

Edizione di lunedì 28 novembre 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Riporto delle perdite nella fusione con la stabile organizzazione](#)

di **Fabio Landuzzi**

BILANCIO

[Nuove previsioni codicistiche in tema di strumenti finanziari derivati](#)

di **Maurizio Ragno, Roberto Bianchi**

CRISI D'IMPRESA

[Il ruolo del Commissario Giudiziale nella fase prenotativa – III parte](#)

di **Andrea Rossi**

CONTENZIOSO

[Accertamento anticipato e ragioni d'urgenza](#)

di **Luigi Ferrajoli**

IVA

[Distinta indicazione degli imballaggi nel commercio all'ingrosso?](#)

di **Luigi Scappini**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Riporto delle perdite nella fusione con la stabile organizzazione

di **Fabio Landuzzi**

Il **fondo di dotazione della stabile organizzazione** rappresenta l'ammontare delle **risorse**, talora indicate in modo atecnico come il "capitale", **di cui la stabile organizzazione viene dotata** dalla sua casa madre per svolgere l'attività a cui è preposta, e quindi per espletare le proprie **funzioni** e sostenere i **rischi** a cui è esposta. A seguito delle novità introdotte nel [comma 2 dell'articolo 152 del Tuir](#), il fondo di dotazione deve ora essere "*determinato in piena **conformità ai criteri definiti in sede Ocse, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati***". [L'articolo 7, comma 3, del Decreto internazionalizzazione](#) prevede che i **metodi di calcolo del fondo di dotazione** devono essere individuati con **provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate**, il primo dei quali avrebbe dovuto essere emesso entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto stesso.

Il fondo di dotazione della stabile organizzazione assume rilevanza fiscale anche nel caso in cui la stabile organizzazione italiana del soggetto estero viene resa partecipe di una **fusione societaria**; la fattispecie è stata oggetto della [risoluzione 63/E/2014](#) in cui, a seguito di un'istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il caso di una fusione per **incorporazione di una società residente** in Italia in una **stabile organizzazione** (incorporante) costituita in Italia dalla società estera controllante. La particolarità del caso di specie era appunto che la stabile organizzazione disponeva di **perdite fiscali riportate**, per cui all'operazione si applicava la disciplina prevista per le usuali fusioni domestiche dall'[articolo 172, comma 7, del Tuir](#), in forza del richiamo disposto dall'[articolo 181 del Tuir](#).

Per quanto concerne quindi l'identificazione del **limite patrimoniale per il riporto delle perdite fiscali**, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che essa non possa che confluire sul **fondo di dotazione** della stabile organizzazione, così come risultante dal rendiconto previsto all'[articolo 14, comma 5, del D.P.R. 600/1973](#), "*integrato delle eventuali variazioni fiscali operate nella dichiarazione dei redditi del relativo periodo d'imposta, finalizzate a realizzarne la congruità ed entro tali limiti*". Per quanto concerne quindi la **quantificazione del fondo di dotazione**, valevole anche ai fini che qui interessano, sarà senza dubbio determinante l'applicazione dei parametri che saranno indicati nell'atteso Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, in caso di fusione della stabile organizzazione, il **limite del patrimonio netto** rilevante ai sensi del [comma 7 dell'articolo 172 del Tuir](#) sarà rappresentato dalla **somma dei seguenti addendi**:

- il **fondo di dotazione** della stabile organizzazione risultante dal rendiconto;
- gli **adeguamenti fiscali** resisi necessari per produrre la **riclassificazione figurativa dei**

debiti in fondo di dotazione, con conseguente concorso alla formazione dell'imponibile fiscale della *branch*.

Si pone poi la questione di come applicare la disposizione che prevede la **sterilizzazione dal patrimonio netto** (fondo di dotazione) di riferimento dei **versamenti compiuti nei 24 mesi precedenti** la fusione; nel caso particolare della stabile organizzazione, tali incrementi potenzialmente "artificiosi" potrebbero essere rappresentati da: **apporti di denaro** della casa madre alla stabile organizzazione; **riclassificazioni di debiti** in fondo di dotazione, **con storno contabile** dei corrispondenti interessi passivi; **riclassificazioni di debiti** in fondo di dotazione, **con variazione solo fiscale**, e quindi relativa variazione in aumento, dei corrispondenti interessi passivi.

