

Edizione di giovedì 13 Giugno 2019

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Cessione di azienda o cessione di contratti?

di **Fabio Landuzzi**

IVA

Formato elettronico obbligatorio per le fatture “tax free shopping”

di **Marco Peirolo**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Partecipazioni prive del diritto di voto: precluso il conferimento “a realizzo controllato”

di **Edoardo Patton, Gianluca Cristofori**

IVA

Asili: scelta tra fattura o quietanza di pagamento

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

CONTENZIOSO

La prova di resistenza salva il ricorso dall'inammissibilità

di **Angelo Ginex**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Cessione di azienda o cessione di contratti?

di **Fabio Landuzzi**

È noto quanto sia non di rado **controverso** distinguere un **trasferimento di azienda** (o di ramo d'azienda) da un trasferimento **di beni non funzionali** nel loro insieme a rappresentare un'azienda, intesa come il mezzo destinato all'esercizio di una **attività economica di impresa**.

Sappiamo che la **nozione civilistica di azienda** è contenuta all'[articolo 2555 cod. civ.](#), ai sensi del quale è **azienda** *"il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*.

Dottrina e giurisprudenza hanno in modo particolare sottolineato che per configurare un'azienda devono concorrere almeno **due elementi** fondamentali:

- un **elemento oggettivo**: il **complesso di beni**;
- un **elemento finalistico**: l'**organizzazione**.

L'**organizzazione**, in modo particolare, si sostanzia nell'opera dall'imprenditore idonea a realizzare, partendo da un insieme di beni e di risorse, uno **strumento diretto all'esercizio di un'attività economica** d'impresa.

L'organizzazione è quindi un **carattere altamente distintivo** dell'azienda, da intendersi come la **destinazione strumentale dei beni** al compimento dell'attività economica, il che la distingue dal **mero godimento** dei frutti prodotti dai beni, oppure dal **compimento di atti occasionali** di disposizione del patrimonio.

Possiamo quindi affermare che esiste **organizzazione** laddove si realizza una **relazione sistematica tra i beni e le risorse** impiegate, tale da rendere beni e risorse non più elementi singoli, bensì **valorizzati nel loro complesso unitario**, con altri elementi e rapporti giuridici, tutti funzionali a divenire strumento per **conseguire il fine economico** dell'imprenditore.

A questo riguardo, può essere guardata con interesse la **risposta all'istanza di interpello n. 81-2019** pubblicata dall'Agenzia delle Entrate in cui il tema in questione viene affrontato in un **particolare caso** in cui le **parti contraenti** erano rispettivamente:

- **la società cedente**: un'impresa che svolge servizi di gestione elettronica a clienti, i quali sono però materialmente **resi dalla cessionaria** in forza di un **contratto di concessione** in essere fra le due imprese;
- **la società cessionaria**: un'impresa che, come detto, presta servizi elettronici in quanto

concessionaria della cedente a cui fattura quindi le sue prestazioni.

In considerazione di come è strutturata l'attività dell'impresa cedente, **non vi sono beni materiali** di particolare rilevanza **e né dipendenti**, in quanto l'attività commerciale della cedente stessa è stata condotta direttamente dal suo amministratore unico; quindi, l'ipotetico ramo di azienda che é **oggetto del trasferimento dalla cedente alla cessionaria** sarebbe composto:

- all'**attivo**: dai **contratti di servizi** in essere con i clienti terzi, ma materialmente resi dalla struttura della cessionaria in forza del contratto di concessione, a cui corrispondono **crediti** e specularmente ricavi;
- al **passivo**: dal **contratto di concessione** in essere con l'impresa cessionaria, il quale sarebbe però **risolto consensualmente contestualmente alla cessione** senza alcun corrispettivo o indennità.

La questione posta dall'istante riguardava **il dubbio** se, in questa particolare circostanza, si configurasse una **cessione di azienda oppure cessione di contratti**.

L'**Agenzia delle Entrate** interpellata ha intravvisto nella descritta operazione gli **ingredienti minimi, ma sufficienti, a configurare un trasferimento di azienda** valorizzando in ogni caso l'esistenza dell'**elemento organizzativo e finalistico**, seppure obiettivamente abbastanza labile nel caso di specie.

Dalla disamina svolta è emerso infatti come l'**oggetto del trasferimento** sia proprio l'attività che, prima della cessione, viene svolta dall'impresa cedente per mezzo di quel **contratto di concessione** – all'impresa cessionaria – che le parti andranno proprio a risolvere prima della vendita.

