

Edizione di giovedì 6 settembre 2018

PENALE TRIBUTARIO

Operazioni soggettivamente inesistenti e consapevolezza dell'acquirente

di **Marco Bargagli**

IMU E TRIBUTI LOCALI

Imu: agevolazioni solo con accatastamento unitario

di **Fabio Garrini**

CONTENZIOSO

Linea "morbida" sui motivi specifici dell'impugnazione nell'appello

di **Francesco Rizzi**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La fusione deliberata dagli organi amministrativi

di **Federica Furlani**

IVA

Accessorietà nella commercializzazione di beni

di **EVOLUTION**

PENALE TRIBUTARIO

Operazioni soggettivamente inesistenti e consapevolezza dell'acquirente

di **Marco Bargagli**

Come noto, la **frode fiscale** mediante l'utilizzo di **fatture per operazioni inesistenti** costituisce un pericoloso sistema di **evasione fiscale** che **sottrae ingenti risorse erariali** creando, in **capo all'acquirente**, un'**indebita detrazione Iva**.

In tale contesto, il cessionario **acquista beni o servizi** da parte di società denominate "**cartiere**", soggetti economici che **non hanno dipendenti, non hanno struttura operativa, non versano le imposte dovute, interponendosi nella transazione economica** al solo scopo di creare un **credito Iva inesistente**.

In merito, il nostro **ordinamento giuridico** prevede l'applicazione di **specifiche sanzioni** che colpiscono sia **l'emittente della fattura falsa**, che il **successivo utilizzatore**.

Più in particolare, la **normativa di riferimento** sanziona con la reclusione:

- **da un anno e sei mesi a sei anni** chiunque, al **fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** che consentono di **ridurre la base imponibile**; sanzione che grava sul soggetto che **annota in contabilità e riporta in dichiarazione le fatture per operazioni inesistenti** ([articolo 2 D.lgs. 74/2000](#));
- **da un anno e sei mesi a sei anni** chiunque, al **fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, **emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**; sanzione che grava sul soggetto che **emette fatture per operazioni inesistenti** ([articolo 8 D.lgs. 74/2000](#));
- **da un anno e sei mesi a sei anni** chiunque **non versa le somme dovute** utilizzando in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17 D.lgs. 241/1997](#), **crediti Iva inesistenti** per un **importo annuo superiore a 50 mila euro**; sanzione che grava sul soggetto che **utilizza crediti inesistenti maturati a fronte dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti** ([articolo 10-quaterlgs. 74/2000](#));

Inoltre, ai sensi dell'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), se il **cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti**, ovvero se indica nella fattura i **corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale**, l'imposta é **dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura**.

Sul punto si precisa che, **come per le imposte dirette, anche ai fini Iva l'inesistenza della fattura può essere:**

- **oggettiva**, in quanto la stessa **documenti operazioni in realtà mai avvenute**, in tutto o in parte,
- **ovvero soggettiva**, qualora **l'operazione documentata sia in realtà intercorsa fra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura medesima** ([Cfr. circolare 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#), volume 2, pagina n. 147).

Dopo avere delineato **l'ambito giuridico di riferimento**, occorre formulare alcune considerazioni in tema di **riparto dell'onere della prova tra Fisco e contribuente**, nella particolare ipotesi di una **frode fiscale** perpetrata mediante l'utilizzo di fatture per **operazioni soggettivamente inesistenti**.

In merito, è recentemente intervenuta la Corte di cassazione, sezione 5^a civile, con l'[Ordinanza n. 17161/18](#) del 28.06.2018.

Nello specifico, il contenzioso risolto in sede di legittimità derivava da un controllo fiscale eseguito nei confronti di una società esercente il commercio di autoveicoli, in esito al quale venivano rettificate le **dichiarazioni presentate dal contribuente**, a fronte di **indebite detrazioni Iva derivanti dall'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti**.

Il giudice di merito **accoglieva il ricorso del contribuente**, il quale aveva dedotto **l'effettiva esistenza degli importatori e delle operazioni di compravendita delle autovetture dall'estero** nonché **l'inconsapevolezza**, da parte del cessionario, di **prendere parte ad una frode fiscale**.

