

Edizione di venerdì 29 marzo 2019

CRISI D'IMPRESA

Il concordato preventivo liquidatorio nel nuovo codice della crisi

di **Fabio Battaglia**

IVA

Quando la condizione doganale cede il passo a quella sostanziale

di **Marco Peirolo**

AGEVOLAZIONI

Ricerca commissionata dall'estero e credito R&S

di **Debora Reverberi**

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'attività svolta dal socio alla Srl sconta l'Irap

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

Operazioni con la stabile organizzazione e fattura elettronica

di **Sandro Cerato**

RASSEGNA RIVISTE

Progetta e corri sul digitale, caro professionista

di **Claudio Rorato**

CRISI D'IMPRESA

Il concordato preventivo liquidatorio nel nuovo codice della crisi

di **Fabio Battaglia**

Durante i **lavori preparatori** svolti nell'ambito della “**Commissione Rordorf**” si è lungamente disquisito sulla **opportunità** di prevedere la fattispecie del **concordato liquidatorio**.

La **scelta finale** è stata quella di **prevedere tale fattispecie**, ma fissando **limiti estremamente stringenti** al fine di farne una **alternativa** alla **liquidazione giudiziale** non meramente sovrapponibile nei risultati ad essa.

Sul piano definitorio si individua la natura **liquidatoria** del concordato preventivo in negativo: **è liquidatorio un concordato preventivo che non presenta le condizioni stabilite per il concordato in continuità**.

La definizione di **concordato preventivo in continuità** è contenuta nell'[articolo 84 D.Lgs. 14/2019](#), che apre specificando che, con il **concordato preventivo**, il debitore realizza il soddisfacimento dei creditori mediante la **continuità aziendale** o la **liquidazione del patrimonio**, stabilendo, quindi, l'**alternatività delle fattispecie**.

Successivamente ([articolo 84, comma 2, D.Lgs. 14/2019](#)) la norma, nello specificare che il **concordato preventivo** può realizzare la **continuità** sia **in forma diretta** che **indiretta**, in caso sia prevista la **gestione dell'azienda in esercizio** o la **ripresa dell'attività da parte di soggetto diverso** dal debitore, chiarisce che la condizione affinché il concordato preventivo possa in tal caso definirsi in continuità, è costituita dal **mantenimento** o la **riassunzione** di un **numero di lavoratori pari ad almeno alla metà della media di quelli in forza nei due esercizi antecedenti il deposito del ricorso**, per un anno dall'omologazione.

In caso contrario, il concordato che prevede una **continuità di tipo indiretto** deve essere **qualificato come liquidatorio**.

Successivamente ([articolo 84, comma 3, D.Lgs. 14/2019](#)) viene introdotta la **condizione generale** che **caratterizza** il **concordato in continuità aziendale**, in base alla quale i creditori vengono soddisfatti in misura **prevalente** dal ricavato prodotto dalla continuità aziendale **diretta o indiretta**, ivi compresa la **cessione del magazzino**.

La **prevalenza** si considera sempre **sussistente** quando i **ricavi attesi** dalla **continuità** per i primi **due anni di attuazione** del piano derivano da un'**attività d'impresa** alla quale sono addetti almeno **la metà della media** di quelli in forza nei due esercizi antecedenti il momento del deposito del ricorso.

Come noto, fino a quando l'attuale disciplina non è stata modificata nel senso di imporre il limite del **20%** per il **soddisfamento dei creditori chirografari** in caso di **concordato liquidatorio**, non si era posto il problema di una **distinzione nella qualificazione del concordato in continuità o liquidatorio** (tanto è vero che si ammetteva la fattispecie del **concordato misto**).

Solo successivamente i tribunali hanno dovuto, in assenza di una precisa definizione, elaborare dei **principi**, fissati appunto nella caratteristica della **prevalenza dei proventi della continuità rispetto a quelli derivanti dalla attività liquidatoria**, onde **evitare la costruzione di piani volti ad eludere il detto limite**.

Sotto un profilo squisitamente aziendalistico più di una riserva può essere mossa alla condizione posta, se non altro per la circostanza che appare incomprensibile il motivo per cui i proventi derivanti dalla **cessione del magazzino** rientrano in quelli atti a qualificare la **continuità** e **non sono invece ricompresi gli incassi dei crediti**.

