

Edizione di mercoledì 20 Novembre 2019

RISCOSSIONE

Decreto fiscale: novità in materia di versamento delle ritenute

di Lucia Recchioni

LAVORO E PREVIDENZA

Contributi alla Gestione Separata Inps: secondo acconto

di Luca Mambrin

RISCOSSIONE

Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione

di Clara Pollet, Simone Dimitri

REDDITO IMPRESA E IRAP

Accantonamenti indeducibili nonostante la derivazione rafforzata

di Alessandro Bonuzzi

IVA

Esente da Iva anche l'esportazione con soggetto non identificato

di Davide Albonico

RISCOSSIONE

Decreto fiscale: novità in materia di versamento delle ritenute

di Lucia Recchioni

Il Decreto fiscale ([articolo 4 D.L. 124/2019](#)) è intervenuto, tra l'altro, sulle modalità di **versamento delle ritenute fiscali** effettuate da **imprese appaltatrici e subappaltatrici** o alle quali è stato comunque **affidato il compimento di un'opera o di un servizio**.

Originariamente, con riferimento al versamento delle ritenute fiscali, era prevista la **responsabilità solidale** del committente ai sensi dell'[articolo 35, comma 28, D.L. 223/2006](#): tale disposizione, però, è stata abrogata dall'[articolo 28 D.Lgs. 175/2014](#).

La disciplina in esame interviene quindi non limitandosi a reintrodurre il principio di responsabilità solidale, ma prevedendo una **nuova modalità di versamento delle ritenute**, la quale troverà applicazione a decorrere dal **1° gennaio 2020** e si articolerà nelle seguenti fasi:

1. **almeno cinque giorni lavorativi prima della scadenza del versamento** le imprese affidatarie, appaltatrici (o subappaltatrici) devono versare al committente (o all'appaltatore), **su specifico conto corrente bancario o postale da quest'ultimo comunicato**, la provvista necessaria all'effettuazione del versamento mensile delle ritenute fiscali. Se sono **già maturati corrispettivi** non ancora corrisposti dal committente, le imprese appaltatrici possono richiedere di effettuare il versamento rivalendosi su tali corrispettivi e non rimettendo, pertanto, la necessaria provvista;
2. entro lo stesso termine, le imprese appaltatrici (o subappaltatrici) **trasmettono al committente** (o all'appaltatore), **a mezzo pec**: un **elenco nominativo di tutti i lavoratori impiegati, nel mese precedente**, direttamente nell'esecuzione dell'opera, con il dettaglio delle ore, della retribuzione e delle ritenute; tutti i **dati utili alla compilazione dei modelli F24; i dati identificativi del bonifico effettuato**;
3. il **committente esegue il versamento delle ritenute effettuate dal datore di lavoro** per le retribuzioni corrisposte al lavoratore direttamente impiegato nell'ambito della prestazione, mediante **delega F24**, alle ordinarie scadenze, **senza possibilità di utilizzare propri crediti in compensazione** e indicando nella delega di pagamento il **codice fiscale del soggetto che ha effettuato le ritenute** quale soggetto per conto del quale il versamento è eseguito;
4. il **committente** che ha effettuato il pagamento per conto delle imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici **comunica, entro cinque giorni, a mezzo pec**, a queste ultime, l'effettuazione del pagamento. Le imprese che hanno provveduto al versamento delle ritenute al committente o a richiesta di compensazione con i corrispettivi maturati nei confronti dello stesso e **non ricevono evidenza** dell'effettuazione del versamento delle ritenute da parte di quest'ultimo, **comunicano**

tale situazione all'Agenzia delle entrate.

Pare evidente la **complessità del meccanismo**, anche da un punto di vista amministrativo, essendo necessario, per tutte le imprese alle quali è stato affidato il compimento di un'opera o di un servizio, **mettere a disposizione tutti i dati già cinque giorni prima della data di scadenza del versamento**.

Tale particolare difficoltà assume ancor più rilievo ove si consideri il **vasto ambito di applicazione della norma**, la quale, invero, non si limita a regolamentare soltanto i rapporti nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto.

Come chiarisce infatti la **Relazione illustrativa** “*l'ambito applicativo non è limitato esclusivamente ai contratti di appalto, dovendo intendersi ricompresi nella locuzione utilizzata anche i contratti non nominati, o misti, nonché i contratti di subfornitura, logistica, spedizione e trasporto, nei quali oggetto del contratto è comunque l'assunzione di un obbligo di fare da parte dell'impresa appaltatrice*”.