Di contro, gli ermellini **hanno accolto la tesi proposta da parte dell'Agenzia delle entrate**, confermando la **legittimità della pretesa erariale**.

La suprema Corte ha chiarito che **l'esercizio "fraudolento" del diritto di detrazione** è riscontrabile qualora, **pur sussistendo tutti i presupposti sostanziali del suddetto diritto** e al cospetto delle **condizioni formali per il suo esercizio** si configuri **l'evasione fiscale di colui che invochi il diritto di detrazione**, oppure del suo **fornitore diretto** (*i.e.* la **società cartiera**), oppure ancora di **uno dei fornitori nella catena delle cessioni o delle prestazioni**.

In buona sostanza, sulla scorta di un **orientamento espresso da parte della giurisprudenza comunitaria**, **l'acquirente ha l'onere di verificare che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi "ne disponesse e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva, o che disponga dei relativi documenti"**.

Detto **obbligo di verifica**, proseguono i supremi giudici di legittimità, **si prospetta in capo al cessionario a fronte di determinati indizi** che gli **consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, allegati e provati dall'amministrazione in base ad elementi oggettivi**,

anche in via **presuntiva**.

In merito, **nell'ambito dell'accertamento fiscale** erano emerse numerose **circostanze indiziarie** del fatto che i **cedenti fossero mere cartiere**: le **società interposte** non solo **non avevano presentato la prescritta dichiarazione Iva, versato l'imposta e presentato dichiarazione dei redditi per anni**, ma mancavano anche di una **struttura operativa presso la sede**, **non avevano dipendenti** e inoltre la **documentazione contabile era introvabile**.

In definitiva, in linea con il **costante orientamento espresso dalla recente giurisprudenza di legittimità**, in caso di **operazioni soggettivamente inesistenti** l'Amministrazione **ha l'onere di provare solo l'oggettiva fittizietà del fornitore**, ossia la sua **non operatività**, oltre che la **consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione**, anche in **via presuntiva**, in quanto egli *"avrebbe dovuto conoscere l'inesistenza del contraente, dovendo poi provare il contribuente di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità, essendo irrilevante la regolare contabilità, la regolarità dei pagamenti, e anche la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi"*.



Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE ATTIVITÀ DOGANALI

Scopri le sedi in programmazione >

IMU E TRIBUTI LOCALI

Imu: agevolazioni solo con accatastamento unitario

di **Fabio Garrini**

Con la **sentenza n. 20368 del 31.07.2018** la **Corte di Cassazione** torna sul tema della nozione di **abitazione principale** ai fini dell'applicazione dei tributi locali.

Avevamo già analizzato, in un [precedente intervento](#), il tema del **diverso approccio, tra Imu ed Ici, alla definizione di abitazione principale**; con la sentenza richiamata la Cassazione conferma tale differenza, evidenziando come i due tributi presentino **presupposti radicalmente diversi tra di loro**.

In quella sede si è ragionato del **requisito anagrafico (dimora e residenza)**, mentre in questo caso la Corte di Cassazione ha valutato la questione riguardante **l'applicabilità dell'agevolazione ad un unico immobile risultante come tale agli atti catastali**. In entrambi, la conclusione porta ad una **interpretazione più restrittiva**, nel caso dell'Imu rispetto all'Ici, dei requisiti per applicare le agevolazioni all'abitazione principale.

Il caso

La sentenza viene pronunciata in relazione ad un contenzioso riguardante un rimborso negato dal Comune di Torino per il **periodo d'imposta 2012** (il primo anno di applicazione dell'attuale imposta municipale); al tempo, l'abitazione principale era tassata con un prelievo ridotto rispetto agli altri fabbricati, mentre oggi essa risulta esentata, **ma il concetto di abitazione principale non si è modificato**.

Il Comune ricorre per Cassazione dopo che la Commissione tributaria regionale, ribaltando la decisione della Commissione provinciale, ha dato ragione al contribuente che intendeva far valere le proprie ragioni in merito alla **corretta interpretazione della nozione di abitazione principale**.