La **distinzione, evidente sul piano giuridico, sfugge totalmente sul piano aziendalistico**, visto che sia il **magazzino** che i **crediti** rientrano nella nozione di **attivo circolante**.

La definizione introduce una cesura netta tra periodo **ante concordato** e **post concordato**, come se la **continuità** non fosse connotata da un *continuum* sul piano cronologico, che poco ha a che vedere con la **separazione** che dovrebbe riguardare la sola cristallizzazione delle posizioni passive soggette al concorso, ma non gli attivi.

In sostanza, quindi, il **piano in continuità** sarà sempre costruibile laddove venga rispettata la condizione che introduce una **presunzione iuris et de iure di continuità** e cioè quando i **ricavi attesi dalla continuità nei primi due anni di attuazione del piano** derivano da un'attività d'impresa alla quale sono **addetti almeno la metà della media** di quelli in forza nei due esercizi antecedenti il momento del deposito del ricorso, condizione anch'essa sicuramente assai rigorosa e che denuncia una **idea moralistica dell'istituto del concordato preventivo**.

Nell'ipotesi in cui le sopra citate ipotesi non si realizzino, allora si può accedere unicamente ad un **concordato di tipo liquidatorio**, per il quale sono previste **due condizioni** ([articolo 84, comma 4, D.Lgs. 14/2019](#)):

- l'**apporto di risorse esterne** deve **incrementare di almeno il 10%**, rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale, il **soddisfamento dei creditori chirografari**;
- tale **soddisfamento non può essere inferiore al 20%** dell'ammontare complessivo del **credito chirografario**.

Le **condizioni appaiono assai stringenti**, anche perché pare scontato che l'apporto di risorse esterne debba essere interpretato nel senso **non di un quid pluris generico**, che potrebbe in astratto derivare dall'interno grazie a soluzioni adottate nel piano di concordato, ma nel senso che deve trattarsi di **risorse esterne** che **si aggiungono all'attivo concordatario**.

Non è chiaro se il riferimento all'ammontare del **credito chirografario** debba riferirsi al solo **20%** o anche al *quid pluris* riveniente da **fonti esterne**: ove così non fosse l'incremento del **10%** si riferirebbe all'**attivo residuo** destinato ai **creditori chirografari** in una ipotizzata alternativa **liquidazione giudiziale**.

Per quanto in alcuni primi commenti sia emersa questa **interpretazione più favorevole**, il tenore letterale pare deporre in favore della interpretazione per cui **l'incremento debba comunque riferirsi all'ammontare dei creditori chirografari**, non nascondendo, peraltro, gli **elementi di incertezza** che comporterebbe la diversa interpretazione, facendo dipendere quell'incremento anche da variabili valutative dell'attivo liquidatorio.

Ciò detto, sarebbe auspicabile che l'interpretazione andasse nel senso dell'**ipotesi più favorevole**, al fine di evitare la sostanziale **inutilizzabilità di questo strumento**.

In merito al tema che ha animato dottrina e giurisprudenza sulla portata del termine "**assicurare**" nel vigente [articolo 160, comma 4, L.F.](#) ("*la proposta di concordato deve assicurare il pagamento di almeno il venti per cento dell'ammontare dei crediti chirografari*"), con riferimento ai **poteri del tribunale** in sede di ammissione, va rimarcato come, con la riforma, la questione sia **ampiamente superata** dalla chiara **attribuzione al tribunale di verificare**, oltre alla ammissibilità giuridica della proposta, anche la **fattibilità economica del piano** ([articolo 47, comma 1, D.Lgs. 14/2019](#)) che, ovviamente, investirà anche la **fattibilità economica** in ordine al raggiungimento della **percentuale del 20%**.

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



Master di specializzazione

LE PROCEDURE CONCORDATARIE NELLA CRISI D'IMPRESA

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Quando la condizione doganale cede il passo a quella sostanziale

di **Marco Peirola**

L'**esenzione** prevista dalla normativa unionale per le **cessioni all'esportazione non può essere subordinata** alla condizione che i beni siano stati vincolati al regime doganale dell'**esportazione** se il cedente è in grado di dimostrare l'**uscita effettiva** dei beni dal territorio dell'Unione.