Ebbene, secondo l'Amministrazione le **rettifiche** di cui sopra sono **equivalenti alla concessione di "conferimenti e versamenti"** di cui al [comma 7 dell'articolo 172 del Tuir](#), e di conseguenza esse assumono rilevanza ai fini della eventuale **sterilizzazione del fondo di dotazione** rilevante come misura del limite massimo di perdite fiscali riportabili *post* fusione dalla stabile organizzazione.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



BILANCIO

Nuove previsioni codicistiche in tema di strumenti finanziari derivati

di **Maurizio Ragno, Roberto Bianchi**

Con il D.Lgs. 139/2015 è stata recepita nell'ordinamento nazionale la **Direttiva 2013/34/UE**, con conseguente modifica, tra l'altro, di varie **disposizioni** del **codice civile** dettate in tema di **redazione del bilancio di esercizio** da parte delle società che non sono tenute (o che non hanno volontariamente adottato, laddove consentito) all'impiego dei principi contabili IAS/IFRS. Con l'emanazione del decreto il legislatore parrebbe avere colto l'occasione per rimettere in discussione alcune scelte a suo tempo fatte nel dare attuazione alle precedenti direttive in materia contabile (es.: modifica della disciplina delle azioni proprie, obbligo di predisposizione del rendiconto finanziario per le imprese maggiori, introduzione del costo ammortizzato per titoli immobilizzati, ove applicabile, debiti e crediti).

Tra le variazioni rilevanti che il D.Lgs. 139/2015 ha apportato alle regole codicistiche concernenti la predisposizione del bilancio di esercizio rientrano indubbiamente le **nuove previsioni** in tema di **strumenti finanziari derivati**.

Nella disciplina codicistica previgente non vi erano regole specifiche relative alla rilevazione e alla valutazione degli strumenti finanziari derivati, sebbene con l'entrata in vigore del D.Lgs. 394/2003, con il quale è stata data attuazione alla Direttiva 2001/65/CE, previsioni specifiche venivano dettate con riferimento alle **informazioni** sugli strumenti finanziari derivati da fornire in **nota integrativa** e nella **relazione sulla gestione**.

Il D.Lgs. 139/2015 non modifica peraltro la nozione di strumento finanziario derivato; l'[articolo 2426, comma 2, cod. civ.](#) continua infatti a prevedere, così come in precedenza l'articolo 2427-bis, comma 5, cod. civ., che per la definizione di "**strumento finanziario derivato**" si deve fare riferimento ai **principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea**.

In particolare, come riportato **nella bozza del principio contabile predisposta dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) in attuazione del disposto dell'articolo 12 del D.Lgs. 139/2015**, che ha espressamente incaricato l'OIC di aggiornare i principi contabili nazionali alla luce delle modifiche introdotte dal medesimo decreto legislativo, è considerato strumento finanziario derivato ai fini della predisposizione del bilancio uno **strumento finanziario o un altro contratto che possiede le seguenti tre caratteristiche**:

1. il **suo valore varia come conseguenza della variazione di un determinato tasso di**

- interesse, prezzo di strumenti finanziari, prezzo di merci, tasso di cambio, indice di prezzo o di tasso, *rating* di credito o indice di credito o altra variabile, a condizione che, nel caso di una **variabile non finanziaria**, tale variabile non sia specifica di una delle **controparti contrattuali** (a volte chiamato il sottostante);
2. **non richiede un investimento netto iniziale o richiede un investimento netto iniziale che sia minore** di quanto sarebbe richiesto per altri tipi di contratti da cui ci si aspetterebbe una risposta simile a cambiamenti di fattori di mercato;
 3. **è regolato a data futura.**

Secondo la bozza del principio contabile predisposta dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) **rientrerebbero nella definizione di strumento finanziario derivato sia i derivati finanziari, sia i derivati creditizi, siano essi standardizzati e quotati in mercati regolamentati o definiti su "misura" in relazione alle specifiche esigenze degli operatori e trattati da istituzioni finanziarie nell'ambito di circuiti specializzati [c.d. derivati *over the counter* (OTC)].**

