

Edizione di sabato 25 Maggio 2019

CONTENZIOSO

Ammissibile il ricorso multiplo su questioni identiche

di Angelo Ginex

DIRITTO SOCIETARIO

La Srl “Pmi” può emettere e sottoscrivere nuove quote proprie

di Fabio Landuzzi

AGEVOLAZIONI

Socio-amministratore e cause di esclusione dal regime forfettario

di Sandro Cerato

ACCERTAMENTO

Nullo l'avviso di accertamento emesso prima delle memorie

di Marco Bargagli

IVA

Variazione Iva nel regime speciale dell'editoria

di Marco Peirolo

CONTENZIOSO

Ammisibile il ricorso multiplo su questioni identiche

di Angelo Ginex

È **ammisibile** nel rito tributario il **ricorso cumulativo-collettivo**, ove abbia ad oggetto **identiche questioni** dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa, non essendo prevista dal **D.Lgs. 546/1992** alcuna disposizione in ordine al cumulo dei ricorsi ed essendo applicabile l'**articolo 103 c.p.c.**, in tema di **litisconsorzio facoltativo**, in forza del **rinvio generale alle norme del codice di procedura** civile ex [articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), per quanto da esso non disposto e nei limiti della loro compatibilità con le sue norme. È questo il principio ribadito dalla **Corte di Cassazione** con [ordinanza n. 10150 del 11.04.2019](#).

La vicenda trae origine dall'**impugnazione di un diniego di rimborso dell'Iva** indebitamente versata sulla **Tarsu**, poi mutata in Tia.

In particolare, il ricorso introduttivo era stato proposto da ben **tredici contribuenti**, i quali avevano ricevuto **distinti atti impositivi, accomunati solo dalla tipologia del tributo richiesto**.

Detto **ricorso cumulativo-collettivo** era, tuttavia, **dichiarato inammissibile** dai competenti giudici di prime cure e tale decisione era, altresì, confermata anche in sede d'appello dai giudici del gravame, attesa la **diversità** dei **presupposti di fatto dedotti** nell'atto impositivo, quali la **superficie dell'immobile occupato** e il **numero degli occupanti**.

Dirimente ai fini dell'ammissibilità del ricorso non poteva, inoltre, essere anche la circostanza della presentazione di una **comune istanza di rimborso**, trattandosi a loro avviso di «una **scelta operativa** delle parti che non può condizionare l'ammissibilità dell'azione e che soprattutto non muta la diversità dei fatti storici posti a fondamento delle plurali e distinte pretese tributarie».

Da tali elementi di diversità, dunque, i giudici di seconde cure facevano discendere l'**insussistenza dei presupposti del litisconsorzio tributario**.

I contribuenti si inducevano, pertanto, a proporre **ricorso per cassazione**, deducendo la violazione di legge ex **articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.**, per erronea applicazione degli [articoli 1, 14, 18 e 19 D.Lgs. 546/1992](#) e dell'[articolo 103 c.p.c.](#)

Nella specie, i ricorrenti deducevano l'**ammissibilità** della proposizione di un **ricorso collettivo** nel caso di **litisconsorzio facoltativo attivo**, in quanto applicabile anche nel processo tributario ed essendo **influente** la rilevata **disegualianza** dei **presupposti di fatto** che vi avevano dato luogo.

La superficie degli immobili occupata e il numero degli occupanti rilevavano, infatti, meramente per il **calcolo della base imponibile**.

Inoltre, la circostanza della presentazione dell'**istanza collettiva** di restituzione dell'Iva avrebbe avuto rilevanza quale **importante contingenza di fatto**, in quanto dal relativo documento si ricavava la **data di avvio di ciascun procedimento di rimborso**, così come quella di formazione del relativo provvedimento di silenzio-rifiuto, utile al fine di presentare tempestivamente ricorso.

I Supremi giudici, **ritenendo fondata la censura della ricorrente** e dando continuità all'orientamento prevalente in sede di legittimità, hanno chiarito che è possibile estendere al **processo tributario il litisconsorzio facoltativo**, disciplinato dall'[articolo 103 c.p.c.](#), sulla scorta del generale rinvio alle norme del codice di procedura civile operato dall'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#).