Con questa conclusione, raggiunta dalla **Corte di giustizia** nella **sentenza resa nella causa C-275/18 del 28 marzo 2019 (Milan Vinš)**, è stata fornita l'interpretazione dell'[articolo 146, par. 1, lett. a\), Direttiva 2006/112/CE](#), che impone agli Stati membri di esentare da Iva *"le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità"*.

Tale disposizione non fa espresso riferimento alla **condizione del vincolo dei beni al regime doganale dell'esportazione**, sicché è sorto il dubbio se il legislatore nazionale, per giustificare l'applicazione, possa ricorrere alla previsione dell'[articolo 131](#) della stessa **Direttiva 2006/112/CE**, secondo cui *"le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 [al cui interno si colloca quella in esame] si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la **corretta e semplice applicazione** delle medesime esenzioni e per **prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso**"*.

La controversia all'origine della decisione si riferisce ad un contribuente domiciliato nella Repubblica ceca che ha spedito, **per posta**, alcuni beni al di fuori dell'Unione, **senza essere in grado di dimostrare il vincolo al corrispondente regime doganale**, richiesto dalla normativa interna proprio al fine di evitare fenomeni di evasione ed abuso.

La questione posta al vaglio della Corte è diretta a sapere se tale finalità sia conforme ai **principi del diritto dell'Unione, in particolare a quello di proporzionalità**, laddove la legislazione nazionale, come interpretata dalle Autorità fiscali, escluda l'esenzione anche quando il cedente sia **in grado di dimostrare** che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dell'Unione.

Il principio che emerge dalla pronuncia in rassegna è che le operazioni, comprese quelle di cessione all'esportazione, assumono rilevanza agli effetti dell'Iva **in funzione delle caratteristiche oggettive che le contraddistinguono**; con la conseguenza che, se le condizioni sostanziali previste dal paradigma normativo ([articolo 146, par. 1, lett. a\), Direttiva 2006/112/CE](#)) sono soddisfatte, la **detassazione** accordata all'operazione **non può essere negata in dipendenza di una condizione formale non rispettata**.

In concreto, come già specificato dalla **Corte** in altri arresti, dai termini “**spediti o trasportati**”, contenuti nella disposizione di riferimento, si desume che “***l’esportazione di un bene si perfeziona e l’esenzione della cessione all’esportazione diviene applicabile quando il potere di disporre di tale bene come proprietario è stato trasmesso all’acquirente, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori dell’Unione e il bene, in seguito a tale spedizione o trasporto, ha lasciato fisicamente il territorio dell’Unione***” ([causa C-307/16 del 28 febbraio 2018, Pie?kowski](#)).

È sufficientemente chiaro che la **condizione formale** introdotta dal **legislatore nazionale** allo scopo di evitare **fenomeni di evasione e abuso**, vale a dire il **vincolo dei beni al regime doganale dell’esportazione**, non può pregiudicare l’esenzione se il **requisito della movimentazione fisica dei beni**, che rappresenta una **condizione sostanziale dell’esenzione**, risulta **soddisfatta** essendo il contribuente in possesso dei **documenti rilasciati dall’ufficio postale a conferma dell’avvenuta spedizione**.

La Corte rammenta che esistono **due fattispecie** che, in caso di inosservanza di un requisito formale, determinano l’esclusione dell’esenzione, ossia, partitamente, quando l’operatore ha **partecipato intenzionalmente a un’evasione** mettendo a repentaglio il sistema di funzionamento dell’Iva (ma non è questo il caso nel contesto *sub judice*) e quando la violazione del requisito formale ha l’effetto di **impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti formali**.