Gli strumenti finanziari derivati sono rappresentati dalle seguenti **principali categorie**:

- **contratti a termine (*forward* o *futures*)**, che prevedono lo **scambio tra due parti** di un **determinato bene** a una data futura e a un prezzo prefissati al momento della stipula del contratto;
- **opzioni**, che attribuiscono all'acquirente, dietro pagamento di un importo in denaro (premio), il **diritto** (ma non l'obbligo) di **acquistare** (opzioni *call*) o di **vendere** (opzioni *put*) **attività finanziarie** (azioni, obbligazioni, valute, strumenti finanziari derivati) a un prezzo prefissato (*strike price*) a una certa data (opzione europea) o entro la stessa data (opzione americana);
- ***swap***, rappresentati da **strumenti** mediante i quali **due parti si impegnano a scambiarsi tra di loro**, a date prestabilite, **flussi di cassa** secondo uno schema convenuto.

L'[articolo 2426, comma 3, cod. civ.](#) ha inoltre avuto modo di precisare, riprendendo quanto già previsto dall'[articolo 2427-bis, comma 2, cod. civ.](#) che ai fini delle disposizioni codicistiche in tema di bilancio di esercizio **sono considerati strumenti finanziari derivati anche quelli collegati a merci che conferiscono all'una o all'altra parte contraente il diritto di procedere alla liquidazione del contratto per contanti o mediante altri strumenti finanziari**, ad eccezione del caso in cui si verifichino contemporaneamente le seguenti condizioni:

- il **contratto** sia stato **concluso** e sia **mantenuto** per **soddisfare le esigenze previste dalla società che redige il bilancio di acquisto, di vendita o di utilizzo delle merci**;
- il **contratto** sia stato **destinato** a tale scopo fin dalla sua **conclusione**;
- si **prevede che il contratto** sia eseguito **mediante consegna della merce**.

Rispetto alla **disciplina previgente**, sicuramente innovativa è invece la previsione, contenuta nell'[articolo 2426, comma 1, n. 11-bis](#) cod. civ., secondo cui:

- gli strumenti finanziari derivati devono essere iscritti al *fair value*;
- le **variazioni** del *fair value* sono **imputate al conto economico** oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, **direttamente a una riserva positiva o negativa di patrimonio netto**, che è imputata al conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura;
- le **riserve di patrimonio** che derivano dalla valutazione al *fair value* di derivati utilizzati **a copertura dei flussi finanziari attesi** di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli [articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447](#) e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite;
- gli **elementi oggetto di copertura** contro il rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito **sono valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura**;
- **non sono distribuibili gli utili** che derivano dalla **valutazione al *fair value*** degli **strumenti finanziari derivati non utilizzati o non necessari per la copertura**.

Relativamente alla determinazione del *fair value*, l'[articolo 2426, comma 4, cod. civ.](#) stabilisce che tale **valore** deve essere **calcolato** con riferimento:

1. al **valore di mercato**, per gli strumenti finanziari per i quali è **possibile individuare facilmente un mercato attivo**; qualora il valore di mercato non sia facilmente individuabile per uno strumento, ma possa essere individuato per i suoi componenti o per uno strumento analogo, il valore di mercato può essere derivato da quello dei componenti o dello strumento analogo;
2. al **valore che risulta da modelli e tecniche di valutazione generalmente accettati**, per gli strumenti per i quali **non sia possibile individuare facilmente un mercato attivo**; tali modelli e tecniche di valutazione devono assicurare una ragionevole approssimazione al valore di mercato.

Nell'ipotesi in cui *l'applicazione dei criteri non dovesse fornire un risultato attendibile* l'ultimo comma dell'articolo 2426 cod. civ. dispone espressamente che Il *fair value* **non deve essere determinato**.

