

**Edizione di giovedì 8 Agosto 2019**

## **DICHIARAZIONI**

**Multiattività e Isa: regole di compilazione**

di **Luca Caramaschi**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Decreto Crescita: limitata rottamazione delle ingiunzioni di pagamento**

di **Angelo Ginex**

## **AGEVOLAZIONI**

**Al via la compensazione dell'ecobonus sulle singole unità immobiliari**

di **Debora Reverberi**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Cessione del diritto di superficie da parte di persone fisiche: regime fiscale**

di **Sandro Cerato**

## **IVA**

**Truffa ai danni della società: trattamento fiscale**

di **Lucia Recchioni**

## DICHIARAZIONI

---

### ***Multiattività e Isa: regole di compilazione***

di Luca Caramaschi

In relazione alle ipotesi di **esclusione** dalla disciplina dei nuovi **indicatori sintetici di affidabilità fiscale** (di seguito Isa) la recente [circolare 17/E/2019](#), al **paragrafo 1.6**, elenca anche i contribuenti che esercitano **due o più attività di impresa** non rientranti nel medesimo Isa e che in relazione alle attività non rientranti tra quella **“prevalente”** i ricavi superano la **soglia del 30 per cento** del totale dei ricavi dichiarati dal contribuente medesimo.

Si tratta dei cosiddetti **contribuenti “multiattività”**, già noti all’abrogata disciplina degli **studi di settore**, e in relazione ai quali si pone comunque un **obbligo di compilazione del modello Isa**.

Detto obbligo, come ribadito dal recente documento di prassi, risponde all’esigenza prospettata dalla Sose di acquisire informazioni necessarie alle **future elaborazioni degli indici sintetici di affidabilità fiscale**, nell’ottica di una **possibile applicazione anche a tale tipologia di soggetti**.

Sul punto, quindi, nessun passo avanti, nel senso che anche il legislatore degli Isa prende atto della attuale **impossibilità** di utilizzare questi nuovi **strumenti di ausilio all’attività di accertamento** in situazioni nelle quali la situazione del contribuente risulta “viziata” da un complesso di attività che presentano **differenti caratteristiche**.

Vale in ogni caso la pena evidenziare la diversa funzione degli Isa rispetto agli **abrogati studi di settore**.

Mentre questi ultimi hanno rappresentato un **vero e proprio strumento di accertamento** (seppur con tutti i difetti che si sono rivelati nel corso del tempo), i nuovi indicatori, come ben precisato dall’[articolo 9-bis, comma 1, D.L. 50/2017](#), si pongono come un nuovo **strumento di “compliance”** teso a favorire l’emersione spontanea di basi imponibili, stimolare l’assolvimento degli obblighi tributari, in un’ottica di **rafforzamento della collaborazione** tra contribuenti e pubblica amministrazione.

Con riferimento ai **contribuenti multiattività**, quindi, il superamento o meno della soglia del 30 per cento determina un effetto assai diverso negli **Isa** rispetto agli studi di settore:

- **mancato superamento** della soglia:
  - lo **studio di settore è valido** ai fini dell’accertamento del contribuente;
  - la **compilazione del modello Isa rappresenta un ausilio** all’attività di accertamento, quale strumento di selezione delle attività da sottoporre a

controllo;

- **intervenuto superamento** della soglia:
  - lo studio di settore rappresenta un ausilio all'attività di accertamento, **quale strumento di selezione delle attività da sottoporre a controllo**;
  - la compilazione del modello Isa ha **un'esclusiva valenza informativa** per i futuri aggiornamenti dello strumento di *compliance*.

Ciò premesso, si ritiene che la logica attraverso la quale valutare il **superamento della citata soglia** ai fini Isa non possa che essere quella mutuata dalla precedente disciplina degli studi di settore.

Rimangono quindi un **necessario riferimento** le previsioni contenute nel **Decreto MEF 11.02.2008** e nella successiva [circolare 31/E/2008](#).

Si fa in primo luogo presente che non necessariamente la “**multiattività**” rilevante ai fini Isa deve coincidere con la possibilità concessa dall'[articolo 36 D.P.R. 633/1972](#) di **separare le attività** ai fini Iva, in quanto è solo necessario che il contribuente abbia aperto in relazione all'attività esercitata il relativo **codice Ateco**.