A quest’ultimo riguardo, come sopra evidenziato, dal mancato vincolo dei beni al pertinente regime doganale non consegue l’esito indicato, siccome l’operatore è in grado di dimostrare l’avvenuta esportazione materiale dei beni, ragion per cui – in definitiva – la pronuncia in commento conclude affermando che “***l’articolo 146, paragrafo 1, lett. a), della direttiva Iva, letto in combinato disposto con l’articolo 131 della stessa, deve essere interpretato nel senso che osta a che una disposizione legislativa nazionale subordini l’esenzione dall’Iva prevista per beni destinati a essere esportati fuori dell’Unione alla condizione che tali beni siano stati vincolati al regime doganale dell’esportazione, in una situazione nella quale è dimostrato che le condizioni sostanziali dell’esenzione, tra cui in particolare quella che richiede l’uscita effettiva dal territorio dell’Unione dei beni interessati, sono soddisfatte***”.

Le considerazioni svolte dai giudici europei hanno una portata che **travalica il caso materiale**, coinvolgendo – nella disciplina italiana – anche l’ambito applicativo della **non imponibilità** prevista dall’[articolo 9 D.P.R. 633/1972](#) per i **servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali**, definiti positivamente in funzione di una matrice di carattere doganale.

Il riferimento è ai **servizi di trasporto, spedizione, intermediazione, ecc. di beni in esportazione e in importazione**, rispetto ai quali è noto che la prassi amministrativa richiede, tassativamente, il vincolo al corrispondente regime doganale, in forza di un orientamento che andrebbe, quindi, rivisitato alla luce della sentenza *in apicibus*.

Un’altra situazione da risolvere una volta per tutte è quella relativa alla previsione

dell'[articolo 7-bis D.P.R. 633/1972](#), sul **luogo della cessione per i beni mobili**, dove la **territorialità** è collegata ad un **parametro non solo fisico**, come richiesto dal precetto unionale di riferimento, **ma anche giuridico**. Per cui, non basta – secondo la regola nazionale – che il bene si trovi in Italia al momento della cessione, essendo richiesto anche che il bene sia **nazionale, unionale o vincolato al regime della temporanea importazione**.

La **sentenza Profitube** ([causa C-165/11](#) dell'8 novembre 2012) consente di superare tale incoerenza, ma sarebbe comunque necessario un **chiarimento ufficiale** per considerare **definitivamente sorpassate** anche le indicazioni di prassi confliggenti, come quelle contenute nella [risoluzione 127/E/1998](#) e nella [risoluzione 185/E/2001](#), che verosimilmente sopravviveranno finché l'[articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) non sarà modificato per allinearli al diritto della UE.



Special Event

I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Ricerca commissionata dall'estero e credito R&S

di Debora Reverberi

L'Agenzia delle entrate torna a pronunciarsi in materia di attività di R&S commissionata da impresa estera ad impresa residente in Italia (o ad una stabile organizzazione in Italia di impresa non residente) **con la [risposta all'istanza di interpello n. 83 del 26.03.2019](#).**

L'inclusione, fra gli investimenti ammissibili al credito R&S, **delle spese sostenute in relazione ad attività di R&S effettuata per conto di imprese committenti estere decorre dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2016.**

Si tratta infatti di **un'estensione dell'ambito applicativo soggettivo della disciplina agevolativa** introdotto dalla **L. 232/2016** (c.d. Legge di Bilancio 2017), con l'aggiunta del **[comma 1-bis all'articolo 3 D.L. 145/2013](#)**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 9/2014**, al caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in:

- altri Stati membri dell'Unione Europea,
- negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo,
- in Stati compresi nell'elenco di cui al **M. 04.09.1996**.

Prima dell'entrata in vigore della modifica normativa le spese di R&S sostenute da imprese residenti in esecuzione di contratti di ricerca stipulati con imprese non residenti e prive di stabile organizzazione in Italia **non erano ammissibili ai fini della determinazione del credito d'imposta e parimenti non rilevavano ai fini del calcolo della media storica.**

A seguito della modifica normativa, come chiarito sia al paragrafo 1.6, sia al paragrafo 2.2 della **[circolare Ade 13/E/2017](#)**, **il soggetto commissionario residente che esegue attività di R&S per conto di committenti esteri viene ora equiparato**, ai fini dell'agevolazione, **al soggetto residente che effettua investimenti in proprio**: nella determinazione del credito di imposta trovano dunque applicazione le medesime regole valide per le imprese residenti che effettuano investimenti in R&S.