Per quanto si può cogliere dalla sentenza in commento, la controversia trae origine dalla convinzione dei contribuenti (padre e figlia) di aver diritto di **fruire entrambi dell'agevolazione per l'abitazione principale**, in relazione al fatto che essi possedessero come abitazione principale, ivi dimorandovi stabilmente ed avendo lì la propria residenza anagrafica, l'unità immobiliare di proprietà l'una dell'altro.

La definizione di abitazione principale

Sul punto la Suprema Corte è davvero eloquente: *"il tenore letterale della norma in esame [ossia*

[l'articolo 13, comma 2, D.L. 201/2011](#), riguardante l'Imu] è chiaro, ***diversificandosi in modo evidente dalla previsione in tema di Ici in tema di agevolazione relativa al possesso di abitazione principale, oggetto di diversi interventi normativi.***

Ai fini Imu è stabilito l'esonero per l'abitazione principale e relative pertinenze, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, a patto che l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano **come unica unità immobiliare**, sia destinato dal possessore e dal suo nucleo familiare a dimora abituale e vi abbiano posto la residenza anagrafica.

In questa sede, come detto, viene approfondito il tema dell'**unitarietà dell'immobile sotto l'aspetto catastale**.

Osserva la Cassazione come tale diversa qualificazioni comporta ***“la non applicabilità della giurisprudenza della Corte formatasi in tema di Ici, riferita, peraltro, ad unità immobiliari contigue che, pur diversamente accatastate, fossero destinate ad essere in concreto utilizzate come abitazione principale del compendio nel suo complesso”***

Ai fini Ici, infatti, la Cassazione aveva previsto una interpretazione sostanziale del concetto catastale di abitazione principale, di fatto stabilendo che, a dispetto delle risultanze catastali, ciò che rilevava era l'**effettivo utilizzo** che il contribuente faceva dell'immobile.

Ai fini Imu, invece, è la norma stessa a richiedere che l'abitazione principale si un'unità immobiliare, negando il diritto all'esenzione a due unità contigue utilizzate congiuntamente.

La Cassazione, nella sentenza in commento, perviene a diverse conclusioni in materia Imu non perché abbia mutato il proprio pensiero, ma appunto **a causa di una formulazione normativa più puntuale e rigorosa** che non può dar adito ad interpretazioni estensive ***“in ordine alla natura di stretta interpretazione delle norme agevolative”***.

Come confermato dalla [circolare 3/DF/2012](#), dalla lettura della norma emerge, innanzitutto, che l'**abitazione principale** deve essere costituita da **una sola unità immobiliare** iscritta o iscrivibile in catasto a prescindere dalla circostanza che sia utilizzata come abitazione principale più di una unità immobiliare distintamente iscritta in catasto. In tal caso, **le singole unità immobiliari vanno assoggettate separatamente ad imposizione**, ciascuna per la propria rendita. Pertanto, il contribuente può scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione dell'esenzione e delle riduzioni Imu per questa previste; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal Comune per tali tipologie di fabbricati.

Il contribuente non può, quindi, applicare le agevolazioni per **più di una unità immobiliare**, a meno che non abbia preventivamente proceduto al loro **accatastamento unitario**.



CONTENZIOSO

Linea “morbida” sui motivi specifici dell’impugnazione nell’appello

di **Francesco Rizzi**

Continua la “**linea morbida**” della **Cassazione** sull’interpretazione degli [articoli 53 D.Lgs. 546/92](#) (secondo cui la **manca**za o l’assoluta **incertezza** nel ricorso in **appello** dei “**motivi specifici dell’impugnazione**” costituisce una causa d’**inammissibilità**) e **342, comma 1, c.p.c.** (in base al quale “... La **motivazione** dell’appello **deve** contenere, a pena di **inammissibilità**: 1) l’indicazione delle **parti** del provvedimento che si intende **appellare** e delle **modifiche** che vengono richieste alla **ricostruzione** del fatto compiuta dal **giudice** di primo grado; 2) l’indicazione delle **circostanze** da cui deriva la **violazione** della legge e della loro **rilevanza** ai fini della decisione impugnata.”).