La regola da seguire poi è quella per la quale, in presenza di più attività svolte, trova applicazione l'Isa relativo alla “**attività prevalente**”, da intendere come “*quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi*” e che va individuata secondo i criteri evidenziati nella citata [circolare 31/E/2008](#): i contribuenti che esercitano più attività d'impresa devono **preliminarmente valutare** se due o più delle attività esercitate sono comprese nello stesso Isa; in detta ipotesi, ai fini della determinazione dell'attività prevalente, si devono sommare i ricavi provenienti dalle attività che, seppur contraddistinte da diversi **codici d'attività**, rientrano nel campo di applicazione del medesimo Isa.

Per quanto attiene, inoltre, alle concrete modalità di **annotazione separata** dei ricavi, la [circolare 31/E/2008](#) precisa che il contribuente può utilizzare il **metodo** da lui ritenuto più idoneo quali codici causali, registri sezionali, schede extracontabili, ecc.

Riprendendo quindi una delle esemplificazioni contenute nella [circolare 31/E/2008](#), adattate alla nuova **disciplina degli ISA**, si riporta quanto segue.

## ESEMPIO

*Un contribuente presenta la seguente situazione:*

- *attività X (modello ISA A) € 100.000 (20%)*
- *attività Y (modello ISA A) € 200.000 (40%)*
- ***attività Z (modello ISA B) € 200.000 (40%)***

*In quanto risultano prevalenti i ricavi da attività ricomprese nel modello Isa A (unitariamente*

considerate) il contribuente dovrà compilare il **modello Isa A** con l'indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all'intera attività d'impresa esercitata.

Poiché l'attività diversa da quella principale è **superiore alla soglia del 30%**, come già osservato in precedenza, la compilazione del modello Isa A ha un'esclusiva **valenza informativa per i futuri aggiornamenti** dello strumento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Infine, si ritiene restino valide anche le osservazioni formulate dalla [circolare 31/E/2008](#) in merito a tutte quelle situazioni in cui le attività **prevalenti** si attestano in prossimità (ovvero siano leggermente inferiori) della soglia del 30 per cento.

A tal proposito conserva la sua attualità il richiamo operato alla precedente [circolare 5/E/2008](#) nella quale l'Agenzia, sconfessando l'**automatismo accertativo** in presenza di non congruità alle risultanze degli **studi di settore**, ha affermato che “...., qualora le risultanze degli studi di settore depongano per la non congruità della posizione del contribuente, ove la stessa sia caratterizzata dal conseguimento di ricavi per le **attività non prevalenti pari o inferiori al 30 per cento di quelli complessivi**, l'Ufficio dovrà tener conto di tale particolare situazione nella fase del contraddittorio con il contribuente. Stante il contestuale esercizio delle attività non prevalenti, la **stima** dei ricavi presunti, operata mediante lo **studio di settore** relativo alla o alle attività prevalenti, potrebbe infatti, in casi specifici, **non cogliere adeguatamente la effettiva situazione del contribuente**. Tale eventualità potrebbe verificarsi, ad esempio, laddove l'incidenza dei ricavi delle attività non prevalenti, su quelli complessivi, **sia prossima alla soglia del 30 per cento**, così come qualora le attività non prevalenti siano **disomogenee** rispetto a quelle considerate dallo studio di settore applicabile”.

Considerato che **gli Isa non rappresentano uno strumento di accertamento**, bensì uno strumento di selezione dell'**attività da sottoporre a controllo**, si ritiene che la presenza di una **situazione prossima alla soglia del 30 per cento** possa in ogni caso rappresentare un **utile elemento di “difesa”**, laddove a seguito della non “affidabilità” dimostrata dai nuovi indicatori, l'Agenzia delle entrate decida di prendere in esame la posizione del contribuente.



