



Edizione di venerdì 26 Luglio 2019

REDDITO IMPRESA E IRAP

Saldo attivo tassato anche in caso di utilizzo per la copertura perdite

di Fabio Garrini

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Disapplicazione Cfc: ciò che rileva è il carico fiscale complessivo

di Marco Bargagli

IVA

Provista di fondi per l'esecuzione del mandato esclusa da Iva

di Marco Peirolo

REDDITO IMPRESA E IRAP

La complessa deduzione del Tfr per le imprese las Adopter

di Fabio Landuzzi

IVA

Termine biennale per il rimborso dell'Iva versata all'estero

di Luigi Ferrajoli

RASSEGNA RIVISTE

Cessione dei crediti Iva trimestrali

di Marco Peirolo

REDDITO IMPRESA E IRAP

Saldo attivo tassato anche in caso di utilizzo per la copertura perdite

di Fabio Garrini

L'utilizzo a **copertura di perdite** è evento che comporta la necessità di **tassare il saldo attivo di rivalutazione**: questa è l'**opinabile posizione** sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nella risposta all'istanza di [interpello n. 316 del 24.07.2019](#).

Si tratta di una posizione che lascia oltremodo **perplessi**, in quanto la **dottrina** si è sempre spesa nel senso di **ammettere la tassazione** solo nel caso in cui tale **saldo attivo sia distribuito ai soci**, mentre l'utilizzo a **copertura delle perdite** da sempre viene considerato impiego privo delle caratteristiche idonee a far scattare il **prelievo**, secondo le indicazioni dell'[articolo 13, comma 3, L. 342/2000](#).

Il saldo attivo e il relativo utilizzo

L'interpello in commento è volto a chiedere il parere dell'Agenzia sul trattamento fiscale da riservare **all'utilizzo del saldo attivo a copertura di un disavanzo da annullamento** realizzato a seguito di **fusione per incorporazione**; disavanzo dato dalla differenza fra il **valore di bilancio della partecipazione** nella società incorporata e la **quota di patrimonio netto contabile dell'incorporata stessa**.

In ottemperanza alle indicazioni del **principio contabile Oic 4**, non essendovi le condizioni per imputarlo né ad avviamento, né a maggiori valori dell'attivo patrimoniale, lo stesso è **eliminato portandolo in diminuzione del patrimonio netto post-fusione**, attraverso la **compensazione con una o più riserve** o, se ciò non è possibile, **imputandolo al conto economico**.

Nel caso di specie, tale disavanzo era legato ad una **valutazione elevata della partecipazione**, derivante da continui **apporti del socio** e da una **mancata svalutazione**, nella convinzione che la perdita di valore fosse da considerarsi non durevole.

La perdita relativa al **disavanzo da annullamento** è stata imputata alla **riserva in sospensione di imposta** iscritta a seguito di rivalutazione ex [articolo 15 D.L. 185/2008](#); **secondo l'istante**, tale utilizzo non è idoneo a comportare **alcuna tassazione** a carico della società, previa deliberazione da parte dell'assemblea dei soci riunita in sede straordinaria.

Il caso è certamente articolato, ma il parere dell'Agenzia viene espresso solo in relazione agli

aspetti fiscali dell'utilizzo e si riferisce, più in generale, **all'utilizzo del saldo attivo a copertura di perdite**; questo è l'aspetto di maggior interesse, in quanto molti, soprattutto nel passato, avevano innescato i provvedimenti di rivalutazione, più che per ottenere **vantaggi fiscali** (o comunque non solo), per costituirsi una **posta che irrobustisse il patrimonio, da utilizzare anche a fronte di perdite di esercizio**.

Sotto tale profilo la posizione espressa dall'Amministrazione Finanzia risulta **dirompente**, in quanto **l'utilizzo del saldo attivo, anche diverso dalla distribuzione ai soci, comporterebbe la necessità di tassarlo** in capo alla società.