Sul tema si è ulteriormente espressa l'Agenzia delle entrate:

- **prevedendo l'obbligo di inclusione nella media del triennio 2012-2014 delle spese di R&S sostenute su commessa estera**, anche in assenza di ricerca commissionata dall'estero nel periodo d'imposta di riferimento (**[risposta all'istanza di interpello n. 58 del 02.11.2018](#)**)
- **fornendo i relativi chiarimenti di prassi e precisando che l'estensione si applica anche**

nell'ipotesi in cui il contratto sia stipulato con una parte correlata, nonché nel caso in cui le spese agevolabili siano sostenute da una stabile organizzazione in Italia in esecuzione degli accordi intercorrenti con la casa madre estera (**principio di diritto n. 15 del 11.12.2018**).

L'istanza di interpello attiene, in particolare, le attività e gli investimenti ammissibili al credito R&S per i soggetti residenti commissionari che eseguono attività di R&S per conto di impresa estera.

L'istante è una società italiana operante nel settore farmaceutico che **svolge attività di R&S in Italia sia per conto proprio, sia su commessa della società madre statunitense.**

L'attività di R&S svolta dall'impresa italiana consiste nella **sperimentazione clinica di farmaci per uso umano su commessa estera, tramite parziale subappalto di attività a soggetti terzi residenti in Italia**, quali ospedali e istituti pubblici, strutture universitarie, enti pubblici e privati di ricovero e cura a carattere scientifico.

I costi sostenuti e ritenuti ammissibili dall'istante appartengono alle due seguenti fattispecie:

- **spese del personale**, di cui all'[articolo 3, comma 6, lett. a\), D.L. 145/2013](#),
- **spese per contratti di ricerca *extra muros***, di cui all'[articolo 3, comma 6, lett. c\), D.L. 145/2013](#).

Il quesito verte sull'ammissibilità al credito R&S dell'attività svolta dall'istante sotto il profilo oggettivo, in relazione all'attività di **sperimentazione clinica commissionata all'impresa italiana in base ad uno specifico accordo con la casa madre.**

Trattandosi di una problematica inerente la riconducibilità di determinate attività aziendali alle attività di R&S agevolabili la relativa valutazione di natura tecnica **è di competenza del Mise**, che ha risposto con nota interna del 09.11.2018.

Il parere tecnico del Mise si focalizza su due aspetti:

- **la corretta interpretazione dell'articolo 3, comma 1-bis, D.L. 145/2013**, per l'individuazione delle attività di R&S rilevanti nella quantificazione del credito d'imposta del soggetto commissionario;
- **l'individuazione di attività e costi ammissibili collegabili alla sperimentazione clinica.**

Il Mise interpreta l'estensione alla R&S commissionata ad impresa residente da committente estero **limitatamente alle attività svolte direttamente dal soggetto commissionario in laboratori o strutture ubicate in Italia.**

L'istante dovrà pertanto operare una **distinzione tra:**

- **spese sostenute per attività svolte direttamente** in esecuzione del contratto con la casa madre, **che generano un credito spettante all'istante,**
- **spese sostenute per attività in subappalto ad altri soggetti residenti** (centri ed enti di ricerca) in base ad apposite convenzioni, **che generano un credito imputabile al soggetto terzo.**

Ne consegue l'ammissibilità, nel caso in esame, dei soli **costi sostenuti per le attività direttamente svolte dal proprio personale e direttamente connesse alla sperimentazione clinica**, rendendosi necessario un ulteriore distinguo tra:

- le attività **collegate strettamente alla risoluzione di incertezze scientifiche e tecnologiche oggetto dello specifico progetto di ricerca**, che sono meritevoli di beneficio fiscale;
- le attività non collegate direttamente alla conduzione della sperimentazione clinica, che non sono ammissibili.

In particolare il Mise richiama l'elencazione delle spese per **"consulenze regolatorie" ammissibili contenuta nella [risoluzione Ade 122/E/2017](#)**, in risposta ad una richiesta di consulenza giuridica avanzata da un'associazione rappresentante imprese e parchi tecnologici e scientifici che operano in Italia nei diversi settori delle scienze della vita, promuovendo lo sviluppo e la tutela delle biotecnologie in tutte le loro aree di applicazione.