Riprendendo l'**impostazione** adottata anche dai **principi contabili internazionali IAS/IFRS** il legislatore nazionale ha dunque dettato una **disciplina diversa** a seconda che lo **strumento finanziario derivato sia utilizzato o meno per finalità di copertura**. Al fine di fornire indicazioni in merito alla sussistenza di tale finalità l'[articolo 2426, comma 1, numero 11-bis cod. civ.](#) precisa che *“si considera sussistente la copertura in presenza, fin dall'inizio, di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura”*.

In base a quanto riportato nella bozza del principio contabile OIC in tema di strumenti

finanziari derivati la **relazione di copertura** deve in particolare soddisfare tutti i seguenti requisiti di efficacia della copertura:

- vi deve essere un **rapporto economico** tra l'elemento coperto e lo strumento di copertura; in particolare, il **valore dello strumento di copertura varia al variare**, in relazione al rischio oggetto della copertura, nella **direzione opposta di quello dell'elemento coperto**;
- il **rischio di credito non incide** significativamente sul *fair value* dello strumento di copertura e dell'elemento coperto;
- il **rapporto di copertura** (rapporto tra le quantità di strumenti finanziari derivati utilizzati e le quantità di elementi coperti) **normalmente è 1:1** (uno strumento finanziario derivato copre esattamente l'elemento coperto), ma in alcuni casi può essere **differente**, fermo restando che **non può e non deve** essere **tale** da **determinare ex ante inefficacia della copertura** (es. copertura di un nozionale superiore di quello dell'elemento coperto).

La bozza del principio contabile OIC richiede inoltre che all'**inizio della relazione di copertura** vi sia una **designazione e documentazione formale** per quanto concerne:

- la **relazione di copertura**;
- gli **obiettivi della società nella gestione del rischio**;
- la **strategia nell'effettuare la copertura**.

La **documentazione** deve **includere l'individuazione dello strumento di copertura, dell'elemento coperto, della natura del rischio coperto**, nonché di **come la società valuterà se la relazione di copertura soddisfi i requisiti di efficacia della copertura** (compresa la sua analisi delle fonti di inefficacia della copertura e di come essa determina il rapporto di copertura).

Tra le ulteriori novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015 in tema di strumenti finanziari derivati vi è inoltre l'**espressa rilevanza** attribuita, anche qui seguendo almeno in parte quanto previsto dai principi contabili internazionali IAS/IFRS, ai c.d. **derivati incorporati in altri strumenti finanziari**. Con riferimento a tali strumenti finanziari (*embedded derivatives*) l'[articolo 2426, comma 1, n. 11-bis](#) cod. civ. prevede espressamente la loro **iscrizione in bilancio al fair value**. Nella bozza di principio contabile in tema di **strumenti derivati l'Organismo Italiano Contabilità** ha precisato che si definisce **contratto ibrido** un **contratto composto** da:

1. uno **strumento finanziario derivato** (derivato incorporato);
2. un **contratto primario** (contratto non derivato regolato a normali condizioni di mercato).

Secondo l'OIC un **contratto ibrido genera flussi finanziari** che **non avrebbero avuto luogo** se non fosse stata presente la **componente derivativa** [es. un finanziamento che prevede il pagamento di interessi in base all'andamento dell'indice di prezzo dell'oro conterrebbe una componente derivativa; in particolare, si sarebbe in presenza di un contratto ibrido composto

da un contratto di finanziamento a condizioni normali di mercato (contratto primario) e di uno *swap* (derivato incorporato)]. La separazione di un **derivato incorporato** dal **contratto primario** e la sua **contabilizzazione come uno strumento finanziario derivato** è peraltro **subordinata al ricorrere delle due seguenti condizioni**:

1. le **caratteristiche economiche** e i **rischi** del **derivato incorporato non sono strettamente correlati** alle **caratteristiche economiche** e ai **rischi del contratto primario**;
2. il **derivato incorporato soddisfa** tutti gli **elementi** della **definizione** di **strumento finanziario derivato**.

Secondo la bozza del principio contabile OIC, qualora tali condizioni sussistano, un **derivato incorporato deve essere separato dal contratto primario** anche nei **casi** in cui quest'ultimo **non abbia natura finanziaria**.