La **conclusione** a cui perviene l'Agenzia **non viene troppo argomentata**, se non con **richiami normativi**; viene in particolare richiamato un passaggio contenuto tanto nel **provvedimento ex D.L. 185/2008**, quanto nel precedente [articolo 13 L. 342/2000](#), cui generalmente i provvedimenti di rivalutazione fanno riferimento: *"il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite [ai sensi di tale legge] deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva (...), con esclusione di ogni diversa utilizzazione"*

Tale previsione però riguarda la **contabilizzazione della riserva** a seguito della rivalutazione, non certo una **impossibilità al relativo utilizzo**, tantomeno viene ricollegato alcun **effetto fiscale all'utilizzo di tale riserva** a copertura di perdite.

L'Agenzia ricorda poi il contenuto dell'[articolo 13, comma 2, L. 342/2000](#), secondo il quale la riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere **ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 2445 cod. civ.**; al contrario, in caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, non applicandosi le disposizioni dei **commi 2 e 3 dell'articolo 2445 cod. civ.**. Passaggio che per quanto in questa sede interessa pare secondario.

Piuttosto, lascia perplessi il fatto che venga **dimenticato il successivo comma 3**, nel quale viene stabilito che *"Se il saldo attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva prevista dal comma 1 ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti"*.

Quella appena richiamata è la previsione che stabilisce la tassazione in caso di utilizzo del saldo attivo, ma è di tutta evidenza come **le conseguenze fiscali non siano ricollegate ad ogni utilizzo**, ma esclusivamente ad un utilizzo specifico, ossia il realizzo della riserva tramite **l'attribuzione ai soci** delle somme corrispondenti.

Peraltro in tal senso sembravano deporre anche i **precedenti numerosi documenti di prassi emanati dall'Amministrazione Finanziaria**, in particolare la [circolare 207/E/2000](#) e [circolare 11/E/2009](#).

Si auspica che questa posizione possa essere presto rivista.

Master di specializzazione

LA RIFORMA DELLA LEGGE FALLIMENTARE

Scopri le sedi in programmazione >

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Disapplicazione Cfc: ciò che rileva è il carico fiscale complessivo

di Marco Bargagli

Come noto, la normativa **prevista in materia di imprese estere controllate**, conosciuta tra gli addetti ai lavori come "**Cfc legislation**" prevede, al **ricorrere di determinate condizioni**, la tassazione per trasparenza in capo ai **soggetti controllanti residenti in Italia** dei **redditi prodotti all'estero** dalle **imprese del Gruppo** multinazionale.

In merito giova ricordare che, per effetto delle **modifiche** recentemente introdotte dal **D.Lgs. 142/2018**, dal 2019 la **disciplina prevista in materia di imprese estere controllate** si applica sulla base di una **duplice condizione pregiudiziale di accesso** (*ex articolo 167, comma 4, Tuir*), che riguarda i **soggetti controllati esteri** quando gli stessi:

- sono assoggettati a **tassazione effettiva** inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia;
- **oltre un terzo dei proventi** realizzati oltre frontiera rientra **in una o più delle seguenti categorie**:

- 1) **interessi** o qualsiasi altro reddito generato da **attivi finanziari**;
- 2) **canoni** o qualsiasi altro reddito **generato da proprietà intellettuale**?
- 3) **dividendi** e redditi derivanti dalla **cessione di partecipazioni**;
- 4) redditi da **leasing finanziario**;
- 5) redditi da **attività assicurativa, bancaria** e altre **attività finanziarie**?
- 6) proventi derivanti da operazioni di **compravendita di beni** con **valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
- 7) **proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, **controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati** dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

Ciò detto, il legislatore ha previsto la possibilità di **disapplicare la tassazione per trasparenza Cfc** sulla base della **rilevanza di specifiche esimenti** che, nel corso degli anni, hanno subìto **importanti modifiche**.

In particolare:

- a partire **dal 2019 l'imposizione dei redditi esteri non si applica** qualora il soggetto residente in Italia **dimostrò** agli organi dell'Amministrazione finanziaria, nel corso della verifica fiscale o altra attività amministrativa di controllo, **che il soggetto controllato non residente svolge un'attività economica effettiva**, mediante **l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali**;
- **sino al 31.12.2018**, le regole Cfc “paradisiache” **non si applicavano** qualora il soggetto controllante residente in Italia avesse dimostrato, **alternativamente**, che: la società o altro ente non residente **svolgeva un'effettiva attività industriale o commerciale**, come sua **principale attività**, nel **mercato dello Stato o territorio di insediamento**; dalle partecipazioni non conseguiva **l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato**.