L'azienda in questo caso viene **ritenuta esistente** in quanto, e per quanto, **costituita dai contratti con la clientela** (attivo) e dal **contratto di concessione** (passivo).

E proprio la **duplice circostanza** che il **contratto di concessione** (senza il quale la cedente non sarebbe in grado di prestare i servizi) **venga risolto**, e che sia la **concessionaria stessa ad essere l'acquirente**, viene colta dall'Amministrazione come un elemento che consente di affermare che **l'operazione si sostanzia in una cessione di azienda**, tanto dal punto di vista delle **imposte sul reddito** quanto delle **imposte indirette**.

Master di specializzazione
**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**
Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Formato elettronico obbligatorio per le fatture “tax free shopping”

di **Marco Peirolò**

Le note di variazione relative alle cessioni “tax free shopping” devono essere emesse in **formato elettronico, senza più la possibilità** di effettuare variazioni cumulative.

È quanto chiarisce l'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 58/E/2019](#), alla luce dell'obbligo di **emissione in modalità elettronica delle fatture** per le cessioni in esame a partire dall'**1 settembre 2018**.

L'[articolo 38-quater D.P.R. 633/1972](#) disciplina le **cessioni di beni** – per un importo complessivo, comprensivo dell'Iva, **superiore a 154,94 euro – a favore di soggetti che non siano residenti o domiciliati nell'Unione europea**, per proprio **uso personale o familiare** e **trasportati nei bagagli personali** al di fuori del territorio doganale della UE.

Le cessioni in oggetto possono essere effettuate **senza applicazione dell'Iva** o con **diritto al rimborso dell'imposta applicata in fattura**, a condizione che **l'uscita dei beni dal territorio UE** avvenga entro il **terzo mese successivo** a quello di emissione della fattura e sia **comprovata dal visto doganale**.

La fattura **vistata dalla dogana** deve **rientrare nella disponibilità del cedente** entro il **quarto mese successivo** all'effettuazione dell'operazione.

In **assenza dell'apposizione del visto**, il cedente, nel caso in cui la cessione sia stata effettuata:

- **senza applicazione dell'Iva**, deve procedere alla regolarizzazione dell'operazione mediante emissione di una **nota di variazione di sola imposta** ai sensi dell'[articolo 26, comma 1, D.P.R. n. 633/1972](#);
- **con applicazione dell'Iva**, matura il diritto al recupero dell'imposta tramite annotazione della corrispondente **variazione nel registro degli acquisti**, di cui all'[articolo 25 D.P.R. 633/1972](#).

Con la [risoluzione 58/E/2019](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle modalità di emissione delle note di variazione dopo l'entrata in vigore, dall'1 settembre 2018, dell'obbligo di **fatturazione elettronica per le cessioni** di cui al citato [articolo 38-quater D.P.R. 633/1972](#), introdotto dall'[articolo 4-bis D.L. 193/2016](#).

A tal fine è stato creato il **sistema Otello 2.0**, mediante il quale:

- il **cedente** trasmette al sistema **il messaggio contenente i dati della fattura** per il “*tax free shopping*” al momento dell’emissione e **mette a disposizione del cessionario il documento**, in **forma analogica o elettronica**, contenente il codice ricevuto in risposta che ne certifica l’avvenuta acquisizione da parte del sistema. Il messaggio contenente i dati dell’eventuale **variazione** effettuata ai sensi dell’[articolo 26 D.P.R. n. 633/1972](#) è trasmesso dal cedente **al momento dell’effettuazione della variazione**;
- il **cessionario**, per avere diritto allo **sgravio** o al **rimborso ex post dell’Iva**, dimostra **l’avvenuta uscita dei beni dal territorio doganale della UE** non più mediante il “**visto uscire**” apposto dalla dogana sulla fattura, ma attraverso il “**visto digitale**” rappresentato da un **codice univoco generato da Otello 2.0**. e, in caso di **uscita dal territorio UE** attraverso un altro Stato membro, la prova di uscita dei beni è fornita dalla **Dogana estera** secondo le modalità vigenti in tale Stato membro.

L’Agenzia delle Entrate ha confermato che le note di variazione, sia ove riguardino **l’imponibile e l’imposta** di una operazione di “*tax free shopping*”, sia qualora si riferiscano alla sola imposta, **devono essere emesse attraverso il sistema Otello 2.0**.