Anche dal punto di **vista soggettivo** la norma presenta un ampio ambito di applicazione, operando non solo nei confronti dei **committenti “imprenditori”** ma anche nei casi in cui i **committenti rivestono la qualifica di enti pubblici o enti non commerciali privati**. Restano esclusi soltanto, oltre ai committenti “privati”, i **committenti non residenti** o che si **presumono residenti** ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'[articolo 73, comma 5-bis, Tuir](#): in questo caso, infatti, il legislatore ha ritenuto che lo spostamento dell'obbligo di versamento al committente **non fornisca alcuna maggiore tutela** degli interessi erariali.

A fronte delle nuove procedure di versamento, la norma ridisegna anche il **regime di responsabilità** per gli omessi versamenti. Il **comma 7** dell'[articolo 17-bis D.Lgs. 241/1997](#) prevede infatti quanto segue:

- le **imprese appaltatrici e subappaltatrici** sono **responsabili della corretta determinazione ed esecuzione** delle ritenute alla fonte, nonché dell'**omesso versamento** ove **non abbiano consegnato la provvista** al committente (ovvero non abbiano richiesto la compensazione con i crediti già maturati),
- il **committente è responsabile del versamento delle ritenute**, laddove allo stesso sia stata **messa a disposizione la provvista** per effettuare il versamento, nonché tutti i dati necessari all'esecuzione (è invece **esclusa** qualsiasi responsabilità per la **corretta determinazione** degli importi trattenuti ai lavoratori).

Da ultimo, il **comma 9** prevede l'obbligo, per i committenti, di **sospendere i pagamenti all'impresa appaltatrice** nel caso in cui **non sia stata resa disponibile la provvista** per effettuare il **versamento** delle ritenute, oppure non siano stati messi a disposizione dello stesso i **dati** necessari; l'inadempimento, protrattosi per un periodo di tempo pari a **90 giorni**, obbliga inoltre il committente a **comunicare all'Agenzia delle entrate l'inadempimento** da parte dei propri fornitori.

Tutto quanto finora esposto, giova tuttavia precisare che è comunque possibile, per le **imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, eseguire direttamente il versamento delle ritenute** (“sfuggendo”, quindi, a tutte le novità appena richiamate), comunicando al committente tale **opzione** almeno **cinque giorni lavorativi prima della scadenza del versamento**.

Alla **comunicazione** dovrà essere allegata la **certificazione dei requisiti previsti dalla norma** per poter versare “direttamente” le ritenute, ovvero:

- a) **risultare in attività da almeno cinque anni ovvero aver eseguito nel corso dei due anni precedenti complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo superiore a euro 2 milioni;**
- b) **non avere iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi** affidati agli agenti della riscossione relativi a tributi e contributi previdenziali **per importi superiori ad euro 50.000,00**, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.

L'**autenticità della certificazione** potrà essere verificata dal committente mediante apposito servizio telematico che sarà messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

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



Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DEL D.L. 124/2019

Scopri le sedi in programmazione >

LAVORO E PREVIDENZA

Contributi alla Gestione Separata Inps: secondo acconto

di Luca Mambrin

Entro il prossimo **2 dicembre** i **contribuenti iscritti alla Gestione Separata Inps** dovranno effettuare il **versamento della seconda rata dell'acconto per l'anno 2019** dei contributi previdenziali dovuti.

Per quanto riguarda **le aliquote** da applicare per la determinazione dell'**acconto 2019**, è necessario fare riferimento alla [circolare Inps 19/2019](#).

Collaboratori e figure assimilate:

- l'[articolo 2, comma 57, L. 92/2012](#) ha disposto che, **per i soggetti iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata** di cui all'[articolo 2, comma 36, L. 335/1995](#), (quali ad esempio i collaboratori coordinati e continuativi, i soci di società a responsabilità limitata che percepiscono compenso in qualità di amministratori, gli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro, i lavoratori autonomi occasionali che hanno superato la soglia dei 5.000 euro, i venditori porta a porta se i compensi percepiti nell'anno superano l'importo di euro 6.410,26, ecc.) l'aliquota contributiva e di computo, invariata rispetto allo scorso anno, è, per **l'anno 2019, pari al 33%**;
- la **L. 81/2017** recante *"Misure per la tutela del lavoro autonomo non imprenditoriale e misure volte a favorire l'articolazione flessibile nei tempi e nei luoghi di lavoro subordinato"* ha previsto che, a decorrere dal **1° luglio 2017**, per i collaboratori, gli assegnisti e i dottorandi di ricerca con borsa di studio, i titolari degli uffici di amministrazione, i sindaci e revisori, iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata, **non pensionati e privi di partita Iva**, è dovuta **un'aliquota contributiva aggiuntiva pari allo 0,51%**.