Da ciò ne deriva l'**ammissibilità** della proposizione di un **ricorso congiunto** da parte di più soggetti, anche se in relazione a distinti atti impositivi, ove questo abbia ad oggetto **identiche questioni** dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa.

Orbene, nel caso *de quo*, **la pronuncia di inammissibilità del ricorso da parte dei giudici del gravame**, che sancisce l'inammissibilità del ricorso cumulativo-collettivo, sulla base della necessaria comunanza delle questioni in diritto e in fatto, è stata reputata **inconferente** dai giudici di legittimità, in quanto la contestazione dell'ente impositore rispetto alle istanze di rimborso si sarebbe fondata su **questioni di diritto, e non di fatto, comuni ai contribuenti medesimi** (Cfr. [Cass., n. 10578/2010](#)).

Pertanto, **il richiamo alla necessaria identità in fatto delle questioni**, sancito dalla sentenza richiamata, **sarebbe stato eccessivo ed inutile**.

Inoltre, nel ricorso introduttivo **non è stato contestato il presupposto impositivo**, quanto piuttosto **la natura tributaria o meno della prestazione pecuniaria richiesta**, questione dalla cui soluzione sarebbe dipeso il diritto a ripetere gli importi versati a titolo di Iva.

Pertanto, per quest'ordine di ragioni, **il ricorso dei contribuenti è stato accolto** e la sentenza è stata cassata con rinvio al giudice del gravame, in differente composizione.

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

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >

DIRITTO SOCIETARIO

La Srl “Pmi” può emettere e sottoscrivere nuove quote proprie

di Fabio Landuzzi

Secondo la disciplina di portata generale (**Raccomandazione 2003/361/CE**) è Pmi la società che soddisfa contemporaneamente le **seguenti caratteristiche**:

- svolge una qualsiasi attività economica, anche non commerciale e anche non di impresa;
- occupa in detta attività **meno di 250 persone** ed ha un **fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro**, oppure un **totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro**;
- **non appartiene a gruppi di imprese** il cui potere economico superi quello di una Pmi.

Va osservato che, ai fini della applicabilità delle **deroghe al diritto societario**, si applica la definizione di Pmi contenuta nella succitata **Raccomandazione CE** e che il **numero massimo di 249 occupati deve sempre sussistere** unitamente ad uno dei restanti criteri quantitativi.

Per le **società a responsabilità limitata** (Srl) che si qualificano come Pmi il **divieto di compiere operazioni sulle proprie partecipazioni** stabilito di norma dall'[articolo 2474 cod. civ.](#), **non trova applicazione** qualora l'operazione sia compiuta in attuazione di **piani di incentivazione** che prevedano l'assegnazione di quote di partecipazione a **dipendenti, collaboratori o componenti dell'organo amministrativo, prestatori di opera e servizi anche professionali**.

La **Massima del Notariato di Milano n. 178** si occupa di questa deroga, ossia delle modalità con cui può trovare applicazione nelle Srl Pmi la rimozione dell'impedimento normativo alla **sottoscrizione di quote proprie**; in particolare, la Massima ha inteso interrogarsi sulla possibile applicazione di tale deroga anche nel caso di **nuove quote** emesse nell'ambito di un'operazione di **aumento del capitale sociale**.

A questo interrogativo, la **Massima risponde affermativamente** in considerazione:

1. del fatto che la deroga disposta dalla norma speciale è di **portata molto ampia**, per cui non sembra potersi circoscrivere solo al caso dell'acquisto di quote già in circolazione;
2. del fatto che il **divieto alla sottoscrizione di azioni proprie** [di cui](#) all'[articolo 2357-quater cod. civ.](#) non parrebbe poter trovare applicazione nel caso di specie, in assenza di un suo esplicito richiamo.

La Massima affronta poi l'aspetto esecutivo di una siffatta operazione, nelle due diverse circostanze dell'**aumento gratuito** e dell'**aumento a pagamento**.

