

**Edizione di martedì 27 novembre 2018**

## **AGEVOLAZIONI**

**Interventi di recupero edilizio e nuova comunicazione all'Enea**  
di **Cristoforo Florio**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Nuova definizione di holding non finanziaria con riflessi fiscali**  
di **Fabio Landuzzi**

## **ACCERTAMENTO**

**Terreni rivalutati: nessun vincolo per la successiva cessione**  
di **Massimo Conigliaro**

## **CONTENZIOSO**

**Regime del margine: responsabilità allargata per i rivenditori di veicoli usati**  
di **Davide Albonico**

## **IVA**

**Note di credito: l'emissione in presenza di procedure infruttuose**  
di **EVOLUTION**

## **VIAGGI E TEMPO LIBERO**

**Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico**  
di **Andrea Valiotto**

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Interventi di recupero edilizio e nuova comunicazione all'Enea***

di **Cristoforo Florio**

A decorrere dal 2018 i contribuenti che hanno realizzato interventi di **recupero edilizio** e/o di messa in sicurezza di immobili sotto il profilo **antisismico** e/o di acquisto di **mobili e grandi elettrodomestici** connessi con un intervento di ristrutturazione immobiliare sono tenuti ad una **nuova comunicazione nei confronti dell'Enea, laddove dall'intervento consegue anche un miglioramento energetico**.

Infatti, l'[articolo 1, comma 3, L. 205/2017](#) (c.d. "Legge di Stabilità 2018") ha integrato – con decorrenza dal 1° gennaio 2018 – l'[articolo 16 D.L. 63/2013](#), introducendo l'obbligo di trasmettere telematicamente alcuni dati nei confronti dell'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile, nell'ambito di una comunicazione **diversa da quella finora conosciuta, che era relativa esclusivamente agli interventi di risparmio e/o riqualificazione energetica**.

Giova preliminarmente ricordare che il richiamato [articolo 16](#) reca disposizioni:

- in tema di **proroga del potenziamento al 50%** (rispetto all'ordinaria aliquota del 36%) e **su 96.000 euro** (rispetto all'ordinario *plafond* di 48.000 euro) delle **detrazioni Irpef per ristrutturazioni edilizie** di cui all'[articolo 16-bis Tuir \(comma 1\)](#);
- in tema di detrazioni fiscali Irpef/Ires per gli **interventi antisismici** ([commi da 1-bis a 1-septies](#));
- in tema di **detrazioni Irpef per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici**, effettuati in connessione con l'esecuzione di interventi di recupero edilizio iniziati a decorrere dal 1° gennaio 2017 ([comma 2](#)).

Con l'introduzione del [comma 2-bis](#) nel testo dell'[articolo 16 D.L. 63/2013](#), avvenuta ad opera della citata Legge di Stabilità 2018, viene previsto che *"(...) al fine di effettuare il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione degli interventi di cui al presente articolo, in analogia a quanto già previsto in materia di detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici, sono trasmesse per via telematica all'Enea le informazioni sugli interventi effettuati (...)"*.

Pertanto, con effetto dal 1° gennaio 2018, gli interventi di cui alla norma in questione (ristrutturazione edilizia, interventi antisismici e bonus mobili/arredi) dovranno essere oggetto di comunicazione all'Enea, **laddove dagli stessi consegue un risparmio energetico**.

La nuova comunicazione, dunque, **non riguarda tutti gli interventi di ristrutturazione edilizia**

per cui spetta la detrazione IRPEF del 50% di cui all'[articolo 16-bis Tuir](#) ma **solo quelli che comportano un risparmio energetico**.

Secondo le indicazioni fornite dall'Enea sul proprio sito *web* ufficiale la comunicazione in esame dovrà riguardare:

- gli interventi di **coibentazione delle strutture edilizie** (interventi di riduzione della trasmittanza delle pareti verticali che delimitano gli ambienti riscaldati con l'esterno, i vani freddi e il terreno; interventi di riduzione delle trasmittanze delle strutture opache orizzontali e coperture che delimitano gli ambienti riscaldati con l'esterno e i vani freddi; interventi di riduzione della trasmittanza termica dei pavimenti che delimitano gli ambienti riscaldati con l'esterno, i vani freddi e il terreno);
- interventi di **riduzione della trasmittanza dei serramenti** comprensivi di infissi delimitanti gli ambienti riscaldati con l'esterno e i vani freddi;
- **installazione di collettori solari**(solare termico) per la produzione di acqua calda sanitaria e/o il riscaldamento degli ambienti.

La comunicazione dovrà inoltre essere effettuata in relazione agli **interventi** di:

- sostituzione di generatori di calore con **caldaie a condensazione** per il riscaldamento degli ambienti (con o senza produzione di acqua calda sanitaria) o per la sola produzione di acqua calda per una pluralità di utenze ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- sostituzione di generatori con **generatori di calore ad aria a condensazione** ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- installazione di **pompe di calore** per climatizzazione degli ambienti ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- **sistemi ibridi**(caldaia a condensazione e pompa di calore) ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- **microcogeneratori** ( $P_e < 50 \text{ kW}$ ), **scaldacqua a pompa di calore** e **generatori di calore a biomassa**;
- installazione di **sistemi di contabilizzazione del calore** negli impianti centralizzati per una pluralità di utenze;
- installazione di **sistemi di termoregolazione e *building automation***;
- installazione di **impianti fotovoltaici**(potenza massima 20 kW).