La [circolare Inps 19/2019](#) ha precisato poi che sono comunque in vigore le seguenti aliquote:

- **0,50%**, stabilita dall'[articolo 59, comma 16, L. 449/1997](#) (utile per il finanziamento dell'onere derivante dalla estensione della tutela relativa alla maternità, agli assegni per il nucleo familiare e alla malattia, anche in caso di non degenza ospedaliera);
- **0,22%**, disposta dall'[articolo 7 D.M. 12.07.2007](#).

Per i soggetti già **pensionati** o assicurati presso altre forme previdenziali obbligatorie, **l'aliquota per il 2019 è stabilita al 24%**.

Professionisti:

- l'[articolo 1, comma 165, Legge di Stabilità 2017](#) ha disposto che, a decorrere dall'anno 2017, per i lavoratori autonomi, titolari di posizione fiscale a fini Iva, iscritti alla gestione separata Inps e che non risultano iscritti ad altre gestioni di previdenza obbligatoria e che non siano pensionati, **l'aliquota contributiva è pari 25%**;
- non è stato modificato invece quanto previsto in merito all'ulteriore aliquota contributiva pari allo **0,72%** (tutela relativa alla maternità, agli assegni per il nucleo familiare, alla degenza ospedaliera, alla malattia ed al congedo parentale).

Per i soggetti già **pensionati** o assicurati presso altre forme previdenziali obbligatorie **l'aliquota, per il 2019, è stabilita al 24%**.

Di fatto, dunque, anche per il 2019 sono confermate le differenziazioni delle aliquote relativamente ai soggetti non iscritti presso altre forme previdenziali obbligatorie a seconda che siano o meno titolari di partita Iva. Pertanto, le aliquote dovute per la contribuzione alla gestione separata per l'anno 2019, sono complessivamente fissate come segue.

Collaboratori e figure assimilate	Aliquota 2019
Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie per i	34,23%
quali è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL	
Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie per i	33,72%
quali non è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL	
Soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria	24%
Liberi professionisti	Aliquota 2019
Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie	25,72%
Soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria	24%

Le predette aliquote devono essere applicate facendo riferimento ai redditi conseguiti fino al raggiungimento del **massimale di reddito** pari a **102.543 euro**.

Per quanto riguarda la modalità di determinazione dell'acconto, utilizzando il metodo storico, l'importo sarà pari all'80% del contributo dovuto calcolato sui redditi prodotti e dichiarati nel modello Redditi 2019, ricavabili:

- nel quadro RE (reddito da lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni), al **rgo RE25** per la generalità dei lavoratori autonomi;
- nel quadro RH (reddito di partecipazione in società di persone ed assimilate), al rigo **RH17/RH18 col. 1** per coloro che esercitano l'attività in forma associata;
- nel quadro **LM, nel rigo LM6-LM9** della sezione I per i soggetti che hanno adottato il regime dell'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità ai sensi dell'[articolo 27 D.L. 98/2011](#), avendo barrato la casella "autonomo", ovvero al rigo **LM34-LM37** della sezione II per i contribuenti che hanno adottato il regime forfetario, avevo sempre barrato la casella "autonomo".

L'acconto deve essere versato in due rate di pari importo entro le scadenze previste per il pagamento delle imposte sui redditi, e quindi per l'anno 2019 **entro il 1° luglio** o il 31 luglio 2019, con la maggiorazione dello 0,4% (**ovvero entro il 30.09** o 30.10 con la maggiorazione dello 0,4% per i oggetti che hanno fruito della proroga), mentre il **secondo acconto deve essere versato in un'unica soluzione entro il 2 dicembre 2019**.

Resta ferma la possibilità per i contribuenti di determinare l'acconto dovuto con il **metodo previsionale** nel caso in cui si presuma di conseguire un reddito nel 2019 inferiore a quanto dichiarato nel 2018 e quindi versare un acconto inferiore (o non versare alcun importo) rispetto a quanto sarebbe dovuto utilizzando il metodo storico.