Seminario di specializzazione

**CONVERSIONE DEL DECRETO CRESCITA, ISA  
E NOVITÀ DELL'ESTATE**

Scopri le sedi in programmazione >

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***Decreto Crescita: limitata rottamazione delle ingiunzioni di pagamento***

di Angelo Ginex

Il **D.L. 34/2019** (c.d. Decreto crescita), convertito con modificazioni in legge lo scorso 29 giugno, estende, seppur con **limiti**, alle **ingiunzioni di pagamento** quanto previsto dall'[articolo 3 D.L. 119/2018](#), al fine di equiparare il trattamento riservato a coloro che sono soggetti a riscossione mediante ruolo e a coloro che sono soggetti al metodo dell'ingiunzione, nonché di **prorogare** quanto inizialmente previsto dall'[articolo 6-ter D.L. 193/2016](#).

In particolare, l'[articolo 15 D.L. 34/2019](#) stabilisce che: «Con riferimento alle **entrate, anche tributarie, delle regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni, non riscosse a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale (R.D. 639/1910), notificati, negli anni dal 2000 al 2017, dagli enti stessi e dai concessionari della riscossione, i predetti enti territoriali possono stabilire, entro 60 giorni [...], l'esclusione delle sanzioni relative alle predette entrate. Gli enti territoriali, entro 30 giorni, danno notizia dell'adozione dell'atto di cui al primo periodo mediante pubblicazione nel proprio sito internet istituzionale**».

Gli enti locali possono, quindi, introdurre la **definizione agevolata** delle ingiunzioni fiscali mediante **apposita delibera del Consiglio Comunale**, nella quale occorre dar atto:

- del **numero di rate** e della loro **scadenza**, che non può superare il 30.09.2021;
- delle **modalità di accesso** alla definizione agevolata;
- dei **termini di presentazione** dell'istanza;
- del **termine** entro cui l'Ente locale o il concessionario della riscossione trasmette ai contribuenti la **comunicazione** contenente l'**ammontare** complessivo delle **somme dovute**.

**Definibili** sono le **sole sanzioni** di tutti i provvedimenti aventi ad oggetto **entrate tributarie e patrimoniali** e notificati **dal 2000 al 2017**.

Esclusi sono invece:

- **interessi di mora**;
- **crediti** derivanti da **pronunce di condanna** della **Corte dei Conti**;
- **pene pecuniarie** derivanti da **sentenze o provvedimenti di condanna** in sede **penale**;
- **sanzioni diverse** da quelle irrogate per **violazioni di norme tributarie**;
- **somme dovute** a titolo di **recupero di aiuti di Stato** di cui all'[articolo 16 Regolamento](#)

[\(UE\) 2015/1589.](#)

Per le **sanzioni amministrative** derivanti da **violazioni** di norme del **Codice della Strada**, la definizione opera **solo** per gli **interessi**.

La **presentazione** dell'**istanza** comporta la **sospensione** dei termini di **prescrizione** e di **decadenza** per il recupero delle somme ivi dedotte.

Ciò posto, l'istituto in rassegna cede delle **criticità** che sono state evidenziate dall'**IFEL** nella **nota di approfondimento del 30.05.2019**.

In particolare, sembra che **non** possano essere **definite** le **ingiunzioni** notificate **prima del 2000** e per le quali sono stati posti in essere **atti interruttivi** della **prescrizione**.

Inoltre, attesi gli ampi margini di **autonomia** riservati all'Ente locale nella regolamentazione dei **criteri d'accesso** alla definizione agevolata, si ritiene possibile disporre l'accesso alla rottamazione limitatamente a **determinate annualità** d'imposta, ad **alcune** delle **entrate** di propria competenza, alle **ingiunzioni già oggetto** di **provvedimenti di rateizzo** e ai **crediti** inclusi in proposte di accordo o di piani del consumatore di cui alla **L. 3/2012**.

Da ultimo, l'IFEL ha rilevato le **differenze** tra l'istituto in disamina e la **rottamazione dei ruoli**.

Oltre alla già detta **esclusione degli interessi**, la definizione delle ingiunzioni diverge rispetto a quella dei ruoli per il **periodo** massimo di **rateazione**, nonché per la **disciplina** relativa ai **tardivi versamenti**.