Per quanto concerne poi il **contenuto della nota integrativa**, la versione dell'[articolo 2427-bis, comma 1, n. 1](#)), cod. civ. risultante dalla modifiche introdotte con il D.Lgs. 139/2015 **amplia le informazioni che devono essere rese pubbliche, richiedendo** che vi sia l'**indicazione** per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati:

1. del loro *fair value*;
2. di informazioni sulla loro **entità** e sulla loro **natura**, compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri;
3. degli **assunti fondamentali** su cui si basano i **modelli e le tecniche di valutazione**, qualora il *fair value* non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato;
4. delle **variazioni di valore** iscritte **direttamente** nel **conto economico**, nonché quelle **imputate** alle **riserve di patrimonio netto**;
5. di una **tabella riassuntiva** che indichi i **movimenti** delle **riserve** di *fair value* avvenuti nell'esercizio.

Va infine rilevato che le **disposizioni codicistiche** in tema di strumenti finanziari si **applicano anche** alle **società che redigono il "bilancio in forma abbreviata"** ([articolo 2435-bis cod. civ.](#)), mentre **non sono**, al contrario, **applicabili alle microimprese** ([articolo 2435-ter cod. civ.](#)).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

ONEDAY MASTER

I NUOVI OIC DELLE IMMOBILIZZAZIONI E DEGLI STRUMENTI FINANZIARI

CRISI D'IMPRESA

Il ruolo del Commissario Giudiziale nella fase prenotativa – III parte

di **Andrea Rossi**

In due precedenti contributi ([“Il ruolo del commissario giudiziale nella fase prenotativa – II parte”](#) e [“Il ruolo del commissario giudiziale nella fase prenotativa”](#)) abbiamo approfondito una parte delle indicazioni fornite nel **documento** predisposto lo scorso mese di giugno dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, per quanto attiene la fase di **accettazione** dell’incarico da parte del precommissario giudiziale, la possibilità, da parte del Tribunale, di prevedere la nomina di **più di un commissario** oltre che le **funzioni** del precommissario giudiziale.

Nel presente articolo, prendendo sempre spunto dal documento predisposto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, approfondiamo alcuni aspetti inerenti le **informazioni periodiche** che devono essere predisposte dalla società ricorrente, sotto il controllo vigile del Commissario Giudiziale, oltre che la cause di **decadenza** di quest’ultimo.

Nella fase prenotativa della procedura di concordato, particolare rilevanza assume proprio la vigilanza da parte del Commissario Giudiziale circa l’**osservanza** degli **obblighi informativi** periodici disposti dal Tribunale con il decreto che fissa il termine per integrare la domanda ai sensi dell’[articolo 161, comma 8, L.F.](#), che dovranno essere assolti dal debitore.

Gli obblighi informativi previsti dalla Legge Fallimentare in capo alla società ricorrente, riguardano principalmente:

1. la **predisposizione** di una sintesi delle attività svolte **successivamente** al **deposito** del ricorso, propedeutiche al deposito della proposta e del piano; a titolo esemplificativo e non esaustivo, si tratta di fornire agli organi della procedura un’informativa circa (i) la nomina dell’attestatore e dei periti estimatori, (ii) la tipologia di concordato che si sta predisponendo, (iii) la possibilità di sottoscrivere un accordo di ristrutturazione del debito, anziché un concordato. Bisognerà pertanto fornire tutte quelle informazioni utili al fine di dimostrare che l’**attività svolta** dalla società ricorrente è **idonea** alla predisposizione della proposta e del piano;
2. l’illustrazione della **situazione finanziaria** dell’impresa che dovrà essere pubblicata entro il giorno seguente nel Registro delle imprese a cura del Cancelliere; si tratta pertanto di una relazione in cui sono forniti i dati relativi ai saldi dei conti correnti bancari, della cassa all’inizio del periodo, le entrate e le uscite della gestione tipica e

di quella non operativa, i saldi dei conti correnti bancari e della cassa alla fine del periodo, fermo restando che alcuni Tribunali (correttamente secondo il pensiero dello scrivente) richiedono anche la predisposizione di una **situazione patrimoniale** e/o in un **conto economico di periodo**.