Di contro, le disposizioni **in tema di Cfc white list** (ex [articolo 167, comma 8-bis, Tuir](#)), in vigore sino al **31.12.2018**, non si applicavano qualora il soggetto residente avesse dimostrato che l'insediamento all'estero non rappresentava una **costruzione artificiosa** volta a **conseguire un indebito vantaggio fiscale**.

Proprio con riferimento alla **rilevanza delle esimenti previste dalla normativa di riferimento** sopra illustrata l'Agenzia delle entrate, con la [risposta all'istanza di interpello n. 254 del 17.07.2019](#) ha fornito, in chiave interpretativa, **interessanti chiarimenti**.

Il caso prospettato riguardava una **persona fisica**, proprietaria di una **società partecipata estera**, che aveva richiesto la **disapplicazione della normativa Cfc** con l'intento di dimostrare:

- la **congruità del carico fiscale** scontato nello Stato estero **rispetto alla tassazione domestica italiana**;
- la **sistematica distribuzione**, verso l'Italia, **dell'utile della partecipata estera**.

In merito, l'Agenzia delle entrate ha precisato che **l'esimente** prevista dall'**articolo 167, comma 5, lett. b), Tuir**, nella versione in **vigore sino al 31.12.2018**, può essere soddisfatta anche **dimostrando che l'investimento** non ha dato origine a un **significativo risparmio d'imposta**, valorizzando a tal fine il **carico fiscale complessivamente gravante sui redditi della Cfc**.

Infatti, ai fini del **calcolo del tax rate effettivo**, occorre considerare il **livello impositivo complessivo subito dal reddito della società estera partecipata**, a prescindere dal luogo in cui il **reddito si considera prodotto e dallo Stato (o dagli Stati) in cui avviene detta tassazione**, nonché tenendo conto del **prelievo subito dai diversi soggetti del gruppo societario**,

includendo anche **l'imposizione sui dividendi distribuiti ai soci non residenti** (cfr. Agenzia delle entrate, [circolare 51/E/2010](#), par. 4).

In buona sostanza, nel caso considerato, il contribuente ha fornito idonea **dimostrazione della congruità del carico fiscale scontato nello Stato Estero rispetto alla tassazione domestica italiana**, sia con riferimento al periodo d'imposta 2016, che con riguardo al **periodo d'imposta 2017**.

In definitiva, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che **l'effetto di localizzare i redditi in paesi a fiscalità privilegiata** è da **escludere**, sulla base dei **seguenti elementi**:

- calcolo della **congruità del livello di tassazione rispetto a quello domestico** subita dalla partecipata Alfa (ex [articolo 167, comma 5, lett. b, Tuir](#));
- **bilanci della partecipata estera** relativi agli esercizi dal 2013 al 2017;
- **revisioni contabili** relative agli esercizi 2016-17;
- **copia delle dichiarazioni fiscali** relative alle imposte denominate **Iracis** (“*Impuesto a la renta actividades comerciales, industriales y de servicios*”) e **Iragro** (“*Impuesto a la renta de las actividades agropecuniarias*”), per gli stessi esercizi;
- **versamenti** relativi all'imposta Iragro per il 2016-17;
- **versamenti in acconto** riferiti all'imposta Iracis per il 2016-17;
- **dichiarazioni relative all'addizionale Iracis** per le distribuzioni di dividendi dal 2012;
- **versamenti dell'addizionale dovuta** sull'utile prodotto nello **Stato Estero** dalla controllata estera;
- **versamenti delle ritenute in uscita** scontate dai soci in sede di **distribuzione dei dividendi**;
- **delibere di distribuzione dei dividendi** adottate dalla partecipata Alfa per gli esercizi in esame.

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Provista di fondi per l'esecuzione del mandato esclusa da Iva

di Marco Peirolo

L'Agenzia delle Entrate, con la [risposta all'istanza di intervento n. 275 del 18 luglio 2019](#), ha fornito chiarimenti sulle **modalità di compilazione della fattura elettronica** in caso di **provista di fondi per l'esecuzione del mandato con rappresentanza**.