Per **"consulenza regolatoria"** si intende **l'insieme di tutte quelle attività connesse e propedeutiche all'immissione sul mercato di un farmaco, alla brevettabilità dello stesso o di un processo**: sono i *regulatory affairs*, i servizi connessi allo sviluppo e alla realizzazione di uno specifico farmaco, sia nella fase antecedente alla sua messa in commercio, sia in quella successiva.

Fra le spese di consulenza regolatoria **ammissibili** rientrano:

- **le spese finalizzate alla definizione delle caratteristiche scientifiche e del disegno dello studio clinico,**
- **gli oneri, detti "fees", finalizzati agli studi clinici.**

Non sono ammissibili:

- **le spese attinenti attività regolatorie finalizzate alla preparazione della documentazione destinata all'ottenimento delle autorizzazioni ad eseguire lo studio** (da parte di autorità regolatorie, comitati etici o altri organismi),
- **le spese attinenti attività di natura meramente burocratica o assimilabili ai "lavori amministrativi e legali necessari per richiedere brevetti e licenze"** (anche il Manuale di Frascati annovera la fattispecie tra le attività escluse dalla R&S nell'elencazione delle attività *border line*),
- **i corrispettivi richiesti dalle autorità preposte per l'esame della richiesta di**

- commercializzazione di nuovi prodotti** o per permettere la prosecuzione della vendita degli stessi nei singoli stati dell'Unione europea o extra-europei (*"fees"*),
- **gli oneri riconducibili ad adempimenti amministrativi.**

Seminario di specializzazione

**LA GESTIONE FISCALE E AMMINISTRATIVA DEI B&B E
LA DISCIPLINA DELLE LOCAZIONI BREVI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'attività svolta dal socio alla Srl sconta l'Irap

di **Alessandro Bonuzzi**

Come noto, il **presupposto** dell'Irap è l'**esercizio abituale**, nel territorio delle **regioni**, di attività **autonomamente organizzate** dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi ([articolo 2 D.Lgs. 446/1997](#)). Ciò significa che il tributo regionale è dovuto **esclusivamente** nelle situazioni in cui si ravvisi l'esistenza di un'**autonoma organizzazione**.

La verifica dell'esistenza o meno di un'attività autonomamente organizzata riguarda, però, esclusivamente i singoli **professionisti** ed i **piccoli imprenditori**; difatti, il presupposto impositivo si **presume in ogni caso sussistente** per le società, gli enti e gli studi associati.

In linea di principio, l'**attività autonomamente organizzata** sussiste tutte le volte in cui il contribuente che **eserciti l'attività di lavoro autonomo o d'impresa**:

- sia, sotto qualsiasi forma, il **responsabile dell'organizzazione** e non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- impieghi **beni strumentali eccedenti** le quantità che costituiscono il **minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione;
- si avvalga in modo **non occasionale di lavoro altrui non meramente esecutivo**.

Sul tema dell'autonoma organizzazione si è espressa di recente la **CTR Lombardia** con la [sentenza n. 1169 del 13.03.2019](#). La decisione trae origine dall'**impugnazione del diniego al rimborso** dell'Irap relativa agli anni dal 2012 al 2015 da parte di un **libero professionista** – programmatore – che, nel periodo individuato, esercitava la sua attività quasi esclusivamente per la **Srl** di cui era **socio** con una **partecipazione** al capitale del **10%**.

La **CTP** aveva **respinto** il ricorso del contribuente deducendo che la partecipazione societaria garantiva al professionista **benefici organizzativi** e **strumentali** derivanti proprio dal collegamento alla **realtà associativa**.

Il contribuente ha, quindi, proposto **appello** davanti alla commissione regionale motivando la sua presa di posizione nel modo seguente:

- la circostanza di aver lavorato quasi esclusivamente per la società di cui era socio non era sintomo di autonoma organizzazione, atteso che era lui ad apportare **benefici** alla Srl con la sua **opera intellettuale** e non viceversa. Infatti, l'attività consisteva nel fornire la **consulenza** sulle problematiche **più complesse**;

- il lavoro verso la società partecipata veniva effettuato nella **propria abitazione**, senza collaboratori e con **minimi mezzi strumentali**, essendo egli presente in sede solo per le riunioni dei soci e gli incontri con i principali clienti, mentre le riunioni tecniche e i confronti con gli altri programmatori/soci erano normalmente svolte via Skype o al telefono.