Nel **primo caso (aumento gratuito)** del capitale sociale della Srl Pmi) in cui si prevede l'assegnazione delle nuove quote alla stessa società emittente, stanti le finalità previste dalla norma, si ritiene che la legittimità dell'operazione sia condizionata dal **voto favorevole di tutti i soci** aventi diritto, in forza della **portata generale** del **principio di proporzionalità degli aumenti di capitale sociale gratuito**, il quale non incontra deroghe specifiche nel caso in esame.

Quindi, affinché l'operazione siffatta possa realizzarsi, occorre il **consenso unanime di tutti i soci** nel cui esclusivo interesse si pone il principio succitato.

Nel secondo caso (**aumento di capitale a pagamento con diritto di opzione** per i soci), laddove la delibera preveda che l'eventuale **inoptato** venga collocato anche per la **sottoscrizione da parte della stessa società** emittente, sempre al servizio delle finalità consentite dalla norma, **non si renderebbe più necessaria la sussistenza dell'unanime consenso dei soci**.

Infatti, una volta non esercitato il diritto di opzione loro riservato, gli stessi **non avrebbero più alcun diritto** sulle partecipazioni non collocate, così che l'organo amministrativo sarebbe libero di provvedere all'offerta tanto a terzi come pure alla stessa emittente, in funzione del **perseguimento dei piani di incentivazione** consentiti dalla norma derogatoria.

In tale circostanza, infatti, non sarebbe prospettabile, secondo le osservazioni elaborate nella Massima in commento, alcuna possibile **lesione dei diritti dei soci**.

Seminario di specializzazione
I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE
Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Socio-amministratore e cause di esclusione dal regime forfettario

di Sandro Cerato

Alla luce dei chiarimenti contenuti nella [circolare 9/E/2019](#), nonché delle numerose **risposte alle istanze di interpello** pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate, i professionisti sono alle prese con diverse valutazioni in merito alla possibile **permanenza nel regime forfettario** da parte dei propri clienti che detengono **partecipazioni di controllo in società a responsabilità limitata** e che nel contempo rivestono la qualifica di **amministratori di tali società**.

In tale ipotesi, infatti, possono entrare in gioco **due cause di esclusione**, e, più in particolare:

- quella riferita alla **detenzione della partecipazione di controllo in Srl** che svolge un'attività riconducibile a quella esercitata dal contribuente in regime forfettario (**d** del [comma 54, L. 190/2014](#), come modificata dalla **Legge di Bilancio 2019**);
- quella relativa allo **svolgimento dell'attività in regime forfettario prevalentemente nei confronti dell'attuale datore di lavoro** e del soggetto che ha rivestito il ruolo di **datore di lavoro** nei due anni precedenti (**d-bis** del predetto [comma 54](#), come modificato dalla stessa **Legge di Bilancio 2019**).

Un primo aspetto che deve essere immediatamente evidenziato riguarda il **profilo temporale**, nel senso che **l'eventuale verifica positiva della presenza di una (o di entrambe) delle citate cause di esclusione** alla fine del 2019 comporta la **fuoriuscita dal regime agevolato** solamente a partire dal periodo d'imposta successivo, con conseguente applicazione del **regime forfettario nel 2019**.

Seguendo le indicazioni della [circolare 9/E/2019](#), in presenza della **qualifica di socio di controllo ed amministratore**, la prima verifica deve riguardare la **riconducibilità dell'attività della società a quella dell'imprenditore**, la quale si verifica quando le due attività sono contraddistinte da **codici Ateco rientranti nella stessa sezione**.

Pur in presenza della **riconducibilità**, è necessario tuttavia verificare **l'effettiva emissione di fatture** da parte del soggetto in regime forfettario nei confronti della Srl controllata (con deduzione del costo in capo a quest'ultima).

In **assenza di fatturazione**, infatti, non si produce la causa di esclusione in commento.

La questione si potrebbe complicare laddove il soggetto in regime forfettario, quale **amministratore della società, percepisce un compenso per l'opera prestata** (come naturalmente dovrebbe accadere).