Il caso rappresentato è quello di una **società cd. "letturista"**, che svolge l'**attività di conteggio delle spese condominiali** per approvvigionamento idrico e riscossione dai singoli condomini delle quote di competenza.

Il **contatore del consumo idrico** è unico e l'ente distributore emette una sola fattura, soggetta a Iva, nei confronti del condominio per i **consumi complessivi registrati dal contatore condominiale**. Il compito della società istante è di **ripartire la spesa** proporzionalmente tra i condomini e di **raccogliere da ciascuno di essi la provista** per pagare la fattura.

In sostanza, l'istante:

- invia a ciascun condomino una **fattura per l'addebito sia della quota parte del proprio corrispettivo per il servizio reso**, soggetta a Iva, sia della quota parte di spesa per il servizio idrico ad esso riferibile;
- **riversa all'ente distributore** le somme riscosse dai condomini, al netto del suo compenso, a titolo di pagamento della fattura emessa nei confronti del condominio.

Il dubbio sottoposto all'esame dell'Agenzia delle Entrate è diretto a sapere come debba essere qualificata, ai fini dell'Iva, la **componente di spesa per il servizio idrico addebitata a ciascun condomino**.

Nella risposta all'interrogatorio, il rapporto tra i singoli condomini, l'amministratore di condominio e l'istante viene ricondotto allo schema giuridico del **mandato con rappresentanza** ([articolo 1131 cod. civ.](#)), **con delega ad un terzo** (nella specie, l'istante) **per la ripartizione delle spese** ([articolo 1123 cod. civ.](#)), in quanto gli **atti giuridici** compiuti dal **delegato** sono immediatamente riferibili ai **mandanti** (nella specie, i condomini).

Dal punto di vista dell'Iva, allo schema del **mandato con rappresentanza** si applica l'[articolo 15, comma 1, n. 3, D.P.R. 633/1972](#), in base al quale **non concorrono a formare la base imponibile** "le somme dovute a titolo di rimborso delle **anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate**".

In ogni caso, affinché le somme addebitate al mandante siano escluse dalla base imponibile è necessario che le medesime siano **accessorie ad una operazione principale soggetta a Iva**, posta in essere tra le stesse parti.

Si rientra in questa fattispecie, per **esempio**, nell'ipotesi in cui il **soggetto passivo "A"** sostiene dei **costi "in nome e per conto" del soggetto passivo "B"** al quale vengono successivamente addebitati nella fattura relativa all'operazione principale (cessione di beni o prestazione di servizi), ovvero in un documento distinto, purché connesso alla citata fattura.

Per contro, il riaddebito si considera **escluso da Iva** ai sensi dell'[articolo 2, comma 3, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#) – in base al quale non costituiscono cessioni di beni “*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*” – qualora le spese addebitate alla controparte siano svincolate dall'operazione principale, cioè siano **meramente accessorie, occasionali e non necessarie** all'attività di colui che le ha sostenute.

Affinché, però, il riaddebito non sia riconducibile ad una **prestazione generica di fare, non fare o permettere**, imponibile Iva ai sensi dell'[articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), tra le parti non deve esistere uno **specifico rapporto sinallagmatico** riconducibile ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi.

Ciò detto, nella risposta all'interpello in esame, l'Agenzia ha confermato che la **previsione di esclusione** dalla base imponibile per le **anticipazioni in nome e per conto** si applica anche quando le somme sono **anticipate dal mandante al mandatario** o ad un suo delegato come **provvista di fondi per l'esecuzione del mandato** ([risoluzione 133/E/2004](#)).

Ed è proprio questa l'ipotesi che si verifica nella fattispecie considerata, in cui il **mandante** (nella specie, il singolo condomino) corrisponde anticipatamente al soggetto **delegato** (nella specie, l'istante) le **somme per l'esecuzione del mandato con rappresentanza**, cioè il pagamento all'ente distributore.