Di fatti, secondo quanto affermato dalla **Corte di Cassazione** nella recente **ordinanza n. 18632 del 13.07.2018** “Costituisce, invero, **orientamento** prevalente di questa **Corte**, che il Collegio condivide e, di recente, **ribadito** da Cassazione [n. 7369](#) del 22/03/2017, che “nel **processo tributario**, ove l’amministrazione finanziaria si **limiti** a ribadire e **riproporre** in appello le **stesse** ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della **legittimità** del proprio operato, come già **dedotto** in primo grado, in quanto considerate dalla stessa **idonee** a sostenere la **legittimità** dell’avviso di accertamento **annullato**, è da ritenersi **assolto** l’onere d’**impugnazione specifica** previsto dal **D.Lgs. n. 546 del 1992, articolo 53**” e, ancora, che “in tema di contenzioso tributario, la **manca**za o l’assoluta **incertezza** dei motivi **specifici** dell’impugnazione, le quali, ai sensi del **D.Lgs. n. 546 del 1992, articolo 53, comma 1**, determinano l’**inammissibilità** del ricorso in **appello**, **non** sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo **sintetico**, contenga una motivazione **interpretabile** in modo **inequivoco**, potendo gli elementi di **specificità** dei motivi essere ricavati, anche per **implicito**, dall’intero atto di impugnazione considerato nel suo **complesso**, comprese le **premesse** in fatto, la parte **espositiva** e le **conclusioni**” (v. Cass. [n. 9083](#) del 07/04/2017; n. 20379 del 24/08/2017”).

L’orientamento confermato nell’ordinanza in commento **amplia** significativamente, fin quasi a **vanificarle**, le **conclusioni** ermeneutiche raggiunte dalle **Sezioni Unite** della medesima Corte su tali questioni.

Con la **sentenza n. 27199 del 16.11.2017**, le **Sezioni Unite** della **Corte di Cassazione** avevano infatti composto i **contrast**i giurisprudenziali sorti in merito all’esegesi della **nuova** grammatica dell’**articolo 342 c.p.c.** (ma, trattandosi di norma **analoga**, detta esegesi può ben essere **riferita** anche all’[articolo 53 D.Lgs. 546/92](#)), i quali, in estrema **sintesi**, potevano riassumersi in due **tesi**:

- una, più “**rigorosa**”, secondo cui i succitati precetti andavano **interpretati** nel senso che

l'appello **doveva** contenere, a pena d'**inammissibilità**, delle **specifiche** censure alla **ratio decidendi** dei primi giudici e **solo** le eccezioni **non** considerate nella sentenza di primo grado potevano essere semplicemente **riproposte**;

- un'altra, più "**morbida**", secondo cui, anche in **difetto** di **specifiche** censure su quanto statuito dai primi giudici nella sentenza, **non** poteva porsi alcuna **preclusione** legata alla "**forma**" dell'appello e pertanto, ai fini dell'ammissibilità, sarebbe stato **bastevole** che il ricorso in appello fosse stato scritto in modo tale da far **comprendere** al giudice di seconde cure il **contenuto** delle **censure**.

Orbene, le **Sezioni Unite** avevano risolto il contrasto statuendo i seguenti **principi**:

- *"Quello che viene richiesto ... è che la parte appellante ponga il giudice superiore **in condizione di comprendere con chiarezza** qual è il contenuto della **censura** proposta, dimostrando di aver **compreso** le ragioni del primo giudice e indicando il **perché** queste siano censurabili. Tutto ciò, inoltre, **senza** che all'appellante sia richiesto il **rispetto** di particolari **forme** sacramentali o comunque **vincolate**";*
- *"l'impugnazione **deve** contenere una chiara **individuazione** delle **questioni** e dei **punti** contestati della **sentenza** impugnata e, con essi, delle relative **doglianze**, affiancando alla **parte volitiva** una **parte argomentativa** che **confuti** e **contrast**i le ragioni addotte dal primo giudice. Resta tuttavia **escluso**, ... che l'atto di appello debba rivestire particolari **forme** sacramentali o che debba contenere la redazione di un progetto **alternativo** di decisione da **contrapporre** a quella di primo grado".*

L'insegnamento delle **Sezioni Unite** andava quindi nella direzione di **confermare** l'esigenza di esporre le **specifiche** censure al **percorso logico-giuridico** seguito dal giudice di prime cure, pur "**attenuando**" tale criterio attraverso la declaratoria della **libertà** della **forma** e la valorizzazione dello **scopo** dell'appello (scopo consistente nel porre il giudice del gravame in condizione di **comprendere** con chiarezza il **contenuto** delle **censure** proposte dall'appellante).