Nella specie, se la **rottamazione** di cui al **D.L. 119/2018** prevede la **possibilità di rateizzare** sino al **2023**, la **definizione delle ingiunzioni** deve concludersi improrogabilmente **entro il 30.09.2021**.

Quanto ai tardivi versamenti, invece, l'[articolo 15 D.L. 34/2019](#) **non** reca la **possibilità di mantenere** gli **effetti** della **rottamazione** in caso di **lieve ritardo**, al pari dell'[articolo 3, comma 14-bis, D.L. 119/2018](#).

Ad ogni modo, pare **possibile** introdurre detta opportunità, all'atto dell'emanazione del regolamento comunale, inserendo una **norma regolamentare** del tipo: «*Le **sanzioni** previste dalla legge e dal presente regolamento, in caso di ritardato pagamento, ivi compresa l'inefficacia della definizione agevolata, si applicano soltanto ai **ritardi superiori al quinto giorno successivo a ciascuna scadenza***».

Da ultimo, pare opportuno che si dia la possibilità al contribuente di definire anche le **single poste** ingiunte, qualora l'**ingiunzione** notificata abbia ad **oggetto crediti** di **diversa natura** o **crediti** relativi a **più annualità** d'imposta.

Seminario di specializzazione

## **D.L. "CRESCITA": LE NOVITÀ 2019 PER LE IMPRESE E LE PERSONE FISICHE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)



## AGEVOLAZIONI

---

### ***Al via la compensazione dell'ecobonus sulle singole unità immobiliari***

di Debora Reverberi

Con la [risoluzione 74/E/2019](#) del 05.08.2019 l'Agenzia delle entrate ha disposto l'utilizzo del preesistente codice tributo "6890" per la fruizione tramite compensazione nel modello F24, da parte del cessionario, del credito d'imposta corrispondente alle detrazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica (c.d. ecobonus) effettuati sulle singole unità immobiliari.

L'[articolo 1, comma 3, lett. a\), n. 5 e n. 9, L. 205/2017](#) (c.d. Legge di Bilancio 2018) ha esteso la facoltà di cessione del credito corrispondente alle detrazioni per interventi di riqualificazione energetica, originariamente prevista all'[articolo 14, commi 2-ter e 2-sexies, D.L. 63/2013](#), convertito con modificazioni dalla L. 90/2013, con riferimento alle parti comuni degli edifici condominiali, anche alle singole unità immobiliari.

**Le modalità attuative della cessione dell'ecobonus sono state definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 18.04.2019, relativamente ai seguenti aspetti:**

- ambito applicativo **soggettivo**
- ambito applicativo **oggettivo** e caratteristiche del credito cedibile
- **adempimenti per la comunicazione** dei dati relativi alla cessione del credito
- **modalità di fruizione del credito dal cessionario**
- modalità di comunicazione dei dati e di utilizzo del credito corrispondente alla detrazione.

**Il credito d'imposta attribuito al cessionario, che non sia stato oggetto di successiva cessione e che risulti dalle comunicazioni inviate all'Agenzia delle entrate dai soggetti aventi diritto alla detrazione, soggiace alle seguenti modalità di fruizione:**

- è **ripartito in dieci quote annuali**
- è utilizzabile in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#) e successive modificazioni
- la compensazione è effettuabile **a decorrere dal 20.03 dell'anno successivo a quello di sostenimento della spesa e, comunque, dopo l'accettazione del credito stesso**
- la **compensazione deve avvenire tramite presentazione del modello F24** esclusivamente con i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline), pena lo **scarto del modello**



- il credito d'imposta non è soggetto ai limiti di compensazione di cui all'[articolo 34 L. 388/2000](#).

I controlli automatizzati dell'Amministrazione finanziaria effettuati in fase di elaborazione del modello F24 hanno la finalità di verificare che l'ammontare dei crediti utilizzati in compensazione non ecceda l'importo della quota disponibile per ciascuna annualità, pena lo scarto del modello comunicato al soggetto trasmittente tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

In sede di compilazione del modello di pagamento F24 il codice tributo "6890" va esposto nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il cessionario debba procedere alla restituzione del credito compensato, nella colonna "importi a debito versati".