ESEMPIO

Un contribuente, che esercita attività professionale di consulenza alle imprese, ha aperto la partita Iva il 1° gennaio 2018 ed è iscritto alla gestione separata Inps; ha conseguito nel 2018 un reddito netto pari ad € 19.000 (determinato come differenza tra i compensi percepiti ed i costi sostenuti). Il contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi doveva versare:

€ 19.000*25,72% = € 4.886,80 a titolo di saldo per l'anno 2018.

Dovrà versare anche gli acconti per il 2019 utilizzando come base di calcolo il reddito conseguito nel 2018 e le aliquote previste per l'anno 2019:

€ 19.000*25,72% = € 4.886,80

€ 4.886,80 *80% = 3.909,44.

Unitamente al saldo doveva essere versato il primo acconto pari ad € 1.954,72 (40% del contributo dovuto); entro il 2 dicembre 2019 il contribuente dovrà versare il secondo acconto pari ad € 1.954,72 (40% del contributo dovuto).

Seminario di specializzazione

**IMPRESA SOCIALE: STATUTO E NORME OBBLIGATORIE,
FISCALITÀ, RAPPORTI SOCIALI E VIGILANZA**

Scopri le sedi in programmazione >

RISCOSSIONE

Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione

di Clara Pollet, Simone Dimitri

In un [precedente intervento](#) avevamo già trattato il **divieto dell'accollo del debito tributario**; il **decreto fiscale** pone (si spera) la parola fine su un argomento che negli anni ha generato purtroppo diversi danni a discapito dei contribuenti e delle casse dello Stato.

L'[articolo 1 D.L. 124/2019](#) disciplina l'accollo del debito di imposta altrui, previsto dallo Statuto del contribuente. In particolare, le norme **vietano esplicitamente il pagamento del debito accollato mediante compensazione**; se il contribuente viola tale divieto, il pagamento si considera non avvenuto e sono **irrogate sanzioni differenziate per l'accollante e l'accollato**.

Il comma 2 dello Statuto del contribuente consente l'accollo del debito d'imposta altrui, senza tuttavia che ciò comporti la **liberazione del contribuente originario**. Rispetto all'accollo previsto ai fini civilistici, **le disposizioni sull'accollo tributario non consentono l'adesione del creditore**, né la possibilità di opporre allo stesso le eccezioni fondate sull'accordo sotteso. L'Agenzia delle entrate, interpellata sulle modalità corrette di estinzione del debito d'imposta oggetto di accolto, nella [risoluzione 140/E/2017](#) ha fornito alcuni importanti chiarimenti sul funzionamento dell'istituto, che avrebbe dovuto ricevere compiuta attuazione con un decreto ministeriale, ad oggi mai emanato (**articolo 8, comma 6, dello Statuto del contribuente**).

Richiamando la giurisprudenza sull'argomento, nel citato intervento di prassi l'Agenzia ha precisato che l'assunzione volontaria dell'impegno di pagare le imposte dovute dall'iniziale debitore non significa **"assumere la posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, ma la qualità di obbligato (o coobbligato) in forza di titolo negoziale"**, tanto che l'Amministrazione finanziaria non può esercitare nei confronti degli accollanti i propri poteri di accertamento e di esazione, che possono essere esercitati **solo nei confronti di chi sia tenuto per legge a soddisfare il credito fiscale** ([Cass. S.U. n. 28162 del 2008](#)).

Sulla base dei richiamati presupposti l'Agenzia ha **negato la possibilità di soddisfare il debito tributario mediante compensazione nel caso di accolto**. L'istituto della compensazione, fatte salve limitate eccezioni previste specificamente da disposizioni normative *ad hoc*, è consentito **solo tra debiti e crediti in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti distinti**.

Veniamo alle novità in argomento. L'[articolo 1, comma 1, D.L. 124/2019](#) mantiene la possibilità di accolto nel rispetto delle citate norme dello Statuto del contribuente, disponendo che i relativi pagamenti seguano le modalità disposte dalla legge, mentre il comma 2 **esplicita il divieto di pagamento del debito accollato mediante compensazione**.

Nel caso di **violazione del divieto di compensazione dell'accollante**, il comma 3 prevede che i pagamenti effettuati in compensazione **si considerano come non avvenuti** a tutti gli effetti di legge. Inoltre, trovano applicazione le **sanzioni per ritardati od omessi versamenti diretti e per le altre violazioni in materia di compensazione**, ai sensi dell'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#).