Tali importi si qualificano come **“provvista di fondi”** per l'esecuzione del mandato e, quindi, **non concorrono a formare la base imponibile** ai sensi dell'[articolo 15, comma 1, n. 3\), D.P.R. 633/1972](#), restando fermo l'obbligo, per l'istante, di **contabilizzare distintamente le somme in questione** al fine di individuarne la successiva destinazione, per esempio mediante un **modulo intestato al committente dell'ordine** e a quest'ultimo rimesso per ottenere l'anticipazione ([risoluzione 427019/1987](#)).

Riguardo alla compilazione della **fattura elettronica**, le indicazioni che precedono implicano, pertanto, che la componente di **spesa per il servizio idrico addebitata a ciascun condomino** sia valorizzata nel **campo “NI escluso Iva ex articolo 15”**.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

La complessa deduzione del Tfr per le imprese las Adopter

di Fabio Landuzzi

Nella **circolare 15/2019** dedicata alle **dichiarazioni dei redditi e Irap 2019** delle società di capitali, **Assonime** dedica un paragrafo alla questione sempre **complicata** della **deduzione fiscale del Tfr** per i soggetti **las Adopter**, con particolare riguardo anche agli effetti sul calcolo della **base imponibile Irap**.

È noto che le **imprese las Adopter**, con riguardo alla **quota di Tfr** maturata prima dell'entrata in vigore della **riforma della previdenza complementare** (quindi, antecedente al 1° gennaio 2007) in presenza di almeno 50 dipendenti, non applicano la **disciplina "civilistica"** dell'[articolo 2120 cod. civ.](#), bensì adottano un criterio che impone loro di stimare la **data di presumibile cessazione del rapporto** di lavoro, per poi stanziare il costo **"per masse"** e secondo una **valutazione attuariale**.

La **contropartita** dello stanziamento del fondo **"contabile"** iscritto nello Stato patrimoniale è precisamente composta da **tre elementi**:

1. il c.d. **"service cost"** che è rappresentativo del costo del personale;
2. l'**"interest cost"** che è la componente finanziaria;
3. gli **utili o le perdite attuariali**. Quest'ultimo componente non è però rilevato al **conto economico** della società, bensì nel prospetto denominato **Oci** (*Other Comprehensive Income*).

Assonime fa menzione, nella **circolare** qui in commento, di una posizione che **l'Agenzia delle Entrate** avrebbe assunto in occasione di una **risposta ad un'istanza di interpello non pubblicata**, nella quale, in modo particolare, riconoscerebbe:

- che il **Tfr è deducibile** per le imprese **las Adopter** per un ammontare **non superiore a** quello del **debito calcolato ai sensi dell'[articolo 2120 cod. civ.](#)**, e comunque **non maggiore di quanto imputato in bilancio**;
- che concorrono al computo di quanto deducibile **tutte e tre le componenti** citate (ossia, **service cost**, **interest cost** e differenze attuariali), e, quindi anche queste ultime, **sebbene transitate in Oci** e non nel conto economico.

Quindi, l'impresa **las Adopter** potrà trovarsi in ciascun anno in una delle **due seguenti condizioni**:

1. **se il valore "contabile"** cumulato (ossia, quello determinato *ex las 19*) è **maggiore del**

valore “civilistico-giuridico” ex articolo 2120 cod. civ. (ossia, quello fiscalmente riconosciuto), il **disallineamento** verrà **riassorbito nel futuro** quando l'importo che sarà imputato a bilancio in un anno dovesse essere inferiore a quello di competenza dello stesso periodo determinato secondo la logica “civilistica”, oppure quando l'importo troverà il **riversamento** al momento della **erogazione ai dipendenti** uscenti;

2. **se invece il valore “contabile”/las è inferiore al valore “civilistico-giuridico” ex articolo 2120 cod. civ.**, l'intero importo rilevato in bilancio sarà **ammesso in deduzione**, mentre **non lo sarà l'eccedenza** del valore “civilistico-giuridico” del Tfr, poiché non si è realizzata la **condizione della preventiva imputazione in bilancio** di tale onere; la deduzione, quindi, potrà avere luogo per questa parte nei successivi esercizi, **quando vi sarà capienza** di imputazione in bilancio in grado di consentire il recupero di quanto già imputato ai fini las, ma non coperto dalla **quantificazione civilistico-giuridica della posta**.