Dopodiché, in relazione alla **prassi**, seguita dagli intermediari “*tax free*” di inviare al cedente un **documento cartaceo con valore di nota di variazione riepilogativa**, contenente l’ammontare cumulativo dell’imposta e le singole transazioni per le quali non è stato apposto il visto doganale (si vedano la **risoluzione 15 febbraio 1994, n. 1882** e la **risoluzione 18 marzo 1992, n. 445849**), l’Agenzia ha specificato che **ogni singola operazione**, documentata con fattura e con l’eventuale nota di variazione ad essa riferibile, risulta **univocamente identificata da Otello 2.0** mediante la notifica del “**codice richiesta**” che deve essere indicato sulla copia che il cedente consegna al cessionario.

Ne consegue che, per operare la variazione, non sono consentiti riferimenti cumulativi e non è, altresì, possibile l’utilizzo di **strumenti alternativi al sistema Otello 2.0**, per cui – in definitiva – la prassi operativa sopra descritta **non è più applicabile dall’1 settembre 2018**.



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Partecipazioni prive del diritto di voto: precluso il conferimento “a realizzo controllato”

di **Edoardo Patton, Gianluca Cristofori**

L'Agenzia delle Entrate ha recentemente reso pubbliche **due risposte a istanze di interpello (n. 147 e n. 148 del 20.05.2019)** concernenti l'ambito di applicazione del cd. “**scambio di partecipazioni**” mediante conferimento di cui all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), nonché gli eventuali profili abusivi di due operazioni di “**scambio di partecipazioni**” mediante **conferimento**, intervallate dalla scissione della conferitaria.

In pari data, inoltre, è stata notificata un'**ulteriore interessante risposta** – non pubblica alla data di stesura del presente contributo – **concernente l'ambito di applicazione della medesima disposizione in ipotesi di conferimento, da parte del nudo proprietario, di partecipazioni gravate da usufrutto.**

Con riguardo alle due risposte pubblicate, una delle peculiarità del caso oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate consiste nel fatto che **il conferimento in regime di “realizzo controllato” ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#), effettuato congiuntamente da due persone fisiche, ha per oggetto la nuda proprietà di una partecipazione** (detenuta da uno dei conferenti) **e il diritto di usufrutto sulla medesima partecipazione** (detenuta dall'altro conferente).

Verificato che i **diritti partecipativi** congiuntamente e complessivamente conferiti dalle due persone fisiche (socio – nudo proprietario e usufruttuario) consentono alla società conferitaria di acquisire un **controllo assembleare di diritto sulla conferita** (“target”), **l'Agenzia ha subordinato l'applicazione del regime di “realizzo controllato” ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#) alla circostanza che i due conferenti ricevessero, per effetto del conferimento, partecipazioni nella società conferitaria detenute a titolo di piena proprietà, divenendo pertanto entrambi soci della conferitaria stessa, compreso, quindi, anche il conferente ex-usufruttuario.**

L'Agenzia ha, inoltre, precisato **che l'[articolo 177, comma 2, Tuir](#) non sarebbe stato, invece, applicabile nel caso in cui l'usufruttuario, a fronte del conferimento del diritto di usufrutto detenuto sulla partecipazione nella società “scambiata” (“target”), avesse ricevuto diritti di uguale natura (usufrutto) nella società conferitaria.**

In tale eventualità (la cui ammissibilità – dal punto di vista **civilistico** – parrebbe, invero, da **verificare**), il conferimento del diritto di usufrutto, non comportando l'attribuzione di partecipazioni al capitale della società conferitaria (bensì solo di un **diritto reale di godimento**

sulla stessa), non consentirebbe al conferente di accedere al **regime di “realizzo controllato”** previsto dall'[articolo 177, comma 2, Tuir](#) (che richiama “*le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società*”).

Come detto, di un certo interesse risulta, tuttavia, anche l'**ulteriore chiarimento in merito all'ambito di applicazione del regime di “realizzo controllato”** di cui all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), in ipotesi di conferimento di partecipazioni gravate da usufrutto, fornito nell'ambito della risposta a un'istanza di interpello notificata agli istanti il giorno stesso di pubblicazione dei suddetti interpelli n. 147 e n. 148.

In particolare, il caso riguarda la **costituzione di una holding** mediante conferimento delle **partecipazioni rappresentative del 100% del capitale sociale** di una società per azioni detenute da diversi soci, nessuno dei quali esercita autonomamente il controllo sulla “target”.