Come si può vedere, si tratta di tutti interventi che possono fruire dell'agevolazione tributaria per il risparmio energetico di cui all'[articolo 1, c. 344-347, L. 296/2006](#) ma che, a determinate condizioni, possono essere **ammessi anche all'agevolazione fiscale per ristrutturazioni edilizie** ([articolo 16-bis Tuir](#)).

Si pensi, ad esempio, alla sostituzione dei serramenti esterni i quali sono ammessi sia al beneficio fiscale del risparmio energetico che alla detrazione per ristrutturazioni edilizie **se effettuati nell'ambito di un intervento di manutenzione straordinaria**. Laddove il contribuente

opti per quest'ultima tipologia di detrazione, l'intervento – in quanto meritevole anche sotto il profilo del risparmio energetico – **dovrà essere oggetto di trasmissione telematica nella nuova comunicazione all'Enea**. Resta in ogni caso fermo il principio in base al quale, per il medesimo intervento, non si potrà fruire di entrambe le agevolazioni (ristrutturazione/energetico).

La comunicazione, infine, dovrà essere effettuata **anche nel caso di acquisto di elettrodomestici** per i quali si fruisce del bonus mobili (**sono dunque esclusi gli arredi**), ma solo se collegati ad un intervento di recupero del patrimonio edilizio iniziato a decorrere dal 1° gennaio 2017. In particolare, la trasmissione dovrà essere effettuata per i seguenti elettrodomestici (di classe energetica minima A+ ad eccezione dei forni la cui classe minima è la A): forni, frigoriferi, lavastoviglie, piani cottura elettrici, lavasciuga e lavatrici.

Sotto un profilo operativo, la comunicazione dovrà essere **trasmessa in via telematica**; a tale proposito va evidenziato che, lo scorso 21 novembre, l'Enea ha reso disponibile [sul proprio sito](#) la **pagina per provvedere alla registrazione e alla successiva trasmissione** della comunicazione in questione.

Con riferimento alle tempistiche per l'invio va evidenziato che, per gli interventi la cui data di fine lavori (collaudo) sia compresa tra il 1° gennaio 2018 e il 21 novembre 2018 (incluso), il termine dei 90 giorni decorre dal 21 novembre 2018 (in questo caso, quindi, **la comunicazione andrà trasmessa all'Enea entro il 19 febbraio 2019**).

Invece, per i lavori ultimati successivamente al 21 novembre 2018 e, in generale, a regime, l'invio dovrà **sempre avvenire entro il termine dei 90 giorni a partire dalla data di ultimazione dei lavori** o del collaudo.

Da ultimo si rileva che, al momento, restano ancora da chiarire le **conseguenze della mancata trasmissione della comunicazione**; la norma, infatti, nulla dispone al riguardo né vi sono stati chiarimenti ufficiali sul punto da parte dell'Amministrazione finanziaria.



## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Nuova definizione di holding non finanziaria con riflessi fiscali***

di **Fabio Landuzzi**

Lo **schema di Decreto Legislativo** di recepimento della **Direttiva 2016/1164** (c.d. **Direttiva ATAD 1**) di contrasto alla elusione fiscale prevede, all'**articolo 12**, l'introduzione del **nuovo articolo 162-bis Tuir**, il quale contiene la **definizione univoca – ai fini dell'Ires e dell'Irap –** delle figure di **“intermediari finanziari”, “società di partecipazione finanziaria” e “società di partecipazione non finanziaria e assimilati”**.

Come esposto nella **Relazione illustrativa**, l'intervento normativo si è reso necessario per adeguare il riferimento, ormai obsoleto, all'abrogato **D.Lgs. 87/1992** che era contenuto nelle disposizioni tributarie ai fini della **individuazione degli intermediari finanziari**, e che aveva prodotto anche **molta incertezza** ai fini della corretta qualificazione con conseguenze tutt'altro che secondarie con riguardo alla **corretta tassazione Ires ed Irap** di detti soggetti.

Con particolare riferimento al caso delle **“società di partecipazione non finanziaria”**, la lett. c), del comma 1, del nuovo **articolo 162-bis Tuir** dispone, al n. 1), che sono tali i soggetti che **“esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari”**.

Il successivo comma 3 precisa poi che l'esercizio di detta attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari si intende **in via “prevalente”** quando in base ai **dati del bilancio approvato** all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle **partecipazioni in detti soggetti** e gli altri **elementi patrimoniali intercorrenti** con i medesimi (ad es.: i finanziamenti erogati alle partecipate), unitariamente considerati, sono **superiori al 50% dell'attivo patrimoniale**.

La conseguenza evidente di questa proposta di testo normativo è, in prima battuta, la **soppressione** di qualsivoglia **riferimento al dato economico**; così, per la qualifica, anno per anno, di **“società di partecipazione non finanziaria”** sarà sufficiente che l'attivo patrimoniale rappresentato da partecipazioni in società e altre attività finanziarie connesse (ad es.: finanziamenti), assumendo che questo debba essere **misurato in base ai valori esposti nel bilancio approvato**, sia **maggiore del 50% del totale**.

A **nulla rilevando**, quindi, il peso specifico che tali componenti finanziarie hanno sulla formazione dei **ricavi della società**.