Siffatte ragioni, però, non hanno convinto i giudici di seconde cure circa l'insussistenza delle condizioni per l'applicazione dell'Irap, essendo emersi molteplici indizi dell'esistenza di una **struttura organizzata, non estranea** al professionista, che ne **incrementava e valorizzava** l'attività.

In particolare, l'aspetto ritenuto **dirimente** dalla commissione regionale è stato il fatto che il professionista svolgeva la **medesima attività** della Srl di cui era socio; sicché, pur fatturando alla società, egli lavorava a vantaggio degli **stessi clienti finali**.

Di conseguenza, la sua professione era di certo incrementata dalla **struttura societaria** che era sostanzialmente a **sua disposizione** e, comunque, **acquisiva** la clientela, ne **manteneva** i rapporti e offriva le competenti **collaborazioni** degli **altri programmatori**.

La circostanza, poi, che il professionista-socio **partecipasse** alle **riunioni** con gli altri soci sia per la conduzione della società, sia per affrontare questioni tecniche, ha rivelato un **concreto esercizio dell'attività in forma associata**.

Alla luce di tutto ciò, la **CTR lombarda** ha confermato la decisione della commissione provinciale **negando** al professionista il **diritto** al **rimborso** dell'Irap pagata nelle annualità dal 2012 al 2015.

Seminario di specializzazione

**LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL
CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA**

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Operazioni con la stabile organizzazione e fattura elettronica

di **Sandro Cerato**

Le operazioni intercorse con la **stabile organizzazione** in Italia di un **soggetto non residente** devono essere certificate con la **fattura elettronica** e **non** devono essere incluse nell'**esterometro**, a **differenza** di quanto accade nelle ipotesi in cui il **soggetto non residente** abbia nominato un **rappresentante fiscale** o si sia **identificato direttamente in Italia**.

Per i **soggetti non residenti** che effettuano nel territorio dello Stato operazioni ivi rilevanti ai fini Iva gli **adempimenti** richiesti sono differenti a seconda della modalità con cui gli stessi sono **"identificati" in Italia**.

In particolare, ai sensi dell'[articolo 17, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972](#), è possibile individuare due situazioni:

- il **soggetto non residente** ha una **stabile organizzazione nel territorio dello Stato**, con conseguente acquisizione dello *status* di **soggetto stabilito ai fini Iva in Italia**;
- il **soggetto non residente** ha nominato un **rappresentante fiscale** o si è **identificato direttamente** in Italia ai sensi [dell'articolo 35-ter D.P.R. 633/1972](#) (tale ultima possibilità è consentita solamente per i soggetti residenti in uno **Stato Ue**).

La presenza di una delle due situazioni delineate comporta differenti conseguenze in termini di applicazione dell'imposta per le **operazioni rilevanti territorialmente in Italia**, poste in essere (o ricevute) dal soggetto non residente.

Più in particolare, laddove il soggetto non residente abbia una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato, l'acquisizione della qualifica di **soggetto stabilito** comporta l'obbligo di applicazione dell'**imposta nei modi ordinari**.

Ad esempio, la cessione di una bene mobile che si trova in Italia da parte della stabile organizzazione del soggetto non residente a favore di altro soggetto passivo residente comporta l'**obbligo di emissione della fattura con applicazione dell'Iva** (se il bene resta in Italia) con **rivalsa dell'imposta nei confronti dell'acquirente** ai sensi dell'[articolo 17, comma 1, D.P.R. 633/1972](#).

Al contrario, la stessa operazione effettuata dal **soggetto non residente, identificato nel territorio dello Stato** (tramite **rappresentante fiscale** o **direttamente**), comporta l'obbligo da parte dell'acquirente soggetto passivo d'imposta di **integrare il documento del fornitore Ue** (o di emettere **autofattura** in presenza di controparte **extraUe**) con applicazione dell'imposta.