Uno dei conferenti, inoltre, detiene la propria partecipazione in **nuda proprietà**; all'usufruttuario di tale partecipazione sociale – non coinvolto nell'operazione di conferimento di partecipazioni “di controllo” – spettano parte dei **diritti di voto relativi alla partecipazione** (l'altra parte dei diritti di voto spetta, invece, al socio- nudo proprietario).

Come noto, con riguardo al **conferimento di partecipazioni “di controllo”** ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#), l'Agenzia delle Entrate aveva in passato già avuto modo di chiarire come tale regime di “**realizzo controllato**” fosse fruibile anche **da parte di più soggetti** (anche persone fisiche, non in regime di impresa) che, congiuntamente e con un unico atto, **conferissero più partecipazioni** che, complessivamente considerate, **integrino una partecipazione “di controllo”**, a condizione che – per effetto del conferimento – **la società conferitaria acquisisca la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea della “target”** (acquisendone, quindi, il controllo ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, numero 1, cod. civ.](#)).

Sulla base di tali chiarimenti è, quindi, pacifico che una o più **partecipazioni “di minoranza” possano essere conferite in regime di “realizzo controllato”** ove il **conferimento** di tali partecipazioni sia **effettuato congiuntamente** – e con un unico atto – ad altri soci che **conferiscano partecipazioni** (“di minoranza” o anche “di controllo”) che sommate a quelle degli altri conferenti **attribuiscano alla conferitaria** la maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea dei soci della società conferita (“target”).

Nella citata risposta a istanza di interpello (**non pubblica**) del 20 maggio 2019, l'**Agenzia ha ritenuto che la partecipazione detenuta da uno dei conferenti in nuda proprietà, per la parte priva dei relativi diritti di voto (spettanti all'usufruttuario), non possa essere conferita in regime di “realizzo controllato”** ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#) (dovendo quindi scontare il regime impositivo ordinariamente previsto dall'[articolo 9 Tuir](#)) **qualora non venga contestualmente conferito anche il diritto di usufrutto, “accompagnato” dal diritto di voto, da parte dell'usufruttuario, ovvero l'usufruttuario non vi rinunci preventivamente.**

Tale posizione pare, invero, sin troppo “**rigorosa**”, in quanto il regime “**convenzionale**” di cui

all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#) persegue lo **scopo di agevolare le riorganizzazioni aziendali e i passaggi generazionali** aventi per oggetto partecipazioni (complessivamente) “di controllo”, ovvero sia, pacificamente, anche partecipazioni “di minoranza” conferite congiuntamente a un “pacchetto” già di per sé “di controllo”.

Muovendo da questo presupposto, non è dato capire quale sia la ragione di **ammettere in via interpretativa un conferimento ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#)** da parte di un socio di minoranza che conferisca una partecipazione rappresentativa di un modesto ammontare di diritti di voto (non dirimenti, quindi, ai fini del “trasferimento” del controllo in capo alla conferitaria), **negando invece il medesimo regime al socio-nudo proprietario che intenda conferire una partecipazione solo temporaneamente priva di diritti di voto** (in quanto gravata da usufrutto), considerato che

- entrambe sarebbero, di per sé, comunque **ininfluenti ai fini del trasferimento del controllo** in capo alla società conferitaria,
- ma entrambe sarebbero conferite con **evidenti intenti riorganizzativi** ove il conferimento fosse contestuale a quello posto in essere dal socio “di maggioranza” o da un numero di soci comunque sufficiente a **trasferire il controllo sulla “target”**.

Peraltro, nel caso di specie, la **partecipazione detenuta in nuda proprietà** è di tipo “ordinario” e, quindi, **solo temporaneamente priva del diritto di voto** (in ragione del diritto di usufrutto gravante sulla stessa); in prospettiva, quindi, il conferimento di tale partecipazione consentirà alla conferitaria di acquisire **ulteriori diritti di voto sulla “target”, una volta estintosi il diritto di usufrutto gravante sulla partecipazione conferita dal nudo proprietario**, e ciò in linea con la finalità riorganizzativa dell'operazione.

A conclusioni in linea con quelle contenute nella risposta si sarebbe, invece, più condivisibilmente, potuti pervenire, per esempio, nel caso in cui si fosse trattato di **azioni appartenenti a una speciale “categoria”** caratterizzata dall'**assenza del diritto di voto**.