L'effetto immediato che si trae da questo testo è che anche **società del tutto industriali quanto a core business**, ove investano una parte rilevante delle proprie attività in **partecipazioni in**

**altre società operative** e magari provvedano a **finanziarne** l'attività, potrebbero **superare detto parametro patrimoniale** e quindi essere qualificate ai fini Ires ed Irap alla stregua di “**società di partecipazione non finanziaria**”.

Con quali **effetti**?

Vediamone i principali:

- ai fini di **bilancio** non vi sarebbe alcun effetto, in quanto le società di partecipazione non finanziaria non sono tenute ad adottare gli schemi di bilancio tipici degli intermediari finanziari, per cui continuano a redigere il **bilancio secondo le regole ordinarie del codice civile**;
- ai fini **Ires**, non cambia la disciplina per la **deduzione degli interessi passivi** e oneri assimilati ([articolo 96 Tuir](#)), e **non si applica** comunque la **maggiorazione dell'aliquota Ires** di cui all'[articolo 1, comma 65, L. 208/2015](#);
- il maggiore impatto si ha in ambito **Irap**: in primo luogo, pare doversi applicare l'**aliquota Irap maggiorata** a seconda delle Regioni di formazione del valore della produzione imponibile, con la sgradevole e assai poco giustificata conseguenza di vedersi **tassare un valore della produzione** pressoché interamente “**industriale**” con l'**aliquota** prevista per i soggetti che producono reddito da attività **tipicamente finanziaria**; quanto alla **base imponibile Irap**, essa si determina sempre secondo le regole delle società industriali, ma ad essa va **aggiunta la differenza tra interessi attivi** e proventi assimilati, ed **interessi passivi** ed oneri assimilati (tenendo poi conto che per gli interessi passivi dovrebbe valere la regola della **deducibilità Irap limitata al 96%** del loro importo);
- si applicano gli **obblighi di comunicazione all'anagrafe dei rapporti finanziari** ex [articolo 10, comma 10, D.Lgs. 141/2010](#) con obbligo altresì di provvedere alla registrazione presso il **Registro elettronico degli indirizzi (REI)**.

Peraltro, molto **poco efficace** è il **riferimento al dato puntuale del bilancio d'esercizio**, che ha l'effetto che la qualificazione di società di partecipazione non finanziaria possa verificarsi ad **intermittenza**, costringendo le società a variare, potenzialmente **di anno in anno**, la loro qualificazione fiscale.

L'**entrata in vigore**, stando all'**articolo 13** dello schema di D.Lgs, in commento, è prevista per il **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018**; per il passato, si prevede una **clausola di salvaguardia** che fa salvi i comportamenti tenuti in precedenza dai contribuenti ai fini della qualificazione della *holding* di partecipazione.

*Special Event*

## **L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

Scopri le sedi in programmazione >

## ACCERTAMENTO

---

### ***Terreni rivalutati: nessun vincolo per la successiva cessione***

di **Massimo Conigliaro**

Bacchettata la pervicacia dell'Agenzia delle Entrate sulla contestazione della plusvalenza in caso di **terreni rivalutati** venduti a prezzo inferiore a quello di **perizia**.

La [sentenza n. 9112/2018](#), resa dalla **CTR Napoli** (sez. n. 25, Pres.-Rel. Verrusio) conferma un orientamento giurisprudenziale di favore per il contribuente e lo fa stigmatizzando in modo deciso l'ostinazione dell'Amministrazione finanziaria nel sostenere una **tesi ampiamente censurata**.

Il tema è noto.

La rivalutazione di un suolo edificabile ex [articolo 7 L. 448/2001](#) (norma costantemente rinnovata ed inserita anche nella bozza della **Legge di bilancio 2019**) ed il pagamento della relativa imposta sostitutiva, è efficace ai fini della **neutralizzazione della plusvalenza** tassabile ai sensi dell'articolo [articolo 61](#) (in passato articolo 81) **Tuir**: in caso di **vendita del terreno**, il contribuente può infatti **sostituire** il costo o il valore iniziale del bene con un valore determinato in base a una perizia giurata di stima appositamente redatta a tal fine. Il valore di acquisto così rideterminato rimane fissato come **valore normale** minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale.

Cosa è accaduto? Nel tempo i **valori dei beni immobili sono diminuiti** rispetto al passato e vi sono state compravendite a **prezzi inferiori a quelli di perizia**. In tali casi, ragionevolmente, ove il contribuente abbia dichiarato un **valore inferiore** a quello minimo di riferimento, egli non ha versato alcuna maggiore imposta, posto che, essendo il valore dichiarato addirittura inferiore al valore minimo, non poteva emergere alcuna plusvalenza.

Né l'indicazione di un **valore diverso** – si è sostenuto – può comportare un'implicita **rinuncia** al beneficio fiscale.

Tuttavia, secondo l'interpretazione della Agenzia delle Entrate, l'[articolo 7, comma 6, L. 448/2001](#) implica che, se la **cessione** avviene ad un **corrispettivo inferiore** a quello dichiarato nella perizia giurata, l'Ufficio non deve più tener conto del valore della perizia di stima e della imposta sostitutiva versata secondo il valore minimo legale così determinato, dovendo invece procedere alla determinazione della **plusvalenza**, secondo i criteri desunti dagli [articoli 67](#) e [68 Tuir](#), sulla differenza tra il prezzo di cessione e il vecchio valore di acquisto.