Pertanto, l'orientamento confermato dalla sopra citata **Ordinanza n. 18632 del 13.07.2018** pare **ampliare** eccessivamente il **perimetro** applicativo dei **principi** di diritto espressi dalle **Sezioni Unite**, fino addirittura a **vanificarli**.

Ammettendo di fatto la **validità** di un atto di appello redatto anche attraverso un mero "**copia e incolla**" delle **difese** esposte in **primo grado** dalla parte soccombente e riconoscendo quindi la **validità** di un atto del tutto **scevro** da ogni riferimento a quanto statuito dal **primo giudice**, la suddetta ordinanza **estende** senza alcun limite l'"**attenuazione**" già operata dalle **Sezioni Unite**.

Di fatti, sebbene **per un verso** potrebbe essere **condivisibile** che gli elementi di specificità dei **motivi** possano essere ricavati, anche per **implicito**, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo **complesso** (premesse, parte espositiva e conclusioni), **per altro verso** deve pur considerarsi che i **motivi** specifici dell'impugnazione assolvono la **funzione** di delimitare l'**ambito cognitorio** del giudice di appello e, per conseguenza, **consentono** al giudice di

delineare sia l'**oggetto** che il **perimetro** del **riesame**. La loro sussistenza o meno **non** può dunque essere indagata con leggerezza.

Anche per tale ragione, nell'enunciazione del **principio** di diritto, le **Sezioni Unite**, pur valorizzando la libertà della **forma** e l'importanza del raggiungimento dello **scopo** dell'atto di appello, hanno messo in **evidenza** l'**esigenza** che l'impugnazione contenga *“una **chiara** individuazione delle **questioni** e dei **punti** contestati della sentenza **impugnata**”*.

Secondo tali principi, dunque, anche un mero **“copia e incolla”** delle difese del **primo grado**, per essere **ammissibile**, dovrebbe essere pur sempre **idoneo** a far comprendere le **contestazioni** mosse alla sentenza di primo grado e quindi, seppur **indirettamente**, idoneo a far capire le **censure** volte a incrinare il **fondamento logico-giuridico** della sentenza.

Tale criterio, tuttavia, **non** sembra emergere dall'ordinanza in esame, la quale pare ammettere **“a prescindere”** qualsiasi forma di **riproposizione** delle difese, con ricadute **negative** in termini di **interpretazione** delle regole processuali.

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



Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La fusione deliberata dagli organi amministrativi

di **Federica Furlani**

Gli [articoli 2505, comma 2, e 2505-bis, comma 2, cod. civ.](#), disciplinano una **procedura semplificata** con riferimento all'operazione di fusione che consiste nella **facoltà di attribuire agli amministratori**, con apposita clausola statutaria o sin dall'atto costitutivo, **la possibilità di assumere la decisione di fusione**, con deliberazione risultante da **atto pubblico**, in luogo dell'assemblea dei soci.

In particolare l'[articolo 2505, comma 2, cod. civ.](#) prevede che la semplificazione possa attuarsi nel caso di **incorporazione di società interamente posseduta** e purché siano rispettante:

- con riferimento a ciascuna delle società partecipanti alla fusione, le disposizioni dell'[articolo 2501-ter, comma 3 e 4, cod. civ.](#) ovvero il deposito per l'iscrizione al registro delle imprese del **progetto di fusione** e l'intercorrere di almeno **trenta giorni** tra detta iscrizione e la data fissata per la decisione della fusione (salvo rinuncia al termine dei soci con consenso unanime);
- con riferimento all'**incorporante**, le disposizioni dell'[articolo 2501-septies cod. civ.](#), ovvero il **deposito degli atti** (progetto di fusione, bilanci degli ultimi tre esercizi delle società partecipanti alla fusione, situazioni patrimoniali,) durante i trenta giorni per precedono la decisione in ordine alla fusione (salvo rinuncia al termine dei soci con consenso unanime).