In tale ultimo caso, infatti, l'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), **non** consente alla posizione Iva identificata del soggetto non residente la possibilità di **esercitare la rivalsa**, fermo restando tale obbligo in presenza di **controparti non soggetti passivi d'imposta** (ad esempio per le operazioni effettuate nei confronti di **privati**).

La distinzione proposta presenta importanti differenze anche in relazione agli obblighi di emissione della **fattura elettronica**, poichè, secondo quanto stabilito dall'[articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015](#):

- la presenza di una **stabile organizzazione**, quale soggetto passivo stabilito in Italia, richiede l'obbligo di **emettere o ricevere la fattura elettronica** per le operazioni scambiate con controparti soggetti passivi a loro volta stabiliti in Italia o ivi residenti;
- la nomina di un **rappresentante fiscale**, o l'**identificazione diretta** di cui [all'articolo 35-ter](#), **non** richiede alcun obbligo di emissione o ricezione della **fattura elettronica** per le operazioni scambiate con controparti stabilite ai fini Iva o residenti in Italia, in quanto **il soggetto non residente non acquisisce lo status di soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato**. In tale ultimo caso vi sarà la **necessità**, per il soggetto residente, di includere nell'**esterometro** le operazioni scambiate con tali posizioni Iva dei soggetti non residenti.

Special Event
I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI
Scopri le sedi in programmazione >

RASSEGNA RIVISTE

Progetta e corri sul digitale, caro professionista

di **Claudio Rorato**

Articolo tratto da “Vision Pro n. 21/2018”

Le competenze lavorative oggi hanno una durata media di 5 anni. Negli anni '80 era di 30 anni. La formazione continua diventa strategica per la sopravvivenza, per consentire agli studi e alle persone di durare nel tempo con un appeal inalterato e in armonia con le esigenze del mercato. È importante non confondere la formazione con l'addestramento tecnico all'uso degli applicativi. Il digitale si dimostra sempre più un alleato per lo sviluppo, a patto di inserirlo all'interno di una strategia, che sia anche in grado di ridisegnare il ruolo dello Studio. Il rapporto con la clientela deve evolversi da una relazione di fornitura reattiva alle richieste a una di partnership, in grado di comprendere a monte il business del cliente e di supportarlo nel prendere decisioni legate alla creazione di valore per l'azienda. [Continua a leggere...](#)

[VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>](#)

[Segue il SOMMARIO di “Vision Pro n. 21/2018?”](#)

Intervista

“Intervista al dott. Andrea De Vecchi, managing partner dello studio Andersen Tax Legal Italia”

Strategia

“Progetta e corri sul digitale, caro professionista” di *Claudio Rorato*

Sviluppo personale del professionista

“Processo di consulenza: il piano d'intervento” di *Matteo Belluzzi*

“L'intelligenza emotiva nella sfera professionale” di *Valentina Dal Maso*

Controllo di gestione

“Informativa esterna dello studio professionale: il bilancio dell'intangibile dello studio Pirola Pennuto Zei & Associati” di *Barbara Borgato*

Organizzazione di studio

“Gli standards per la compliance del sistema di controllo interno della service organization: SOC reports” di *Tiziana Guggino*

Marketing

“Lo studio professionale su Facebook: esserci o non esserci? Creare la nostra reputazione

online” di *Carlotta Cabiati*

Tecnologie e informatica

“Le mappe mentali come strumento di gestione dello studio professionale: la metafora del commercialista marinaio” di *Paolo Fantuzzi*

Diritto e professioni

“L’assicurazione responsabilità civile professionale” di *Alessandro Nosenzo*

Adempimenti di studio

“I fondi per la formazione finanziata dei dipendenti degli studi” di *Michele D’Agnolo*

Recensione

“La felicità in tasca” casa editrice Newton compton editori di *Giorgio Scalvini*



VISION PRO

Trimestrale dedicato agli strumenti e alle tecniche di sviluppo per i professionisti e gli studi professionali

IN OFFERTA PER TE € 58,50 + IVA 4% anziché € 90,00 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.



ABBONATI ORA