Tale interpretazione, secondo l'Agenzia, si fonda sulla considerazione che **il valore in perizia non è immodificabile**, potendo verificarsi eventi che incidano sul bene, deprezzandolo; in questo caso tuttavia, trattandosi di valore non più utilizzato dallo stesso dichiarante-cedente, anche per l'Ufficio non costituisce più valore di riferimento, **riemergendo pertanto i criteri originari di calcolo della plusvalenza**.

L'Agenzia sostiene questa interpretazione in varie **circolari** ed in particolare nella [circolare 15/E/2002](#), nella [81/E/2002](#), nella [35/E/2004](#) e nella [risoluzione 53/E/2015](#).

Nel tempo, la gran parte della giurisprudenza di merito ha dato ragione alla tesi dei contribuenti, dapprima innanzi alle **Commissioni Tributarie Provinciali** (*ex pluribus* **CTP Alessandria n. 11 del 12.02.2009**, **CTP Treviso n. 5 del 10.01.2013**, **CTP Catania sentenza n. 102/10/15 del 08.01.2015**, **CTP Siracusa sentenza n. 205/04/15 del 14.01.2015**) e poi **Regionali** (**CTR Milano sentenza n. 169 del 11.11.2011**, **CTR Milano, Sezione Staccata di Brescia, sentenza n. 1064 del 17.03.2015**, solo per citarne alcune).

Adesso si annota l'arresto della **CTR Napoli**, particolarmente incisivo sotto l'aspetto motivazionale. Attesa la chiarezza della legge – si legge nella [sentenza n. 9112/25/2018](#) – “*al Collegio appare **sconcertante** che si sia potuto affermare anche nelle Circolari dell'Agenzia (organo tecnico che dovrebbe saper applicare la legge ed essere a conoscenza del principio di capacità contributiva) una tesi che implica una sorta di rinuncia alla rivalutazione, ai fini propri per la quale è stata prevista, in caso di vendita successiva a prezzo inferiore di mercato a quello rivalutato*”.

Aggiungono i giudici partenopei che “*costituiscono **pure suggestioni**, peraltro contrarie alla dinamica di mercato e soprattutto al **principio di capacità contributiva**”, gli argomenti diretti a sostenere la tesi erariale:*

- “*della omessa indicazione nell'atto di vendita del valore rivalutato quale “**opzione**” verso la determinazione nelle forme ordinarie della plusvalenza (prescindendo dal valore rivalutato e dalla relativa data), perché non è prevista da alcuna norma l'indicazione nell'atto di vendita, e perché l'omissione in atto nemmeno è indicativa della scelta, che invece risulta fatta nella apposita sede della dichiarazione dei redditi;*
- *che neppure è possibile utilizzare il dedotto infondato argomento ... dell'**aumento del prezzo** nel tempo degli **immobili**, come adombra l'Agenzia, posto che non tutte le cessioni di immobili determinano necessaria plusvalenza e perché **non** risulta **contestata** la rivalutazione e dimostrato un valore alla data di rivalutazione molto inferiore a quanto dichiarato in rivalutazione”.*

L'Agenzia infatti nel caso di specie non procede ad una contestazione di valori diversi né tanto meno contesta una **simulazione del prezzo di vendita finale**.

La **CTR Napoli** ha quindi **accolto la tesi del contribuente e riformato la sentenza di primo grado** della CTP Caserta, che aveva ritenuto che la scelta della parte di non attenersi al valore di

perizia legittimava l'accertamento dell'Ufficio.

Da segnalare che sul tema la **Corte di Cassazione** – nonostante qualche pronuncia contraria – ha da ultimo ribadito (**Ordinanza n. 19378/2018**) che in tema di **plusvalenze** realizzate mediante la cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola, la scelta del contribuente di calcolare il valore del bene facendo redigere apposita perizia giurata ed effettuando il relativo versamento, non determina **alcun vincolo** nella successiva vendita e **non limita pertanto la facoltà di alienare il bene ad un prezzo inferiore**.

In questa ipotesi deve **escludersi la decadenza del contribuente dal beneficio** e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo gli ordinari criteri (**Cass., ord. n. 24310/2016; ord. n. 19242/2016; ord. n. 25721/2014**).

L'**articolo 7** prevede infatti un **procedimento** scandito da **tre momenti**:

1. la **determinazione del valore del terreno mediante una perizia di stima** nel termine di legge;
2. il versamento di una **imposta sostitutiva** del 4% sul valore stimato in perizia;
3. l'**esecuzione del versamento** nei termini indicati dalla normativa.

Costituendo tale valore quello normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, di registro, ipotecarie e catastali, l'eventuale cessione ad un prezzo inferiore non dà diritto al recupero di minusvalenze.

Il **prezzo di cessione più basso** non determina quindi nessuna decadenza dal beneficio e l'Ufficio non può ricalcolare le plusvalenze secondo il criterio previsto dagli [articoli 67 e 68 Tuir](#), partendo cioè dal vecchio **valore di acquisto**.



## CONTENZIOSO

---

### ***Regime del margine: responsabilità allargata per i rivenditori di veicoli usati***

di **Davide Albonico**

Ai fini del riconoscimento dell'applicazione del **regime del margine alla rivendita di veicoli usati**, è ritenuta priva di rilievo la relativa annotazione sulle fatture di vendita mentre, per contro, rientra nell'**onere probatorio del contribuente**, ai fini della dimostrazione di aver agito in "**buona fede**", la verifica di tutti i **precedenti passaggi di proprietà** attraverso l'esame dei **documenti di circolazione**.