In deroga alla disciplina generale prevista in materia di sanzioni tributarie, **le sanzioni per la violazione della disciplina sul divieto di compensazione sono irrogate con atti di recupero da notificare**, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento** (comma 4). Si ricorda che, generalmente, gli atti di contestazione delle sanzioni o quelli di irrogazione sono notificati, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è avvenuta la violazione ([articolo 20, D.Lgs. 472/1997](#)), o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

In coerenza con l'impianto sanzionatorio delineato dall'Agenzia delle entrate nella citata **risoluzione 140/E/2017, in caso di violazioni sono irrogate**:

- a) **all'accollante le sanzioni pari al 30% del credito**, se il credito indebitamente compensato è esistente, **o dal 100 al 200% dell'importo, laddove il credito sia inesistente** ([articolo 13, comma 4 o 5, D.Lgs. 471/1997](#));
- b) **all'accollato la sanzione pari al 30% del dovuto** ([articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#)), recuperando **l'imposta dovuta e gli interessi**, importi dovuti per i quali l'accollante è coobbligato in solido.

La norma rimanda, infine, ad un **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione delle ulteriori disposizioni attuative** (comma 5).

Tale intervento completa il quadro delle disposizioni introdotte dal legislatore con il decreto fiscale, **orientate all'incremento dei controlli sulle compensazioni indebite dei crediti tributari**. Sul tema si segnalano:

- l'inibizione all'utilizzo di crediti in compensazione per le partite Iva cessate ovvero escluse dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie ([articolo 2 D.L. 124/2019](#));
- la possibilità di **compensare i crediti** – per importi superiori a 5.000 euro annui – **solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione** o dell'istanza da cui emerge il credito stesso e l'utilizzo esclusivamente dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate per la **presentazione di F24 in compensazione** ([articolo 3 D.L. 124/2019](#)).

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

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DEL D.L. 124/2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Accantonamenti indeducibili nonostante la derivazione rafforzata

di Alessandro Bonuzzi

Con l'introduzione del principio della **derivazione rafforzata** anche per i **soggetti Oic diversi dalle micro imprese**, i criteri di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione** previsti dai **principi contabili** assumono rilevanza diretta ai fini della determinazione del **reddito d'impresa** imponibile. Il risultato fiscale, quindi, è ancor più legato alle componenti stanziate a **conto economico**.

Gli **accantonamenti**, però, continuano come in passato a rappresentare una **componente negativa** di conto economico, in linea generale, **fiscalmente non riconosciuta**. La disposizione di riferimento è [**l'articolo 107 Tuir**](#), che, al comma 4, prevede che **non sono ammessi in deduzione** accantonamenti diversi da quelli per i quali le norme del Tuir ne prevedono **espressamente** la deducibilità.

Dunque, in sostanza, per gli accantonamenti la **regola generale** è l'**indeducibilità** dal reddito d'impresa. **In deroga** a tale regola generale, per espressa previsione del Tuir, sono **deducibili**:

- gli accantonamenti di **quiescenza e previdenza** ([**articolo 105 Tuir**](#));
- gli accantonamenti per **rischi su crediti** nel limite dello **0,50%** del **valore nominale** o di **acquisizione** dei **crediti** e comunque fino al **5%** del medesimo valore risultante in bilancio alla fine dell'esercizio ([**articolo 106 Tuir**](#));
- gli accantonamenti stanziati a fronte delle spese per **lavori ciclici di manutenzione** di **navi e aeromobili** nel limite del **5%** del **costo** di **ciascuna nave o aeromobile** risultante all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili ([**articolo 107, comma 1, Tuir**](#));
- gli accantonamenti per spese di **sostituzione e ripristino** di **beni gratuitamente devolvibili** nel limite massimo, per **ciascun bene**, del **5%** del costo del bene stesso e fino a quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle **spese** relative allo specifico bene **sostenute negli ultimi 2 esercizi**. Per le imprese concessionarie di **costruzione e gestione di autostrade e trafori** il limite si abbassa all'**1%** ([**articolo 107, comma 2, Tuir**](#));
- gli accantonamenti per oneri derivanti da **operazioni e concorsi a premio** nel limite, rispettivamente, del **30%** e del **70%** dell'ammontare degli **impegni assunti nell'esercizio**, se distinti per esercizio per formazione ([**articolo 107, comma 3, Tuir**](#)).