Resta poi **un ulteriore tema**, quello della **deduzione Irap** di tale onere; un tema che non incontra particolari problemi dal 2015 in poi, stante la **deducibilità di tutti i costi del personale dipendente** assunto a tempo indeterminato, ma che pone invece **interrogativi** nel caso in cui una società si fosse trovata, al momento dell'entrata in vigore della nuova disciplina Irap, ad esporre in bilancio un **Tfr “las” diverso da quello “civilistico-giuridico” ex articolo 2120 cod. civ..**

Secondo l'orientamento a cui l'Agenzia accederebbe nella risposta menzionata da Assonime, **non sarebbe riconosciuta la differenza** rappresentata dal **maggior costo rilevato nel bilancio las ante-2015** in esubero rispetto al dato “civilistico-giuridico” del Tfr.

Questo perché si tratterebbe di un costo rilevato per **competenza** in un periodo in cui gli oneri del personale dipendente **non erano deducibili Irap**.

Questa posizione viene **stigmatizzata da Assonime** in quanto si ritiene **eccessivamente penalizzante** per le imprese *las Adopter*, tenuto conto che la deduzione dovrebbe invece essere ricondotta a **quanto sarebbe stato lecito dedurre** secondo la **scansione “civilistico-giuridica” (articolo 2120 cod. civ.)** e quindi **prescindendo dal maggiore importo** che fosse stato imputato in bilancio **in aderenza alla diversa tecnica attuariale prescritta dagli las**.

Seminario di specializzazione

LA REVISIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Termine biennale per il rimborso dell'Iva versata all'estero

di Luigi Ferrajoli

In tema di rimborso di Iva, nel caso in cui il contribuente abbia erroneamente versato l'imposta non dovuta per carenza del presupposto della territorialità, **il termine entro il quale va avanzata la richiesta di rimborso è quello biennale**, previsto dall'[articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), termine che **decorre dal momento in cui è stato effettuato il versamento** poiché, in una tale evenienza, il **presupposto per la restituzione sussiste sin dall'origine**, senza che assuma rilevanza **l'incertezza soggettiva sul diritto al rimborso**, che è questione di mero fatto, non incidente sulla possibilità giuridica di ripetere l'indebito e, quindi, sulla decorrenza del termine in base al principio generale di cui all'[articolo 2935 cod. civ.](#).

Questo è la conclusione cui giunge la [Corte di Cassazione nella ordinanza n. 15638 dell'11.06.2019](#).

Nel caso in esame una società presentava all'Ufficio **istanza di rimborso delle somme indebitamente versate a titolo di Iva** in relazione ad alcune fatture emesse con riferimento ad operazioni commerciali effettuate in Francia, Paese nel quale l'imposta avrebbe dovuto essere versata avendo la società ivi nominato un **rappresentante fiscale e trattandosi di operazioni territorialmente rilevanti in Francia**.

L'**istanza di rimborso veniva rigettata dall'Agenzia delle Entrate in quanto tardiva**.

Il ricorso del contribuente veniva **accolto sia in primo che in secondo grado** e l'Ufficio impugnava la sentenza di appello, censurando la violazione degli [articoli 2033 e 2946 cod. civ.](#) e dell'[articolo 21 D.Lgs. 546/1992](#), in quanto la CTR aveva riconosciuto il **diritto al rimborso della contribuente** solo perché il pagamento **non era dovuto** non considerando che l'istanza di rimborso deve essere presentata, a pena di decadenza, **entro due anni dal versamento dell'imposta**.

La **Corte di Cassazione**, nell'accogliere il **ricorso dell'Agenzia delle Entrate**, ha richiamato il proprio precedente orientamento espresso in fattispecie simili (si vedano [Corte di Cassazione sentenze n. 12447/2011 e n. 13980/2016](#)) secondo il quale in tema di **rimborso dell'imposta sul valore aggiunto**, nel caso in cui il contribuente abbia erroneamente proceduto al **versamento dell'imposta non dovuta** per carenza del presupposto della territorialità, il termine entro il quale deve essere presentata la **richiesta di rimborso** è quello di **due anni** previsto dall'[articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#).