Queste, in sintesi, le conclusioni a cui è giunta la Corte di Cassazione che, con la [sentenza n. 9850 del 20.04.2018](#), è tornata ancora una volta a pronunciarsi sulla **responsabilità del cessionario/rivenditore di mezzi di trasporto usati** relativamente al corretto utilizzo del regime del margine.

Sebbene, difatti, il possesso di una **fattura di vendita con annotazione del regime del margine** apposta dal cedente europeo costituisca una **dichiarazione di parte** i cui effetti non possono essere certo contrastati dal ricevente, per carenza dei poteri invece propri dell'Amministrazione finanziaria, secondo i Supremi giudici spetta comunque all'operatore nazionale **indagare ulteriori elementi** che possano far sorgere il **sospetto dell'esistenza di irregolarità** tali per cui l'attestazione riferita al regime del margine risulti **palesamente falsa**.

La Suprema Corte ha così ribadito un orientamento ormai prevalente della giurisprudenza tributaria, secondo cui, in tema di corretta applicazione del regime del margine, occorre avere riguardo più all'**aspetto sostanziale che a quello formale**, contrariamente a quanto invece affermato a più riprese dalla **Corte di Giustizia dell'Unione Europea** (in ultimo **sentenza 18 maggio 2017, causa C-624/15, Lidtana**).

Il caso trattato dalla Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 9850**, riguarda la decisione della **Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna** che, respingendo l'appello promosso dal contribuente, confermava sostanzialmente la pretesa erariale originata da un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate **ai fini Iva per l'anno d'imposta 2002**, sul presupposto dell'**indebita applicazione del regime del margine** alla rivendita di veicoli usati acquistati da un cedente comunitario soggetto passivo Iva.

Coerentemente con le recenti pronunce della stessa **Cassazione** (**sentenza n. 21105 del 12.09.2017 a Sezioni Unite; sentenza n. 20089 del 24.09.2014; sentenza n. 24604 del 19.11.2014**), e alla luce degli orientamenti della **Corte di Giustizia UE**, i Supremi Giudici

ritengono che qualora l'Amministrazione finanziaria presuma, sulla base di elementi concreti e specifici, che il contribuente abbia indebitamente fruito del regime del margine, **spetta allo stesso fornire la prova contraria, dimostrando la propria buona fede**, *"intesa sia come assenza di consapevolezza che il suo acquisto si iscriveva nel contesto di un'evasione dell'Iva, sia dell'uso della necessaria diligenza, ossia di aver adottato tutte le misure ragionevolmente esigibili da parte di un operatore accorto, al fine di assicurarsi che una tale evenienza dovesse escludersi"*.

In particolare poi, per quanto riguarda la **compravendita di autoveicoli usati**, ovvero quelli che abbiano **percorso oltre seimila chilometri** e per i quali, all'atto della vendita, siano **trascorsi più di sei mesi dalla data di prima immatricolazione** (si tenga ben presente che tali condizioni devono sussistere entrambe contemporaneamente, non potendo, per l'effetto, considerare usato un veicolo che, nonostante sia "vecchio" ad esempio di due anni, abbia percorso solamente cinquemila chilometri), il **cessionario deve provare la propria buona fede** anche attraverso l'individuazione, nei limiti dei dati risultanti dalla carta di circolazione in suo possesso, eventualmente integrati da elementi di agevole e rapida reperibilità, dei **precedenti intestatari del veicolo**, al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l'Iva sia stata, o meno, già assolta a monte da altri senza possibilità di detrazione.

Qualora l'Amministrazione finanziaria dimostri, attraverso **indagini e controlli inesigibili dal contribuente**, che in realtà l'imposta, per qualsiasi motivo, era invece stata detratta, il diritto di applicazione del regime del margine dovrebbe comunque essere riconosciuto al cessionario in quanto, pur utilizzando la **normale diligenza di un operatore economico accorto**, non avrebbe mai potuto venirne a conoscenza.

Tale esimente non potrebbe all'opposto mai essere fatta valere quando dalla verifica del contribuente emerga che **i precedenti titolari svolgevano tutti attività di rivendita, noleggio o leasing nel settore del mercato dei veicoli**. In tale evenienza difatti, operando la **presunzione dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte per l'acquisto dei veicoli stessi**, in quanto beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, **deve essere negato il diritto** alla fruizione del trattamento fiscale più favorevole consistente nell'**applicazione del regime del margine** alla successiva rivendita.

In tal caso difatti, sempre secondo la Suprema Corte, ove il cedente non avesse in concreto provveduto a detrarre l'Iva **spetterebbe al contribuente cessionario fornirne la relativa prova**.

Seminario di specializzazione

**L'ANTIRICICLAGGIO NEGLI ADEMPIMENTI DELLO STUDIO PROFESSIONALE: DALLA TEORIA ALLA PRATICA**

Scopri le sedi in programmazione >

## IVA

### ***Note di credito: l'emissione in presenza di procedure infruttuose*** di **EVOLUTION**



In via generale, tutte le operazioni rilevanti ai fini Iva devono essere documentate attraverso l'emissione della fattura. A fianco a tale obbligo è prevista la rettifica, da parte del cedente/prestatore, delle operazioni una volta che la fattura sia stata annotata nel registro delle fatture emesse.