Sarà invece compito del Tribunale definire la **periodicità** con cui devono essere fornite tali informazioni da parte della società ricorrente; è prassi dei Tribunali richiedere **un'informativa mensile**, sebbene un diverso termine, tendenzialmente più breve, potrà essere fissato dal Tribunale, in considerazione delle **dimensioni** e della **complessità** dell'impresa.

La Legge Fallimentare, prevedendo una **periodicità** degli **obblighi informativi**, permette al Tribunale (i) un **costante monitoraggio** della situazione economica e finanziaria del debitore, così da evitare un eventuale utilizzo **fraudolento** del concordato preventivo da parte dello stesso e (ii) un continuo aggiornamento dell'evoluzione aziendale; pertanto sarà compito del Commissario giudiziale nominato controllare il rispetto dei termini di **presentazione** delle informative richieste, la **correttezza dei contenuti** (anche attraverso l'analisi delle scritture contabili), la **completezza** delle relazioni e delle situazioni presentate in funzione delle **prescrizioni** fissate nel decreto dall'organo giurisdizionale.

In caso di **violazione** degli obblighi informativi, troverà applicazione l'[articolo 162, commi 2 e 3, L.F.](#), con conseguente necessaria declaratoria di **inammissibilità** della domanda ed eventuale attivazione del **procedimento** per la dichiarazione di fallimento del debitore.

Il Commissario Giudiziale, nell'ambito delle proprie funzioni, potrà essere **revocato**, restando comunque legittimati a tale incombenza il Giudice Delegato ovvero il Tribunale; il potere di revoca del Tribunale non è comunque del tutto **discrezionale**, essendo attivabile (in virtù del rimando all'articolo 37 effettuato dall'[articolo 165 L.F.](#)) solo in presenza di **violazioni di legge** quali un **inadempimento** oppure una **violazione di obblighi** imposti allo stesso Commissario Giudiziale dalla legge o da provvedimenti giudiziari e **mai** per semplici **ragioni di opportunità**.

L'**obbligo di motivazione** ha lo scopo di consentire al Commissario Giudiziale il **reclamo** avverso il decreto, da proporsi dinanzi alla Corte d'appello; pertanto il provvedimento di **revoca** sarà **provvisoriamente esecutivo**, dal momento che il reclamo non sospende l'efficacia del provvedimento di revoca. In ogni caso la presenza di una revoca, non è l'unico caso in cui si rende necessaria la sostituzione del Commissario Giudiziale; si pensi alle ipotesi di sopraggiunta interdizione, inabilitazione, incompatibilità ovvero di perdita dei requisiti necessari per la nomina.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



CONTENZIOSO

Accertamento anticipato e ragioni d'urgenza

di **Luigi Ferrajoli**

Com'è noto, nell'ambito delle **garanzie poste a tutela del contribuente** sottoposto a verifiche fiscali, l'[articolo 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente](#), nell'obiettivo di agevolare la leale cooperazione tra Amministrazione e contribuente, prevede la possibilità in capo al privato di poter produrre le proprie osservazioni **entro 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione**. La norma statuisce altresì il **divieto** per l'Amministrazione finanziaria di notificare l'atto impositivo al contribuente prima che sia decorso il predetto termine, salvo in casi di **particolare e motivata urgenza** per cui si renda necessaria la compressione del termine di 60 giorni a sfavore del contribuente.

Sul punto, appare necessario ricordare quanto affermato nella [sentenza n. 18184/2013](#) con cui le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno chiarito che *“l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'[articolo 12, settimo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212](#) (Statuto dei diritti del contribuente), in assenza di qualificate ragioni di urgenza, **non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento tributario emanato prematuramente**, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso esprimendo le proprie osservazioni che l'Ufficio finanziario è tenuto a valutare come la norma prescrive”*. In altri termini, secondo l'impostazione della Suprema Corte, il Legislatore ha previsto tutta da una serie di norme – tra cui certamente figura l'articolo 12, L. 212/2000 – la cui finalità è quella di **garantire l'effettivo esercizio del diritto al contraddittorio**, principio immanente del nostro ordinamento.