Tale termine biennale, inoltre, decorre dal momento in cui è stato effettuato il versamento, dal

momento che in una tale fattispecie (versamento di imposta non dovuta per carenza di territorialità) **il presupposto della restituzione sussiste sin dall'origine senza che possa assumere rilevanza l'incertezza soggettiva sul diritto al rimborso**, che essendo questione di mero fatto, non incide sulla possibilità giuridica di ripetere l'indebito e, quindi, sulla decorrenza del termine in base al principio generale di cui all'[articolo 2935 cod. civ.](#), secondo cui la prescrizione inizia a decorrere dal giorno in cui può essere fatta valere.

Nella formulazione del principio sopra evidenziato la **Corte di Cassazione** ha, inoltre, richiamato la **giurisprudenza comunitaria**, ricordando come la **Corte di Giustizia UE** abbia, da un lato, riconosciuto **compatibile con il diritto dell'Unione e conforme al principio di effettività la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza**, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia dell'interessato sia dell'Amministrazione coinvolta, anche se, per definizione, il decorso di tali termini comporta il **rigetto totale o parziale dell'azione proposta**, mentre, dall'altro lato, nelle ipotesi in cui ha riconosciuto il **diritto al rimborso** a prescindere dal maturare del termine di decadenza previsto dalla legislazione nazionale, ha assegnato rilevanza a **situazioni oggettive ed imponderabili** per il contribuente o, comunque, a condotte riferibili all'Amministrazione Finanziaria.

In particolare, si veda la **sentenza 15.12.2011, causa C-427/10 Banca Antoniana Popolare Veneta**, relativa a soggetto che aveva agito come un operatore economico prudente e aveva correttamente assoggettato all'Iva le **operazioni di riscossione dei contributi consortili** da esso effettuate e correttamente versato detta imposta all'Amministrazione Finanziaria, in ossequio alla prassi seguita da tale amministrazione all'epoca della fatturazione di dette operazioni, regime poi **rimesso in discussione retroattivamente dalla stessa Amministrazione finanziaria**, lasciando il soggetto passivo esposto all'azione del suo committente.

Infine, è opportuno ricordare che il termine biennale per la presentazione dell'istanza di restituzione dell'imposta non dovuta è ora previsto in termini generali dall'[articolo 30-ter D.P.R. 633/1972](#), introdotto dall'[articolo 8 L. 167/2017](#) (in vigore dal 12.12.2017) che stabilisce che **"il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data di versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"**.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

RASSEGNA RIVISTE

Cessione dei crediti Iva trimestrali

di Marco Peirolo

Articolo tratto da “Iva in pratica n. 43/2019 ?

L'articolo 12-sexies, D.L. 34/2019 (Decreto Crescita), inserito in sede di conversione dall'articolo 1, comma 1, L. 58/2019, estende la possibilità, per i soggetti passivi Iva, di cedere i crediti Iva emergenti dalle liquidazioni trimestrali, sempreché sussistano i requisiti previsti per la richiesta di rimborso di cui all'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972. Nel ricordare che la novità si applicherà ai crediti per i quali è chiesto il rimborso a decorrere dal 1° gennaio 2020, nel prosieguo si analizza l'attuale disciplina della cessione dei crediti Iva infrannuali alla luce delle indicazioni di prassi, dottrina e giurisprudenza, per poi esaminare le modifiche introdotte dal decreto crescita convertito. [Continua a leggere...](#)

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

Segue il SOMMARIO di “Iva in pratica n. 43/2019 ?

Iva

Cessione dei crediti Iva trimestrali *di Marco Peirolo*

Le novità in tema di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi *di Fabrizio Papotti*

Le note di variazione Iva nel regime speciale dell'editoria *di Marco Peirolo*

Importazione di software conferito in aumento di capitale *di Pier Paolo Ghetti e Sabrina Ferrazzi*

Il caso risolto

Nota di variazione in presenza di società in amministrazione straordinaria *di Centro studi tributari*

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza *di Alberto Alfredo Ferrario*

IVA IN PRATICA

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 Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

ABBONATI ORA