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 si occupa dell'emissione delle note di credito in presenza di procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose.

L'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) prevede la facoltà, per il fornitore, di emettere una nota di credito al fine di **rettificare** in diminuzione l'imposta addebitata in relazione ad un'**operazione** (imponibile) che sia **venuta meno**, in tutto o in parte, in caso di mancato pagamento a causa di **procedure concorsuali** (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa) o **esecutive** individuali rimaste **infruttuose**.

Secondo la circolare Assonime n. 64 del 9 giugno 1997, sia nell'ipotesi di procedura **esecutiva** di tipo **individuale** che nell'ipotesi di procedura di tipo **concorsuale**, l'esperibilità della variazione in diminuzione è **subordinata** alla **infruttuosità** della **procedura**; quest'ultima, ove concorsuale, è verificabile soltanto in seguito alla **ripartizione** dell'attivo e, comunque, con la **chiusura** della procedura.

Nello stesso senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria, evidenziando che il Legislatore ha limitato la rilevanza del mancato pagamento alle ipotesi di procedure concorsuali o di procedure esecutive **rimaste infruttuose**, siccome solo in tali ipotesi si ha una **ragionevole certezza** dell'**incapienza** del patrimonio del debitore. Il mancato pagamento assume, quindi, rilievo costitutivo nelle sole ipotesi in cui il creditore abbia esperito **tutte** le **azioni** volte al **recupero** del proprio credito ma **non** abbia trovato **soddisfacimento** ([risoluzione AdE 195/E/2008](#); [risoluzione AdE 89/E/2002](#); [risoluzione AdE 155/E/2001](#); [C.M. 77/E/2000](#)).

Nelle ipotesi in cui il creditore esperisca **azioni esecutive** o **concorsuali** per recuperare il proprio credito, il diritto alla variazione presuppone che abbia avuto **inizio** una procedura esecutiva e che la stessa si sia **conclusa infruttuosamente**.

Pertanto, sotto il primo profilo, è necessario che abbia avuto inizio almeno il **primo atto** tipico con il quale si instaura la **procedura** che, per il fallimento, deve essere ravvisato nella sentenza dichiarativa, mentre per l'**esecuzione individuale** in forma generica, nel **pignoramento**, ai sensi dell'[articolo 491 c.p.c.](#) Conseguentemente, deve escludersi, con riferimento alle procedure esecutive in forma generica che la notificazione del titolo, la formazione del precetto e la sua notificazione costituiscano atti propri del processo esecutivo vero e proprio.

Sotto il secondo profilo, il diritto alla variazione è subordinato all'avvenuto **accertamento** dell'**infruttuosità** della procedura, dovendosene escludere l'insorgenza a seguito della mera pendenza della stessa.

A tale fine, nell'individuare il momento genetico del diritto alla variazione dell'IVA, è stato chiarito che, per ciò che attiene al **fallimento**, tale momento coincide con la **scadenza del termine** per le **osservazioni** al **piano di riparto** stabilito con decreto dal giudice delegato ([articolo 110 della legge fallimentare](#)), ovvero, in assenza del piano di riparto, con la scadenza del termine per il **reclamo** al decreto di chiusura ([articolo 119 della legge fallimentare](#)) del fallimento stesso.

L'orientamento esposto, seppure condiviso anche dalla giurisprudenza ([Cassazione, 16 dicembre 2011, n. 27136](#)), può essere **criticato** in relazione ad un duplice aspetto;

in primo luogo, sul piano letterale, la locuzione "**rimaste infruttuose**" si deve intendere riferita esclusivamente alle **procedure esecutive individuali** e non anche a quelle **concorsuali**. Sul punto, la norma di comportamento AIDC n. 192 ha affermato che "(s)e il legislatore avesse voluto riferire l'infruttuosità anche alle procedure concorsuali non avrebbe usato la disgiunzione «o» tra le due fattispecie, bensì la congiunzione «e», potendo altresì omettere la ripetizione del termine «procedure»". Una diversa interpretazione, avallata dalla prassi amministrativa, posticipando l'emissione della nota di credito dopo la chiusura della procedura concorsuale, genererebbe uno **squilibrio** del principio di **neutralità**, considerato che l'Amministrazione finanziaria non può più insinuarsi come creditore al passivo fallimentare, essendo la procedura conclusa;

in secondo luogo, dagli [articoli 90, par. 1, e 185, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE](#) si evince che il **riferimento temporale** per l'emissione della nota di variazione è determinato dall'insorgenza di un **accadimento** che **estingue totalmente** o **parzialmente** il fatto generatore, ovvero l'**originaria operazione** economica. Del resto, la facoltà riconosciuta dalla Direttiva a favore degli Stati membri di determinare le condizioni per l'esercizio della riduzione della base imponibile e della rettifica della detrazione **non è illimitata**, ma deve tenere conto che la discrezionalità riconosciuta al Legislatore nazionale non può risolversi in una regolamentazione contraria allo spirito della norma comunitaria di riferimento (**Corte di**



**giustizia, 3 luglio 1997, causa C-330/95).**

In assenza di specifiche indicazioni nell'ambito dell'[articolo 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972](#), la richiamata norma di comportamento AIDC ha osservato che il **momento** nel quale emettere la nota di variazione deve essere individuato in coerenza con le indicazioni della Direttiva comunitaria e, quindi, in concomitanza temporale all'**accadimento** che **genera** la **variazione**, ovvero in un momento temporalmente coincidente con l'accertamento della **irrecuperabilità** del credito.