Desta, infine, qualche perplessità la circostanza che l'Agenzia delle Entrate, nella **risposta all'istanza di interpello n. 147/2019**, abbia precisato come **“soltanto a fronte del conferimento di diritti in piena proprietà o di diritti in nuda proprietà i soci riceverebbero quote di capitale che consentirebbero loro di acquisire la qualifica di soci della società conferitaria, mentre il conferimento di diritti di usufrutto, non comportando l'attribuzione di quote della stessa, non giunge a integrare il requisito previsto dalla disposizione normativa per l'applicazione del regime in parola** [ovverossia il regime di realizzo controllato ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#), NdA]”, nella considerazione che parrebbe trattarsi di una **conclusione fondata su un presupposto civilistico verosimilmente non ben investigato**.



ec Euroconference
CONSULTING

I nostri migliori Esperti, al tuo fianco,
per supportarti a 360° nella tua attività professionale

[scopri di più >](#)

IVA

Asili: scelta tra fattura o quietanza di pagamento

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Il campo di attività degli asili è **esente dall'Iva** ai sensi dell'[articolo 10, n. 21, D.P.R. 633/1972](#) che dispone quanto segue: *“sono esenti dall'imposta: ...21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, **asili**, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958 n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie”*.

Le prestazioni rese nell'ambito di tale attività **non rientrano nell'**[articolo 22 D.P.R. 633/1972](#), relativo ai commercianti al minuto ed esercenti attività assimilate, per i quali **l'emissione della fattura non è obbligatoria**; tale articolo si riferisce alle **operazioni esenti** ai sensi dell'[articolo 10, numeri da 1 a 5 e ai n. 7, 8, 9 16 e 22 D.P.R. 633/1972](#).

Per tale motivo il documento giustificativo delle operazioni degli asili non può essere lo scontrino o la ricevuta fiscale ma **esclusivamente la fattura**, di cui all'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#), **emessa in formato elettronico a partire dal 1° gennaio 2019** con natura dell'operazione **N4 – operazione esente**.

In tal senso deve essere intesa anche la **risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate** in occasione dell'incontro con il CNDCEC del **15 gennaio 2019**, in tema di fatturazione elettronica:

*“2.19. Gli **asili nido sono esonerati dall'emissione della fattura elettronica** per le prestazioni rese? Qualora si optasse per l'emissione della **fattura elettronica** come gestire la **fattura emessa ad entrambi i genitori con due codici fiscali**?”*

*Gli **esoneri** valgono per i **forfettari**, per i **soggetti in regime di vantaggio** e quelli in **regime di 398** (con volume di attività commerciale non superiore a 65.000 euro nell'anno precedente. **La FE viene intestata ad uno dei due genitori e in campo a descrizione libera (es, descrizione) viene inserito il CF dell'altro genitore**”.*

Tuttavia, ai sensi dell'[articolo 36-bis D.P.R. 633/1972](#), il contribuente che ne abbia data **preventiva comunicazione**, è **dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione** relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'[articolo 10](#), ad eccezione di quelle indicate ai **numeri 11 (oro da investimento), 18 (sanitarie), e 19 (ricovero e cura enti ospedalieri)**, fermo restando l'**obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate**, l'obbligo di registrazione degli acquisti e l'**obbligo di rilasciare la fattura quando richiesta dal cliente**; lo stesso, non può detrarre l'Iva sugli acquisti e

importazioni ed è **esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva**.

Per quanto concerne l'obbligo di emettere la fattura **se richiesta dal cliente**, si precisa che tale documento, qualora sia relativo alle **operazioni esenti** per cui è stata richiesta la dispensa dagli adempimenti, **assume rilevanza soltanto per il soggetto richiedente** e, conseguentemente, il soggetto che ha rilasciato il documento è dispensato dai conseguenti adempimenti e formalità (**circolare 10 luglio 1979 n. 19/363378**).

La scelta dell'opzione, di cui all'[articolo 36-bis](#), deve essere **esercitata preventivamente nella dichiarazione annuale** relativa all'anno precedente e ha **effetto per almeno un triennio**, fino a revoca.

In base al **D.P.R. 442/1997**, la comunicazione **non rileva ai fini della validità dell'opzione** ma la sua omissione comporta **esclusivamente riflessi ai fini sanzionatori**: è sufficiente il **comportamento concludente**.

