

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

Provvista di fondi per l'esecuzione del mandato esclusa da Iva
di **Marco Peirolò**

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 Peirolò**

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 **perplexi**, 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 Finanza 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.



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 subito **importanti modifiche**.

In particolare:

- a partire **dal 2019 l'imposizione dei redditi esteri non si applica** qualora il soggetto residente in Italia **dimostri** 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 agropecuarias"*), 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.



IVA

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

di **Marco Peirola**

L'Agenzia delle Entrate, con la [risposta all'istanza di interpello n. 275 del 18 luglio 2019](#), ha fornito chiarimenti sulle **modalità di compilazione della fattura elettronica** in caso di **provvista 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 provvista** 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;
- **rivera 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'interpello, 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 accedrebbe 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 Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.



ABBONATI ORA