L'[articolo 2505-bis, comma 2, cod. civ.](#) prevede la medesima semplificazione nel caso di **fusione per incorporazione di società posseduta almeno per il 90% delle azioni/quote**, purché

- siano rispettante le disposizioni dell'[articolo 2501-septies cod. civ.](#), ovvero il deposito degli atti (progetto di fusione, bilanci degli ultimi tre esercizi delle società partecipanti alla fusione, situazioni patrimoniali,) durante i **trenta giorni per precedono la decisione** in ordine alla fusione (salvo rinuncia al termine dei soci con consenso unanime)
- l'**iscrizione al registro imprese del progetto di fusione** ([articolo 2501-ter, comma 3, cod. civ.](#)) sia eseguita per la società incorporante almeno trenta giorni prima della data fissata per la decisione di fusione da parte della società incorporata.

Inoltre, in tale ipotesi, **a tutela della minoranza** che detiene il 10% del capitale, la norma prevede che ai soci che non intendono aderire alla fusione venga concesso il **diritto di far acquistare le loro azioni/quote** per un corrispettivo determinato con gli stessi criteri previsti per il **recesso** (termini e modalità devono risultare nel **progetto di fusione**).

È bene evidenziare che in entrambi i casi **i soci della società incorporante che rappresentano almeno il 5% del capitale sociale possono**, con **domanda** indirizzata alla società entro **otto giorni** dal deposito (o pubblicazione) del progetto di fusione al registro imprese, **chiedere che la decisione di approvazione della fusione da parte dell'incorporante sia adottata secondo la procedura ordinaria**, ovvero da parte dell'**assemblea dei soci**.

Come evidenziato, e analogamente a quanto avviene per le altre “**semplificazioni**” procedurali previste dall'[articolo 2505, comma 1, cod. civ.](#) (esenzione dall'obbligo di redigere la relazione degli amministratori e la relazione degli esperti), gli [articoli 2505, comma 2, e 2505-bis, comma 2, cod. civ.](#), subordinano l'applicazione dell'**iter semplificato** al presupposto del possesso della totalità (o del 90%) del capitale sociale dell'incorporanda da parte dell'incorporante.

Si pone quindi il problema di individuare il **momento nel quale deve realizzarsi il presupposto** di applicazione della deroga.

La **Massima n. 24 del Consiglio Notarile di Milano** ha a tal proposito sancito che “*La possibilità eventualmente prevista nell'atto costitutivo o nello statuto, che la fusione sia deliberata, anziché dall'assemblea, dall'organo amministrativo, nei casi previsti dagli articoli 2505 secondo comma cod. civ. e 2505 bis secondo comma cod. civ., trova applicazione anche nel caso in cui il possesso dell'intero capitale o del 90% del capitale della incorporanda non preesista alla approvazione del progetto, ma intervenga nel corso del procedimento comunque prima della stipulazione dell'atto di fusione*”.

Di conseguenza **il controllo totalitario o al 90% deve sussistere al momento dell'atto di fusione**, in quanto è solo con il termine della procedura di fusione che si producono gli effetti modificativi sulle società partecipanti alla fusione e sulle partecipazioni al loro capitale, e quindi è possibile iniziare la procedura di **fusione semplificata** anche senza il controllo totalitario (o al 90%), fermo restando che si tratta di una **fusione sottoposta a condizione sospensiva**.

“*Anche nei casi previsti dagli **articoli 2505, comma 2, e 2505-bis, comma 2, cod. civ.** – in presenza di una clausola statutaria che attribuisce la facoltà di assumere la decisione di fusione agli **amministratori** – si può dunque ritenere che il progetto di fusione e la decisione di fusione adottata dagli **amministratori** (nelle forme e nei termini previsti per la decisione assembleare di fusione) rappresentino **atti societari la cui esecuzione è subordinata al verificarsi di un evento futuro**, assunto espressamente come presupposto dell'intero procedimento, senza che all'uopo sia necessario apporre una **condizione in senso proprio***”.