Da ciò deriva inevitabilmente che, in assenza di valide ragioni giustificatrici, il mancato rispetto del termine dei 60 giorni rappresenti un'evidente **compressione del diritto di difesa del contribuente** costituzionalmente garantito dall'articolo 24, oltre che una chiara violazione del principio del buon andamento della pubblica Amministrazione sancito all'articolo 97 della Costituzione.

Diviene, pertanto, dirimente individuare le circostanze di fatto che sono effettivamente in grado di integrare il requisito dell'urgenza e, per l'effetto, di giustificare la notifica di un **avviso di accertamento ante tempus**.

La giurisprudenza ha da sempre svolto l'arduo compito di interpretare volta per volta quali circostanze fossero o meno idonee a **derogare** il termine previsto all'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), rilevando la possibilità di emissione anticipata dell'avviso di accertamento allorquando, ad esempio, il contribuente versi in **stato di insolvenza** ovvero sussista il fondato

pericolo di mancato soddisfacimento del credito erariale. Sul tema, il maggioritario orientamento del giudice di legittimità sostiene inoltre che l'emissione anticipata dell'atto impositivo non sia invece **giustificabile dall'approssimarsi dello scadere dei termini di decadenza dell'azione accertativa**, a meno che non si tratti di fattispecie in cui la condotta illecita del contribuente sia rilevante anche sotto il **profilo penale**.

Con l'[ordinanza n. 15527 del 27 luglio 2016](#), la Corte di Cassazione ha recentemente confermato la sopracitata linea interpretativa, rilevando che *"il pericolo derivante da reiterate condotte penali tributarie è, in astratto, un'indubitabile e valida ragione d'urgenza atta a giustificare l'anticipazione della notifica dell'atto impositivo in deroga al termine imposto dalla [L. 212/2000, articolo 12, comma 7](#)"*.

Naturalmente, dalla **mera presenza di condotte penalmente** rilevanti non ne può derivare una sorta di automatica deroga del termine posto a garanzia del contribuente, costituendo piuttosto un'ipotesi astratta che deve trovare **concreto riscontro** nella specifica fattispecie. Sotto il profilo probatorio, pertanto, spetterà all'Ufficio l'onere di provare la **sussistenza del presupposto derogatorio** del termine e che, in particolare, *"l'urgenza dell'atto impositivo ben può profilarsi allo scopo di infrenare per tal verso una condotta, che appariva di patente e grave violazione continuata degli obblighi fiscali"*.

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione ha, infatti, ritenuto censurabile la decisione della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata la quale ha erroneamente ritenuto insussistente il presupposto dell'urgenza senza la preventiva valutazione della **pericolosità penale del contribuente**, con particolare riferimento alla presenza di una condotta *"correlata alla reiterazione di plurime violazioni di natura tributaria"*.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

CONVEGNO DI AGGIORNAMENTO

**LA NUOVA DISCIPLINA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE,
IL CONTROLLO E LA DEFINIZIONE DEGLI ATTI
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

IVA

Distinta indicazione degli imballaggi nel commercio all'ingrosso?

di **Luigi Scappini**

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 19247/2016](#) ha ribadito come in tema di **Iva**, la previsione di cui all'[articolo 12 D.P.R. 633/1972](#), secondo cui l'imballaggio dei beni ceduti, effettuato direttamente dal cedente, non è soggetto autonomamente all'imposta, con la conseguenza che non è necessario che il relativo costo sia indicato separatamente nella fattura, trova **deroga**, nel caso di **vendita all'ingrosso** di prodotti **ortofrutticoli**, nella norma speciale di cui all'[articolo 3, comma 3, L. 441/1981](#), la quale impone l'**obbligo** di indicare **separatamente** in fattura il costo degli **imballaggi** (in senso conforme [sentenze n. 12196/2008](#) e [n. 10961/2009](#)).

La norma richiamata prevede che la **cessione** di **recipienti, imballaggi e contenitori** utilizzati in tutte le fasi della vendita all'ingrosso dei prodotti ortofrutticoli deve essere effettuata **applicando un corrispettivo pari** al prezzo di **acquisto**. Inoltre, per la parte che qui compete, tale **prezzo**, aggiuntivo a quello di vendita dei prodotti, deve essere **indicato distintamente** nella fattura.