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		6890		2019		6 0 0 0 0 0	
codice ufficio	codice atto						
				TOTALE	A	B	6 0 0 0 0 0
							SALDO (A-B)
							- 6 0 0 0 0 0

Per quanto concerne la colonna "anno di riferimento" le istruzioni alla compilazione del modello F24 prevedono l'indicazione dell'anno di fruibilità della quota annuale di credito d'imposta ceduto.

Nell'esemplificazione in figura trattasi di utilizzo in compensazione della prima quota dell'ecobonus su spese sostenute nel 2018 con indicazione dell'anno di riferimento "2019"; l'utilizzo in compensazione della seconda quota, fruibile dal 01.01.2020, comporta l'indicazione dell'anno di riferimento "2020" e così via.

Qualora la quota annuale di credito ceduto non sia utilizzata in compensazione nell'anno di fruibilità può essere utilizzata negli anni successivi, previa indicazione nella colonna "anno di riferimento" dell'anno originario di fruibilità, indipendentemente dal periodo d'imposta in cui avviene la compensazione effettiva.

Seminario di specializzazione

## BITCOIN, CRIPTOVALUTE, BLOCKCHAIN QUESTIONI GIURIDICHE E ASPETTI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Cessione del diritto di superficie da parte di persone fisiche: regime fiscale***

di **Sandro Cerato**

La **cessione del diritto di superficie** da parte di una persona fisica genera sempre **redditi diversi immobiliari**, con conseguente **esclusione da tassazione** se trattasi di **terreno agricolo detenuto da oltre cinque anni**.

È questa la conclusione cui si perviene oggi per identificare il **trattamento fiscale** derivante dalla **cessione del diritto di superficie** ad opera di una **persona fisica**.

Trattandosi di un **diritto reale**, il punto di partenza è costituito dall'[articolo 9, comma 5, Tuir](#), secondo cui *“ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che comportano **costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento**”*.

Pertanto, **anche la cessione del solo diritto di superficie a titolo oneroso è equiparata alla cessione della piena proprietà di un bene immobile**.

Conseguentemente, la plusvalenza riveniente dalla **cessione del diritto** in questione rientra tra quelle “immobiliari” di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. b\), Tuir](#).

Tuttavia, secondo una prima interpretazione dell'Agenzia delle Entrate ([circolare 36/E/2013](#)) la plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso del diritto di superficie deve essere inquadrata, alternativamente:

- tra i **redditi diversi “immobiliari”** di cui all'[articolo 67, lett. b\), Tuir](#), esclusivamente nell'ipotesi in cui il diritto sia stato acquistato in precedenza a titolo oneroso;
- tra i **redditi diversi di cui all' [67, comma 1, lett. l\), Tuir](#)** (corrispettivi derivanti da obblighi di fare, non fare o permettere), quando il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie è stato **acquisito a titolo originario** (ossia quando in precedenza non è stato pagato un corrispettivo per l'**acquisizione del diritto di superficie**, bensì per l'acquisizione della **proprietà del bene**).

Secondo l'Agenzia delle Entrate la **descritta distinzione si rendeva necessaria**, poiché, solo laddove il **diritto di superficie fosse stato acquisito in precedenza**, al corrispettivo di vendita si sarebbe potuto contrapporre un termine omogeneo, con conseguente **qualificazione del reddito quale plusvalenza immobiliare**.

Al contrario, si riteneva che, se i due **termini** non potevano essere considerati tra di loro **omogenei**, la plusvalenza non doveva essere inquadrata tra quelle **immobiliari**, bensì tra quelle **“residuali”** di cui alla citata [lett. l\) dell'articolo 67 Tuir](#).

Sul fronte giurisprudenziale, negli anni scorsi si è pronunciata la [Suprema Corte con la sentenza n. 15333/2014](#), secondo cui la **cessione del diritto di superficie** rientra in ogni caso tra i **redditi diversi immobiliari** ([articolo 67, lett. b, Tuir](#)), e **non** tra quelli derivanti da **obblighi di fare, non fare e permettere** ([lett. l dell'articolo 67](#)) poiché in tale ultima disposizione possono rientrare solamente i **redditi derivanti dalla cessione di diritti di natura “personale”** e non dal trasferimento di diritti reali.