In tale ipotesi, infatti, si potrebbe ricadere nella **seconda delle due cause di esclusione legata allo svolgimento in via prevalente dell'attività nei confronti del datore di lavoro.**

A tale proposito, si ricorda che, secondo quanto sostenuto nella [circolare 9/E/2019](#), la **percezione di un reddito assimilato al lavoro dipendente** relativo alla carica di amministratore realizza una **causa di esclusione** laddove l'attività svolta con la partita Iva in regime forfettario avvenga in via prevalente con la **società amministrata**.

Tuttavia, laddove **la carica di amministratore rientri nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo** svolta dal soggetto in regime forfettario (come ad esempio accade al commercialista che riveste la qualifica di amministratore nella srl), **il compenso non è più qualificato come reddito assimilato al lavoro dipendente** bensì come **compenso di lavoro autonomo**, con conseguente **disinnesco della causa di esclusione per assenza di "datore di lavoro"**.

Come detto, infatti, quest'ultimo è **colui che eroga redditi di lavoro dipendente o assimilati al lavoro dipendente** (il “cedolino” dell'amministratore) e non anche colui che paga compensi di lavoro autonomo.

Seminario di specializzazione
I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Nullo l'avviso di accertamento emesso prima delle memorie

di Marco Bargagli

Nell'ambito dei diritti riconosciuti al contribuente nel corso di una verifica fiscale, l'[articolo 12, comma 7, l. 212/2000](#) prevede che, nel rispetto del **principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente**, dopo il **rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo** il **contribuente può comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste** circa i rilievi mossi nel corso del controllo fiscale, che devono essere **valutate dagli uffici impositori**.

Quindi, l'avviso di accertamento emesso da parte dell'Ufficio finanziario **non può essere emanato** prima della **scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza**.

Al di là del **precetto normativo**, risulta molto importante comprendere, sulla base dei numerosi **precedenti giurisprudenziali elaborati in *subjecta materia***, quando possono ricorrere i casi di **"particolare e motivata urgenza"** che giustificano **l'emissione anticipata**, rispetto al termine dilatorio dei **sessanta giorni** sopra indicato, dell'atto impositivo.

Sullo specifico punto, il **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza (volume II – parte III – esecuzione delle verifiche e dei controlli – capitolo 3 “avvio, esecuzione e conclusione della verifica”, pag. 96 e ss.)** ha fornito interessanti chiarimenti, **raccogliendo le principali sentenze emesse da parte della suprema Corte di cassazione**.

Anzitutto, come si legge nel citato documento di prassi, i casi di **“particolare e motivata urgenza” non possono essere generici** (cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 2595 del 05.02.2014](#)), essendo **configurabili solo in presenza “di una situazione specifica e particolare”**, direttamente riferita al contribuente o allo specifico rapporto tributario e non deve riguardare **l'assetto organizzativo dell'Amministrazione finanziaria** (cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 7315 del 28.03.2014; Corte di cassazione, sentenza n. 2587 del 05.02.2014](#)).

I **reali motivi di urgenza** possono configurarsi, ad esempio, in presenza di comportamenti tenuti da parte del soggetto verificato che potenzialmente possono mettere **a rischio la garanzia del credito erariale**, ossia nelle ipotesi di **accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari**.

Di contro, il **mero avvicinarsi del termine di decadenza dell'azione di accertamento** non costituisce un elemento sufficiente da **giustificare l'emissione anticipata dell'atto impositivo a**

meno che **non ricorrono circostanze imprevedibili**, quali attivazioni informative o altre emergenze operative, pervenute o manifestatesi nell'ultimo periodo dell'anno, che hanno reso **oggettivamente impossibile la formulazione dei rilievi in tempi compatibili** rispetto alle disposizioni previste dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#).

Tale importante filone interpretativo è stato espresso in modo pressoché univoco da parte della **giurisprudenza di legittimità** (cfr. *ex multis*, [Corte di cassazione, sentenza n. 11993 del 10.06.2015](#); [sentenza n. 7315 del 28.03.2014](#); [sentenza n. 3142 del 12.02.2014](#); [sentenza n. 2592 del 05.02.2014](#); [sentenza n. 2279 del 03.02.2014](#); [sentenza n. 1869 del 29.01.2014](#)).