È di tutta evidenza come tale previsione sia stata posta a presidio e **tutela del consumatore finale** che non deve essere aggravato di un ulteriore costo relativo alla fase intermedia.

Sul tema della corretta esposizione in fattura degli imballaggi nel caso di operazioni di compravendita all'ingrosso di prodotti ortofrutticoli, in passato se ne era occupata l'Amministrazione finanziaria con la **R.M. n. VI-12-1202 del 14 settembre 1993** in cui veniva precisato come la *ratio* sottesa a tale previsione deve essere individuata nella **presunzione**, in via **assoluta**, del Legislatore che nel contesto dell'ingrosso di prodotti ortofrutticoli, anche la cessione dell'imballaggio a perdere risulta **imponibile** in ragione del prezzo di acquisto dell'imballaggio stesso. In senso conforme depone la previsione di cui all'articolo 12, D.P.R. 633/1972 per cui gli imballaggi sono classificati tra le **operazioni accessorie** con applicazione dell'aliquota del bene oggetto della cessione principale. Con l'occasione, l'Amministrazione finanziaria ricordava come l'**esclusione** degli imballaggi dalla **base imponibile** è **ammessa**, ai sensi del successivo [articolo 15, D.P.R. 633/1972](#), quando **contrattualmente** ne è stata **prevista la restituzione**.

Successivamente, con la **nota n. VI-1222-1096 del 15 ottobre 1994**, l'Amministrazione finanziaria è tornata sul tema in risposta a un interpello in cui veniva chiesta l'applicazione di quanto disposto dall'[articolo 9, comma 6, D.M. 21 dicembre 1984](#), ai sensi del quale l'obbligo di **indicazione distinta** degli imballaggi a perdere in fattura è **previsto** previo **accordo** tra le **parti**. In tale occasione, l'Amministrazione, dopo aver precisato come un **atto amministrativo**

dotato di efficacia generale (il decreto ministeriale) **non** possa **incidere** su di una fonte primaria quale la **Legge** (nel caso di specie la L. 441/1981), **ribadisce** l'**obbligo** di **indicazione** in fattura del **prezzo** degli **imballaggi**, per un valore pari al prezzo di acquisto e in maniera distinta dalla merce oggetto di vendita.

Sul punto anche la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 7692/1994** aveva affermato che l'obbligo di esposizione distinta dell'imballaggio deriva dall'applicazione del **principio di specialità** di cui all'articolo 15, c.p. ai sensi del quale non è possibile che la portata di una fonte primaria quale la legge possa essere incisa da un provvedimento amministrativo quale il decreto ministeriale.

Infine, con la [R.M. n. 79/E del 13 maggio 1999](#) l'Amministrazione pone fine alla *vexata questio*.

L'interpello trae origine dalla circostanza che in sede di verifiche fiscali veniva contestata, alle imprese che non avevano proceduto alla distinta indicazione in fattura degli imballaggi, la **omessa fatturazione** degli stessi, con relativo recupero a tassazione dell'Iva e delle imposte dirette.

L'Amministrazione, in risposta ricorda come, dal combinato di disposto di cui agli [articoli 12 e 21, D.P.R. 633/1972](#), se la fattura ha a oggetto beni o servizi soggetti alla **medesima aliquota Iva**, compreso il caso di beni contenuti in imballaggi, **non sussiste l'obbligo di indicarli in fattura separatamente**.

In ragione di quanto detto, il documento di prassi prosegue evidenziando come la previsione di cui all'[articolo 3, comma 3, L. 441/1981](#), avente lo scopo di tutelare il consumatore, deve essere intesa come **norma** che detta le regole di determinazione del prezzo degli imballaggi utilizzati nella vendita all'ingrosso dei prodotti ortofrutticoli che deve essere identico a quello di acquisto, **senza** avere anche **riflessi fiscali**.

Ne **deriva** che si deve ritenere **superato** quanto affermato nella precedente **R.M. n. VI-12-1096** del 15 ottobre **1994**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione
di 1 giornata intera

LE PROBLEMATICHE FISCALI IN AGRICOLTURA ►►