Ciò è, peraltro, **coerente** con quanto riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria ai fini delle **imposte sul reddito**, secondo cui, in presenza di **procedure concorsuali**, opera un automatismo di definitività della perdita che si fonda sul presupposto che l'accertamento giudiziale o amministrativo dello stato d'insolvenza del debitore costituisce evidenza oggettiva della sussistenza degli elementi di certezza e precisione ([circolare AdE 26/E/2013](#) e [risoluzione AdE 16/E/2009](#)).

In sostanza, l'interpretazione dell'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) in conformità ai **principi** della **Direttiva**, come interpretati dalla **Corte di Giustizia**, consente l'**allineamento** del momento di emissione della nota di variazione ai fini IVA con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte dirette, determinando la precisa quantificazione della **perdita** per il solo **imponibile**, al netto dell'IVA addebitata in fattura.

Sulla **compatibilità** della normativa nazionale che subordina il recupero dell'imposta all'esperimento di una procedura concorsuale o esecutiva che sia rimasta infruttuosa si sono pronunciati i giudici comunitari, i quali nella **sentenza C-246/16** del 23 novembre 2017 hanno stabilito che ***“uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni”***.

Sul punto è poi importante osservare che l'Agenzia delle Entrate, nell'**interpello 954-27/2014 emesso il 16 marzo 2015**, ha chiarito che il verificarsi della condizione contemplata da una **causa risolutiva espressa** apposta al **contratto**, quale il **mancato pagamento** ([articolo 1456 cod. civ.](#)) o l'**inutile decorso** del congruo termine intimato per iscritto alla parte inadempiente ([articolo 1454 cod. civ.](#)), possono costituire il presupposto legittimante l'attivazione della procedura in esame.

La precisazione assume rilevanza anche ai fini della possibilità di recuperare l'imposta per i **crediti di modesto importo**, rispetto ai quali non sia stata avviata una procedura concorsuale o esecutiva.

L'Agenzia, peraltro, dopo avere ritenuto che non sia possibile emettere note di variazione in diminuzione dell'IVA per **antieconomicità dell'avvio della procedura esecutiva**, ha precisato che l'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), tra le ipotesi che consentono al cedente/prestatore di variare in diminuzione l'imponibile o l'imposta, individua anche la **“risoluzione”**, senza

distinguere tra risoluzione giudiziale o di diritto.

In assenza di specifiche limitazioni, il chiarimento dovrebbe valere anche per le **prestazioni** ad esecuzione **continuata** o **periodica**, sicché il mancato pagamento determina la risoluzione del contratto con effetti **ex tunc**, cioè a decorrere dalla **prima fattura** rimasta **insoluta**.

Con particolare riguardo alle **procedure esecutive individuali**, al fine di meglio individuare i casi di **infruttuosità**, l'[articolo 1, comma 126, della L. 208/2015](#), ha introdotto nell'**articolo 26 il comma 12**, secondo cui “una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso **infruttuosa**:

1. *nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;*
2. *nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;*
3. *nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità”.*

Al riguardo è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con **Risposta n. 64 del 9 novembre 2018**. Nell'occasione, il Fisco, dopo aver confermato che non è possibile emettere note di variazione in diminuzione dell'Iva per **antieconomicità** dell'avvio della procedura esecutiva, essendo necessario dare prova di aver esperito tutte le azioni volte al recupero del proprio credito senza trovare soddisfacimento, ha però chiarito che, laddove l'infruttuosità della procedura sia **acclarata da un organo terzo** e **non rimessa alle valutazioni e determinazioni del creditore**, è legittima l'**emissione** di una nota di variazione in diminuzione per il recupero dell'Iva addebitata a **titolo di rivalsa**. Nel caso prospettato, l'**inesistenza** di beni mobili ed immobili aggredibili è stata **sancita dalla Guardia di finanza**, investita dall'**Avvocatura distrettuale dello Stato** (organi della pubblica amministrazione).



**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 >



## VIAGGI E TEMPO LIBERO

---

### ***Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico***

di **Andrea Valiotto**

#### **Il valore di tutto**



Mariana Mazzucato

Laterza

Prezzo – 20,00

Pagine – 384

---

Banchieri, imprenditori, politici: tutti parlano della necessità di 'creare valore' per creare ricchezza. Ma cos'è realmente il 'valore'? Chi crea ricchezza? Come decidiamo il valore delle cose che produciamo e quanto spetta a chi le realizza? Un contributo di grande originalità dell'autrice de 'Lo Stato innovatore', essenziale per riformare radicalmente il capitalismo in un sistema più inclusivo, che dia benefici a tutti. Un libro che ci obbliga a mettere in discussione convinzioni date ormai per scontate sul funzionamento dell'economia e su coloro che ne traggono profitto.