Infine, giova ricordare che **incombe sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di dimostrare** che **l'imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere all'obbligo previsto dalla Legge**, derivi da **fatti o condotte ad essa non imputabili a titolo di incuria, negligenza od inefficienza** (conformemente si cita: [Corte di cassazione, sentenza n. 11993 del 10.06.2015](#) e [sentenza n. 3142 del 12.02.2014](#)).

Sul tema in rassegna, è recentemente **intervenuta la suprema Corte di cassazione**, con l'[ordinanza n. 4564/2019 del 15.02.2019](#), nella quale è stata confermata **l'obbligatorietà del termine dilatorio di 60 giorni** entro il quale l'Amministrazione finanziaria, **prima di emettere l'avviso di accertamento**, deve obbligatoriamente **valutare le memorie difensive prodotte dal contribuente**.

Gli Ermellini, confermando la **nullità dell'avviso di accertamento** emesso prima del termine dei sessanta giorni, in linea con un **approccio ermeneutico ormai consolidato**, hanno **posto in evidenza che:**

- “*la garanzia di cui all'articolo 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000 n. 212 si applica a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, in quanto la citata disposizione non prevede alcuna distinzione ed è, comunque, necessario redigere un verbale di chiusura delle operazioni anche in quest'ultimo caso, come prescrive l'articolo 52, sesto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633*”;
- “*in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ove siano eseguiti più accessi nei locali dell'impresa per reperire documentazione strumentale all'accertamento, il termine di sessanta giorni di cui all'articolo 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000 decorre dall'ultimo accesso, in quanto postula il completamento della verifica e la completezza degli elementi dalla stessa risultanti, essendo posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio, in modo da attribuire al contribuente un lasso di tempo sufficiente a garantirgli la piena partecipazione al procedimento ed ad esprimere le proprie valutazioni*”;
- **l'articolo 12, comma 7, 212/2000 “deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del temine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, di copia del processo**

verbale di chiusura delle operazioni determina di per sé, **salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus**, poiché detto termine è posto a **garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale**, il quale costituisce **primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente** ed è diretto al **migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva**“.

Infine, i **Giudici di piazza Cavour** hanno precisato che il **vizio invalidante** dell'avviso di accertamento non consiste nella **mera omessa enunciazione** nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, “**bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativi dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio**”.

Seminario di specializzazione

I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Variazione Iva nel regime speciale dell'editoria

di Marco Peirolo

Le società editrici che applicano il **regime speciale monofase**, di cui all'[articolo 74, comma 1, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#), possono recuperare l'Iva mediante la procedura di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta di cui all'[articolo 26, comma 2, dello stesso D.P.R. 633/1972](#) in caso di **insolvenza del cliente**.

È il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella [risposta all'interpello n. 155 del 22 maggio 2019](#).

Il caso si riferisce ad una **società editrice** che, in base ad un **contratto di distribuzione**, ha affidato ad una società la **diffusione e distribuzione** dei suoi prodotti editoriali alle **edicole** localizzate su tutto il territorio nazionale.

Nello specifico, la **consegna delle pubblicazioni al distributore avviene in conto vendita** e, a sua volta, il **distributore consegna le pubblicazioni** in conto vendita alle imprese di distribuzione locale e, queste ultime, a loro volta, consegnano le pubblicazioni in conto vendita agli edicolanti, secondo lo schema commerciale tipico del settore della stampa quotidiana e periodica.

Le **copie invendute vengono rese dagli edicolanti ai distributori locali** e, da questi, al distributore che, infine, le riconsegna alla società editrice ed effettua il pagamento delle copie vendute (al netto degli sconti previsti).

In merito alle **modalità di applicazione dell'Iva**, la società editrice ha applicato il regime monofase basato sulla **forfetizzazione della resa**, che implica la liquidazione dell'imposta in funzione del numero delle copie consegnate, ridotta del 70% per i libri e dell'80% per i giornali quotidiani e i periodici e con scorporo dell'Iva calcolata con l'aliquota ridotta del 4%.