MODELLO IVA 2019
Periodo d'imposta 2018

CODICE FISCALE

QUADRO VO
OPZIONI

Mod. N.

QUADRO VO
COMUNICAZIONI
DELLE OPZIONI E REVOCHE

Sez. 1 - Opzioni, rinunce e revoche agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto

VO1	Art. 19 bis 2 - comma 4 - RETTIFICA DETRAZIONE PER BENI AMMORTIZZABILI	Opzione	1	<input type="checkbox"/>
VO2	LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI (art. 7, d.P.R. n. 542/1999)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>
	AGRICOLTURA			
	- Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati	Rinuncia	1	<input type="checkbox"/>
		Revoca	2	<input type="checkbox"/>
VO3	- Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione	3	<input type="checkbox"/>
	- Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA	Opzione	5	<input type="checkbox"/>
		Revoca	4	<input type="checkbox"/>
		Revoca	6	<input type="checkbox"/>
VO4	Art. 36 - comma 3 - ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ	Opzione	1	<input type="checkbox"/>
		Revoca	2	<input type="checkbox"/>
VO5	Art. 36 bis - DISPENSA DAGLI ADEMPIMENTI PER LE OPERAZIONI ESENTI	Opzione	1	<input type="checkbox"/>
		Revoca	2	<input type="checkbox"/>

Come chiarito dalle Istruzioni relative al Rigo VO5 *“la casella 1 deve essere barrata dai contribuenti che comunicano di essersi avvalsi, a decorrere dal 2018, della dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione relativamente alle operazioni esenti elencate all'articolo 10, fatta eccezione per quelle esenti indicate ai numeri 11, 18 e 19 dello stesso articolo 10.”*

In altri termini, l'**esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione** per il soggetto che applica la dispensa dagli adempimenti **ex articolo 36-bis**, comporta che non debba essere emesso **alcun documento di certificazione dei corrispettivi**, nemmeno scontrino o ricevuta fiscale (**risoluzione 25/07/1985 n. 320230**, **risoluzione 11/10/1985 n. 344766**, **circolare 05/02/1993 n. 14/585101**).

La dispensa riguarda gli **obblighi di fatturazione e registrazione** di cui agli [articoli 21](#)

(emissione fattura), [23](#) (registro fatture di vendita) e [24](#) (registro dei corrispettivi) D.P.R. 633/1972 (circolare 10/07/1979 n. 19/363378).

La richiesta del **giustificativo per il corrispettivo** pagato nell'anno precedente, utile ai fini della detrazione delle spese in dichiarazione dei redditi da parte dei genitori, può essere soddisfatta con una **quietanza di pagamento** che richiede l'applicazione della **marca da bollo da 2 euro, se di importo superiore a 77,47 euro** ([risoluzione 73/E/2009](#)).

L'introduzione della **fattura elettronica non cambia la regola dell'articolo 36-bis**: chi ha **esercitato l'opzione è dispensato dalla fatturazione elettronica**, mentre chi non l'ha esercitata era già obbligato ad emettere fattura analogica ante 2019 e, da quest'anno, è tenuto ad **emettere fattura elettronica**, a meno che non abbia esercitato l'**opzione nella dichiarazione annuale Iva 2019**.

Per quanto concerne, infine, la **trasmissione telematica dei corrispettivi a partire dal 1° luglio 2019**, di cui all'[articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015](#), l'obbligo ricade in generale sui soggetti che effettuano operazioni di commercio al dettaglio o attività assimilate di cui all'[articolo 22 D.P.R. 633/1972](#) e, quindi, **non riguarda gli asili**.

Master di specializzazione

**LE NUOVE PROCEDURE CONCORSALE TRACONTINUITÀ
AZIENDALE, TUTELA DEI TERZI E RESPONSABILITÀ**

Scopri le sedi in programmazione >

CONTENZIOSO

La prova di resistenza salva il ricorso dall'inammissibilità

di Angelo Ginex

In tema di processo tributario, il **ricorso**, che sia stato notificato direttamente a mezzo posta, è **ammissibile** anche se il ricorrente, al momento della costituzione in giudizio, deposita l'**avviso di ricevimento** del plico e **non** la **ricevuta di spedizione**, purché la **data di spedizione** sia **asseverata** dall'ufficio postale con **stampigliatura meccanografica** o con proprio **timbro datario**, ovvero, in mancanza di questi adempimenti, se la **ricezione** del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta **entro il termine di decadenza** per l'impugnazione dell'atto o della sentenza.