#### **... che Dio perdona a tutti**

Narratore  Pif



Pif

Feltrinelli

Prezzo – 16,00

Pagine – 192

---

Arturo è un trentacinquenne, non ha ancora una fidanzata e fa l'agente immobiliare. Il suo principale obiettivo nella vita è mantenere immutato lo stato delle cose. Ha poche passioni che, con scarso successo, cerca di condividere con gli amici di calcetto. La più importante e irrinunciabile sono i dolci, in particolare quelli con la ricotta. Almeno fino a quando entra in scena lei, Flora: la figlia del proprietario della pasticceria che fa gli sciù più buoni di Palermo, il dolce preferito di Arturo. E in un istante diventa la donna dei suoi sogni. Sveglia, intraprendente, ma anche molto cattolica, Flora sulla religione ha la stessa pignoleria di Arturo sui dolci, ed è proprio così che lui la conquista, interpretando Gesù durante una Via Crucis. Quel giorno è per Arturo un vero calvario, perché durante il tragitto si accorge di aver dimenticato i più semplici insegnamenti cattolici e sbaglia tutto, dando vita a una rappresentazione ai limiti del blasfemo. Ciò nonostante, Flora s'innamora e per un periodo felice i due stanno insieme, senza che lei si accorga della sua indifferenza religiosa e, naturalmente, senza che Arturo la confessi... Un precario equilibrio, fatto di sotterfugi e risposte liturgiche bofonchiate a mezza voce, che non può durare. Quando lei se ne accorge, Arturo, un po' per sfinimento e un po' per provocazione, reagisce con insolita fermezza: seguirà alla lettera la parola di Dio. Per tre settimane. Una rivoluzione che cambierà la sua vita, rivelando a lui, ma anche a Flora e a tutti coloro che li conoscono, amici e colleghi compresi, una verità molto scomoda.

### **Donne che non perdonano**



Camilla Läckberg

Einaudi

Prezzo – 14,50

Pagine – 152

---

Tre donne: Ingrid, Birgitta e Victoria. Umiliate, offese, disprezzate dai loro compagni ma

costrette a vivere al di fuori delle mura domestiche una vita «normale», come se niente fosse. Sullo sfondo una Svezia che sembra guardare distrattamente l'onda del movimento #MeToo, anche se avrebbe molto su cui interrogarsi.

## Vite brevi di tennisti eminenti



Matteo Codignola

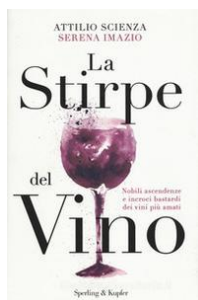
Adelphi

Prezzo – 22,00

Pagine – 290

Prima che il ragazzone in copertina, Jack Kramer, lo chiudesse per sempre nella confortevole camicia di forza del professionismo, il tennis era un mondo libero e per molti versi alieno, dove ognuno sembrava dare, del gioco, un'interpretazione quantomeno personale: Torben Ulrich tentava di cogliere, in stadi e palazzetti, il suono perfetto della palla sulle corde; « Teach » Tennant, che aveva insegnato a Carole Lombard e Joan Crawford, cercava di trasformare le sue giocatrici in « statue di tennis »; e Art Larsen – oh, Art seguiva sempre e solo i consigli del suo coach immaginario, l'aquila reale appollaiata, durante i match, sulla sua spalla. Quel mondo rivive in questi racconti, che sono lunghe didascalie di altrettante foto d'agenzia degli anni Cinquanta, trovate per caso nella valigia di un collezionista. Con varie sorprese, e almeno una scoperta: dietro a volti e nomi ormai esotici – Gottfried von Cramm, Beppe Merlo, Pancho Gonzales – si nasconde infatti qualcosa di cui il tennis arcaico era intessuto, mentre quello survoltato di oggi sembra averne smarrito anche solo il profumo: un meraviglioso intrico di storie.

## La stirpe del vino



Attilio Scienza, Serena Imazio

Sperling & Kupfer

Prezzo – 18,90

Pagine – 256

In principio fu il Pinot: capriccioso, poco produttivo, instabile nel colore, eppure capace di regalare vini così eleganti e profumati che generazioni di uomini, innamorati del suo succo, lo hanno curato e diffuso. E il Pinot li ha ripagati: mutevole per natura, ha dato origine al Pinot bianco e al Pinot grigio; incrociandosi, ha generato lo Chardonnay e forse il Traminer, dal quale derivano il Cabernet Sauvignon e il Merlot. In Italia ha per nipoti Marzemino, Lagrein e Refosco. La sua storia è esemplare: oggi in Europa si contano circa diecimila vitigni, diversissimi fra loro, che discendono però da pochi avi fondatori. L'analisi genetica ha rivelato insospettabili storie di incroci, scambi e migrazioni – come la probabile origine meridionale del Sangiovese –, che vanno a intrecciarsi con racconti di conquiste, viaggi ed esplorazioni. Furono i mercanti a introdurre vitigni esotici, come moscati e malvasie, e gli uomini che si allontanavano dalla loro terra a portare con sé le proprie radici sotto forma di piante, andando a contaminare il patrimonio locale, fino a creare nuove varietà. In questo libro, Attilio Scienza e Serena Imazio, studiosi e ricercatori della genetica della vite, ricostruiscono per la prima volta la famiglia del vino: muovendosi fra analisi del DNA, archeologia, antropologia, mito e letteratura, raccontano l'origine e la storia dei grandi vitigni. Che è anche la storia dei territori in cui sono nati o hanno trovato casa, e la storia degli uomini che alla vite hanno dedicato la loro vita.



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 >**