Il quesito rivolto all'Agenzia è se, in caso di **regime speciale per l'editoria**, nell'ipotesi di **mancato pagamento in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali**, possa trovare applicazione l'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), che prevede la possibilità di **"portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25"**.

Ad avviso della società editrice, la **procedura di variazione** – siccome applicabile nel momento in cui l'operazione viene meno in tutto o in parte per il mancato pagamento da parte del cliente – deve ritenersi applicabile anche nel caso di specie, in cui l'imposta è stata

determinata mediante il **regime speciale**.

In altre parole, il mancato pagamento causato dal fallimento del distributore **pone nel nulla l'operazione ai fini Iva**, restando impregiudicato il diritto alla variazione in capo alla società editrice **indipendentemente dalle modalità convenzionali con cui viene liquidata l'imposta**.

L'operazione, per effetto del mancato pagamento da parte del distributore, si è **sostanzialmente annullata ai fini dell'Iva**, con la conseguenza che la società editrice – che è **l'unico soggetto passivo d'imposta in applicazione del regime monofase** – può attivare la variazione *ex articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972* per recuperare l'imposta versata. In caso contrario, graverebbe in capo all'unico soggetto passivo del regime speciale un'imposta a fronte del mancato incasso del corrispettivo.

In passato, l'Amministrazione finanziaria **ha ammesso la possibilità di effettuare la variazione in diminuzione nelle ipotesi in cui l'imposta dovuta dall'editore sia determinata in base alle copie vendute** (*circolare 328/1997*, § 7.5.3), per cui si pone l'esigenza di verificare se la stessa procedura sia applicabile in caso di **opzione per il metodo della forfettizzazione della resa**.

Sul punto, l'Agenzia ha osservato che, al pari del criterio delle copie vendute, quello della forfettizzazione della resa **non presenta caratteristiche tali da escludere la procedura in esame nell'ipotesi di sopraggiunta insolvenza del cliente**, evidenziando, al riguardo, che il citato *articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972* trova fondamento nell'*articolo 90, par. 1, Direttiva 2006/112/CE*, che nei casi di **annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale e riduzione di prezzo** dopo che l'operazione è stata effettuata, obbliga gli Stati membri a procedere alla **riduzione della base imponibile** e, quindi, dell'importo dell'Iva dovuta dal soggetto passivo ognqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo.

Secondo la **Corte di giustizia**, “*ammettere la possibilità per gli Stati membri di escludere qualsiasi riduzione della base imponibile dell'Iva sarebbe contrario al principio di neutralità dell'Iva, da cui deriva in particolare che, nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato, l'imprenditore dev'essere sgravato interamente dell'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a Iva*” (*sentenza 23 novembre 2017, C-246/16, Di Maura*).

Con riguardo al **regime speciale monofase** in commento, pertanto, **la variazione deve ritenersi ammessa anche nel caso in cui l'imposta dovuta dalla società editrice è determinata con il criterio della forfettizzazione della resa**.

La scelta di tale criterio – laddove possibile – **non deroga ai principi sostanziali di effettività e neutralità che disciplinano l'Iva**, che legittimano, pertanto, il **recupero dell'imposta monofase già assolta sul prezzo di vendita al pubblico del prodotto editoriale, qualora venga meno, a posteriori**, ai sensi dell'*articolo 26 D.P.R. 633/1972*, la cessione dei prodotti editoriali da parte dell'editore.

Considerato, però, che nel caso in esame **l'imposta è determinata sulla base del prezzo di vendita** al pubblico in relazione al **numero delle copie consegnate o spedite** diminuito a titolo di forfezizzazione della resa, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, ai fini della variazione dell'imposta, occorre adottare un criterio che evidensi il rapporto tra l'imposta versata dalla società editrice (sulla base del prezzo di vendita al pubblico) e l'effettivo credito da essa vantato (diverso dal prezzo di vendita al pubblico) rimasto definitivamente insoddisfatto.

In tali casi, pertanto, la variazione dell'imposta deve ritenersi ammessa nei limiti del **rapporto tra l'importo effettivamente a credito dell'editore e quello definitivamente non soddisfatto a seguito della procedura concorsuale rimasta infruttuosa**.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)