È questo l'importante principio ribadito dalla **Corte di Cassazione** con [sentenza n. 15152 del 03.06.2019](#).

La vicenda prende le mosse dall'impugnazione di un **avviso di accertamento**, che veniva annullato dalla competente Commissione tributaria provinciale.

Tale decisione era oggetto di gravame da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, tuttavia, si vedeva dichiarare **inammissibile** il ricorso in appello, **non** avendo **depositato** in fase di costituzione in giudizio l'**avviso di spedizione**, documento **non surrogabile** tanto con la **costituzione** in giudizio dell'**appellato**, quanto con la produzione dell'**avviso di ricevimento** dell'atto o, ancora, con **altri documenti** recanti *aliunde* il deposito del plico.

L'Agenzia fiscale, pertanto, decideva di proporre **ricorso per cassazione** deducendo la violazione di legge ex [articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c.](#), per erronea applicazione degli [articoli 53, comma 2](#) e [22, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#).

Nella specie, essa deduceva che il giudice del gravame avesse erroneamente ritenuto necessario, ai fini dell'ammissibilità del **ricorso proposto a mezzo posta**, il **deposito dell'avviso di ricevimento**.

I Giudici di vertice, ritenendo **fondato il ricorso dell'Amministrazione finanziaria**, hanno ribadito nuovamente gli **adempimenti da eseguire in fase di costituzione in giudizio del ricorrente**, a pena di **inammissibilità del ricorso**.

Innanzitutto, dando seguito all'orientamento giurisprudenziale ormai assestatosi sul tema, essi hanno rammentato che, in caso di **notifica** del ricorso col **servizio postale universale**, il **termine** di trenta giorni per la **costituzione in giudizio** del ricorrente decorre dal giorno di **ricezione** del **plico** da parte del **destinatario**, e non dalla data di spedizione del ricorso a mezzo

di raccomandata con avviso di ricevimento (Cfr. **SS. UU., n. 13452/2017 e 13453/2017**).

Poi, hanno ribadito, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, l'**equiparazione** tra la **ricevuta di spedizione** del ricorso e l'**avviso di ricevimento** del plico, **purché** quest'ultimo **soddisfi** talune **condizioni**.

In particolare, affinché l'avviso di ricevimento sia idoneo ad assolvere la medesima funzione probatoria che la legge assegna alla ricevuta di spedizione, è richiesto che la **data di spedizione** sia **asseverata** dall'ufficio postale con **stampigliatura meccanografica** ovvero con proprio **timbro datario**, **non** essendo **valida** la **scritturazione manuale** o **dattilografica**.

Ciononostante, qualora queste condizioni non siano soddisfatte, il **ricorso** è comunque **salvo** se viene offerta la c.d. **prova di resistenza**, ossia se si provi che **la ricezione del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta entro il termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto o della sentenza**.

Quanto precisato dai giudici di legittimità vale tanto per il **ricorso in primo grado**, ai fini dell'annullamento dell'atto impositivo, quanto per il **ricorso in appello**, ai fini della riforma della sentenza dei giudici di prime cure, in forza del rinvio all'[articolo 22 D.Lgs. 546/1992](#) operato dall'[articolo 53, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#).

Orbene, nel caso di specie, i giudici di seconde cure hanno **erroneamente** considerato che, ai fini dell'ammissibilità dell'appello, rilevasse **solo** il deposito della **ricevuta di spedizione**, escludendo in astratto ogni valore agli elementi risultanti dall'avviso di ricevimento.

Se, per contro, fossero stati applicati i principi di diritto riportati, tra cui la c.d. prova di resistenza, i giudici di merito avrebbero potuto superare l'**inidoneità** della mera **scritturazione manuale** o **dattilografica** della **data di spedizione** con la **certificazione** da parte dell'agente postale della **data di ricezione** del plico **entro il termine lungo di impugnazione**, con conseguente tempestività del ricorso.

Per tali motivazioni, il **ricorso** dell'Amministrazione finanziaria è stato **accolto** e la **sentenza cassata con rinvio** al giudice di seconde cure, in differente composizione.



ec Euroconference
CONSULTING

I nostri migliori Esperti, al tuo fianco,
per supportarti a 360° nella tua attività professionale

[scopri di più >](#)