema informativo dell’Agenzia delle Dogane** consultabile dagli operatori economici tramite la digitazione dell’MRN (Mouvement Reference Number).

La disciplina IVA alla lettera a) comma 1 dell’art. 8 D.P.R. 633/1972 stabilisce che la stessa deve risultare:

- da un **documento doganale**;
- dalla vidimazione apposta dall’ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell’art. 2 del D.P.R. 627/1978 (per i casi nei quali la stessa è prescritta), oppure sul documento di cui all’articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a).

Qualora la **documentazione doganale** per qualche motivo non fosse idonea a provare l’avvenuta esportazione, i documenti sopra citati pertanto risultano validi a svolgere la medesima funzione.

La Circolare 75/D/2002 dell’Agenzia delle Dogane contempla, tra la documentazione finalizzata a consentire l’istruttoria da parte dell’ufficio doganale ai fini della prova circa l’**avvenuta effettiva uscita della merce dalla comunità**, le seguenti fattispecie:

- **fattura commerciale** o documento fiscale equipollente;
- **documento bancario** attestante l’avvenuto pagamento della vendita all’estero (escluso per le cessioni a titolo gratuito).

In riferimento a quest'ultimo elemento si rilevano delle disposizioni completamente differenti da parte della giurisprudenza. Nella sentenza della **Cassazione n. 19750/2013** infatti si sancisce che: *“non rileva, quindi, che il trasferimento fisico del bene fuori dall'ambito territoriale comunitario risulti da elementi conoscitivi indiretti, dovendo l'onere della prova della presentazione delle merci alla dogana di destinazione essere fornita con mezzi, aventi carattere di certezza ed incontrovertibilità, quali le attestazione di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, mentre strumenti di origine privata, quale la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento, non possono costituire prova idonea allo scopo”*. La stessa successivamente ribadisce che è la norma stessa, ovvero l'art. 8 comma 1 lett. a), che determina in modo tassativo i mezzi di prova ritenuti idonei a provare l'esportazione individuando anche altri documenti commerciali (fattura, bolla di accompagnamento o altro documento di trasporto), formati dagli stessi operatori privati, purché tuttavia recanti la **“vidimazione dell'ufficio doganale”**. Pertanto la prova, secondo la sentenza in esame, della spedizione/trasporto dei beni fuori del territorio doganale della Comunità può essere fornita, o mediante uno dei **documenti commerciali indicati nel D.P.R. n. 633 del 1972**, art. 8, comma 1, lett. a) debitamente vidimati dall'ufficio doganale di “uscita” della merce, ovvero con ogni altro mezzo purché lo stesso abbia carattere di “certezza ed incontrovertibilità”. La **documentazione bancaria** dell'avvenuto pagamento è considerata come un **semplice fascicolo di origine privata ed in quanto tale non può costituire prova idonea**.