Sulla stessa lunghezza d'onda si segnala una sentenza della [CTP Reggio Emilia \(n. 222/2/2017\)](#) secondo cui essendo il **diritto di superficie un diritto reale**, è pienamente applicabile l'[articolo 9, comma 5, Tuir](#), implicante l'equiparazione della **disciplina fiscale** relativa alle cessioni a titolo oneroso della piena proprietà degli immobili agli atti che importano la **costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento**.

Per la **persona fisica**, quindi, il **corrispettivo** derivante dalla cessione del **diritto di superficie** costituisce reddito diverso ex [articolo 67, comma 1, lett. b\), Tuir](#), qualora si tratti di **area**.

In caso di **cessione di terreno agricolo**, invece, **nessuna tassazione, salvo** che **non siano trascorsi meno di cinque anni dall'acquisto**.

Con la [risposta a interrogazione parlamentare del 15 settembre 2016 n. 5-09475](#), l'Agenzia delle Entrate ha preso atto del **contrasto** tra l'**orientamento dell'Amministrazione finanziaria** e della **giurisprudenza** e con la [circolare 6/E/2018](#) ha **mutato orientamento**.

Come si legge nel documento in questione, infatti, *“Tenuto conto dell'**orientamento della Suprema Corte** e stante la **formulazione generica dell'articolo 9, comma 5, del Tuir**, si ritiene che l'equiparazione effettuata dalla norma debba **operare indistintamente ogni volta in cui si configuri la costituzione o la cessione, a titolo oneroso, di diritti reali di godimento e, nel caso specifico, del diritto di superficie**”*.

Pertanto, **si rientra in ogni caso nella fattispecie di cui all'articolo 67, lett. b)**, con la conseguenza che se la cessione riguarda un **terreno agricolo** il decorso del **quinquennio** esclude da **tassazione la plusvalenza**.

Infine, nel caso in cui il **diritto reale di superficie sia concesso senza un precedente acquisto a titolo oneroso**, la plusvalenza sarà determinata individuando il **“prezzo di acquisto”** originario del diritto secondo un criterio di tipo **proporzionale**, fondato sul **rapporto tra il valore complessivo attuale del terreno agricolo o dell'area fabbricabile e il corrispettivo percepito** per la costituzione del **diritto di superficie**, da applicare al costo originario di acquisto del terreno (si veda quanto descritto in precedenza, nonché la [risoluzione AdE 379/E/2008](#)).

Seminario di specializzazione

## **L'IMPRESA AGRICOLA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### ***Truffa ai danni della società: trattamento fiscale***

di **Lucia Recchioni**

A seguito di una **truffa** subita la **società** può emettere una **nota di variazione**, per **recuperare l'iva versata**, a decorrere dalla **data di irrevocabilità della sentenza** che ha accertato la **truffa** e al più tardi con la **dichiarazione** relativa allo stesso anno. Ai fini **Ires** e **Irap** l'**utilizzo del fondo** (il cui **accantonamento** era stato **ripreso a tassazione**) determina la possibilità di operare una **variazione in diminuzione nel periodo d'imposta** in cui avviene. È questo, in estrema **sintesi**, il **contenuto** della [risposta all'istanza di interpello n. 331 del 07.08.2019](#).

Il **caso** riguarda una società che aveva ricevuto una serie di ordini dal **dipendente di un'altra impresa**, il quale, però, pur agendo in nome e per conto dell'**impresa** stessa, dopo aver **ricevuto la merce**, la **rivendeva in nero a soggetti terzi**.

La **società istante** emetteva quindi le **fatture** alla società il cui nome era stato speso nell'ambito dei **rapporti di compravendita** e rilevava conseguentemente dei **crediti in bilancio**. Sennonché, successivamente, vedeva ovviamente **contestarsi tutte le fatture**.

La **società** promuoveva sia un'**azione penale**, sia un'**azione civile**, rilevando tuttavia che il **patrimonio sul quale soddisfarsi era incapiente**.

Si rivolgeva pertanto all'Agenzia delle entrate per conoscere il **trattamento ai fini Iva e Ires** delle **somme oggetto di fatturazione**.