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

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Accessorietà nella commercializzazione di beni

di **EVOLUTION**



L'articolo 12 del D.P.R. 633/1972 stabilisce quando un'operazione, cessione o prestazione che sia, deve considerarsi accessoria all'operazione principale, dovendo in tal caso seguire le stesse regole di quest'ultima.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Iva", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo individua le condizioni che devono sussistere per poter considerare un'operazione accessoria anche alla luce di una recente pronuncia della Cassazione.

Le **cessioni** di beni e le **prestazioni** di servizi, tra cui, ad esempio:

- il trasporto;
- l'imballaggio;
- la posa in opera;
- il confezionamento;
- la fornitura di recipienti o contenitori;

accessorie all'operazione principale seguono il trattamento Iva dell'operazione principale stessa, **non** essendo considerate operazioni di per sé **autonome**.

Affinché un'operazione debba essere considerata come accessoria devono essere verificate le seguenti **condizioni**:

- deve **esistere** un'**operazione principale** a cui ricollegare l'operazione accessoria;
- l'operazione accessoria deve **integrare, completare** oppure **rendere possibile** l'operazione principale, nonché rappresentare il **mezzo per meglio fruire** dell'operazione principale. In altri termini, *"una operazione deve essere considerata accessoria ad una principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale"* (**causa**

C-76/99);

- l'operazione principale e l'operazione accessoria devono essere svolte tra i **medesimi soggetti**;
- l'operazione accessoria deve essere **effettuata direttamente dal cedente o prestatore** dell'operazione principale, ovvero **“per suo conto e a sue spese”** nell'ambito, quindi, di un **mandato senza rappresentanza**.

La **statuizione** prevista dalla norma, secondo cui la prestazione è **accessoria** quando è effettuata **per conto del cedente e a sue spese**, deve interpretarsi nel senso che, ad esempio, la prestazione di **trasporto** effettuata dal trasportatore per conto del cedente di beni:

- nell'ambito del **rapporto cedente-trasportatore**, va considerata come operazione **autonoma**;
- nell'ambito del **riaddebito specifico** del cedente all'acquirente, costituisce un'operazione **accessoria** alla cessione, pertanto, ne segue il trattamento Iva.

Il [comma 4-quater dell'articolo 1 del D.L. 50/2017](#), interpretando l'[articolo 12 del D.P.R. 633/1972](#), ha previsto che alle **prestazioni di trasporto di veicoli al seguito di passeggeri** – essendo accessorie rispetto alle prestazioni principali di trasporto di persone – si applica il **medesimo trattamento della prestazione principale** che è rappresentato dall'assoggettamento alle **aliquote ridotte del 5%** (prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare) e **del 10%** (prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito).

La norma prevede altresì che **fino al 31 dicembre 2016** le suddette prestazioni sono **esenti** dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, numero 14 del D.P.R. 633/1972](#).

Di recente si è espressa sul tema anche la Corte di Cassazione, la quale, relativamente all'attività di **intermediazione**, con la **sentenza n. 20234 del 31 luglio 2018** ha stabilito che *“in tema di Iva, il contratto con il quale un soggetto italiano (nella specie, una società operante nel ramo informatico) si impegna, a fronte della pattuizione di un **compenso unitariamente determinato**, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto appartenente alla UE offrendo, altresì, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il **mezzo** per una **migliore fruizione dei prodotti commercializzati**, va considerato, ai fini dell'applicazione dell'imposta, quale un'unica operazione economica, sicché non è possibile scindere i servizi di intermediazione propriamente detti dagli altri servizi offerti, da ritenersi accessori ai primi. Ne consegue che, se per i servizi di intermediazione resi da un soggetto italiano ad altro soggetto di altro Stato membro della UE trova applicazione l'esenzione da Iva di cui all'art. 40, comma 8, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. nella l. 29 ottobre 1993, n. 427 (nel testo applicabile ratione temporis), sono esentati dall'imposta anche i servizi accessori”*.

Ai fini del trattamento Iva, la **commercializzazione** dei beni non può quindi essere scissa dagli altri servizi tecnici e amministrativi, configurandosi il tutto come un'**unica operazione**.



EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

[richiedi la prova gratuita per 15 giorni >](#)

Design by valcarenghi / Freepik