Con riferimento ai **profili Iva**, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che **la possibilità di effettuare la rettifica dell'imposta**, dopo l'emissione e la registrazione di una fattura attiva, è disciplinata dall'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#), il quale riconosce il diritto del cedente di **portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione** quando **l'operazione viene meno in tutto o in parte** "*in conseguenza di **dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili***" nonché "*per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose*".

Potendo la fattispecie in esame essere ricondotta ai **vizi genetici del rapporto**, tra i quali possono essere richiamati la **nullità**, l'**annullabilità** e "**simili**", la società truffata può emettere una **nota di variazione ai sensi dell'**[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#).

**Due aspetti** vengono però sottolineati nell'ambito della **risposta all'istanza di interpello**.

In primo luogo viene ricordato che la **Corte di Giustizia**, con riferimento ad un analogo caso di

truffa, ha affermato che il **diritto alla rettifica** sopra richiamato *“potrà tuttavia essere negato al suddetto acquirente **qualora si accerti, alla luce di elementi oggettivi, che (...) egli sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che la realizzazione di tale cessione era incerta**”* ([sentenza 31.05.2018, cause riunite C660/16 e C-661/16, punti 49, 51 e dispositivo](#)).

La possibilità di **recuperare** l'Iva erroneamente versata è quindi **subordinata** al presupposto che la Società, al momento dell'**emissione delle fatture attive, non sapeva o non poteva ragionevolmente sapere** che tale cessione era da **considerare nulla** perché oggetto di **frode** da parte del suo agente, e tale condizione deve essere accertata sulla base di **elementi oggettivi**.

Inoltre si ricorda che le disposizioni di cui all'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) devono esser coordinate con le previsioni di cui all'**articolo 19 dello stesso decreto**, in forza del quale la **detrazione** dell'imposta può essere effettuata *“al più tardi con la **dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”*.

Pertanto, nel caso prospettato, il *dies a quo* coincide con l'**irrevocabilità della sentenza che ha accertato la truffa** (ovvero il **5 settembre 2017**), essendo invece **irrilevanti** tutti i **successivi eventi** che hanno caratterizzato la vicenda.

L'Agenzia delle entrate chiarisce dunque che *“ferma l'impossibilità di presentare una **dichiarazione integrativa Iva a favore ai sensi dell'articolo 8, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322** (si veda, sul punto, la **risposta ad interpello n. 55 del 2019** pubblicata lo scorso febbraio sul sito istituzionale dell'Agenzia), **per recuperare l'imposta a suo tempo versata, l'Istante può avvalersi dell'articolo 30-ter del decreto Iva**”*.

La **società**, secondo l'interpretazione offerta dall'Agenzia delle entrate, dovrà quindi richiedere, **entro il 5 settembre 2019**, la **restituzione dell'imposta** versata e non dovuta.

Diverso trattamento deve essere invece riservato alle **somme dovute dallo stesso agente**, il quale, non solo aveva **acquistato merce in nome e per conto della società** per la quale lavorava, ma aveva anche **acquistato merci per proprio conto senza effettuare il pagamento** degli importi dovuti.

Con riferimento a queste ultime somme, essendo stata esperita **azione esecutiva mobiliare**, il termine per l'emissione delle **note di variazione in diminuzione** decorre *“quando dal **verbale di pignoramento** redatto dall'ufficiale giudiziario **risulti la mancanza di beni da pignorare** ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità”*.

Essendo il **pignoramento** in questione risalente al **maggio 2019**, da questa data è possibile per la Società procedere all'**emissione delle note di variazione** con successiva e conseguente **detrazione dell'imposta**.

Per quanto riguarda, infine, le **imposte dirette**:

- l'**utilizzo del fondo accantonato** determina la possibilità di operare una **variazione in diminuzione ai fini Ires** nel periodo d'imposta in cui avviene,
- sempre nel **periodo d'imposta** in cui avviene l'**utilizzo del fondo** le somme sono deducibili ai fini Irap.

Seminario di specializzazione

**LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER GLI IMPATRIATI:  
NOVITÀ E APPLICAZIONI PRATICHE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)