L'**indeducibilità generalizzata** degli accantonamenti si deve ritenere tutt'ora operante, anche dopo l'entrata in vigore della derivazione rafforzata, per effetto di quanto previsto dall'[**articolo 9 D.M. 08.06. 2011**](#), recante disposizioni di coordinamento tra i principi contabili

internazionali e le regole di determinazione della base imponibile dell'Ires e dell'Irap, applicabile però anche alle imprese Oic per il rimando contenuto nell'**articolo 2 D.M. 03.08.2017**.

Difatti, sulla base di tale disposizione si devono **considerare accantonamenti ai fini fiscali** – quindi ricadenti nel [comma 4 dell'articolo 107 Tuir](#) – i **componenti** reddituali iscritti in contropartita di **passività di scadenza o ammontare incerti** che presentano i requisiti di cui all'**Oic 31**, ancorché disciplinati da un **Oic diverso**, siccome gli accantonamenti vanno prima di tutto **classificati nelle classi B, C e D** del conto economico **in base alla natura dei costi** e solo quando ciò non sia possibile vanno iscritti alle voci “generiche” **B12 e B13**. L'articolo 9 del decreto, inoltre, prevede, a conferma di quanto detto, che gli **accantonamenti** sono **deducibili solo se rientranti tra quelli indicati nei primi 3 commi dell'articolo 107 Tuir**.

È appena il caso di precisare che secondo l'**Oic 31** le **passività di scadenza o ammontare incerti** possono essere ricondotte tra:

- i **fondi per oneri**, se trattasi di “**passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza**, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi”;
- i **fondi per rischi**, se trattasi di “**passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati**. Si tratta, quindi, di **passività potenziali** connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro”.

In tema di **passività potenziali**, lo **stanziamento del fondo** va attuato solo quando la passività è **probabile**, quindi se il suo **accadimento** è **verosimile**, e di **ammontare determinabile**. Invece, nel caso in cui la passività potenziale sia **probabile ma con importo non determinabile** o **solo possibile**, quindi non verosimile, la condizione di incertezza e il rischio correlato vanno indicati in **nota integrativa** ai sensi del [numero 9, comma 1, articolo 2427 cod. civ.](#). Infine, quando la passività potenziale è **remota**, essa **non deve** in alcun modo **risultare in bilancio**.

Seminario di specializzazione

ANTIRICICLAGGIO: APPROFONDIMENTO OPERATIVO SULLE NUOVE REGOLE TECNICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Esente da Iva anche l'esportazione con soggetto non identificato

di Davide Albonico

“L’articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), e l’articolo 131 della direttiva 2006/112/CE, nonché i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che ostano a una prassi nazionale, consistente nel ritenere in tutti i casi che non si configuri una cessione di beni, ai sensi di questa prima disposizione, e nel negare di conseguenza il beneficio dell’esenzione dall’imposta sul valore aggiunto (IVA), qualora i beni interessati siano stati esportati fuori dell’Unione europea e, successivamente alla loro esportazione, le autorità tributarie abbiano constatato che l’acquirente dei medesimi beni era non già il soggetto menzionato nella fattura redatta dal soggetto passivo, bensì un ente diverso che non è stato identificato”.

Queste, in sintesi, le conclusioni a cui è giunta la **Corte di Giustizia Europea – Decima sezione**, che, con la **sentenza del 17 ottobre 2019 – [causa C?653/18](#)**, è tornata ancora una volta a pronunciarsi sulle condizioni che gli Stati membri devono rispettare nel negare l’esenzione alle esportazioni.

Il caso trattato dalla Corte di Giustizia verte pertanto sull’**interpretazione dei citati articoli 146 e 131 Direttiva 2006/112/CE** del Consiglio, del 28 novembre 2006.

Per una corretta ricostruzione della fattispecie occorre ricordare come, il citato **articolo 146** elenca puntualmente le **operazioni esentate** dai singoli Stati membri ovvero, per quanto interessa la causa in oggetto:

1. a) le **cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità;**
2. b) le **cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo, fuori della Comunità.**

L’**articolo 131** della stessa direttiva chiarisce poi che **le esenzioni previste ai capi da 2 a 9** (tra le quali anche quella relativa all’articolo 146) **si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso.**

La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata nell’ambito di una controversia sorta tra una **società di diritto polacco** e l’**amministrazione fiscale di Varsavia**, in merito a un **diniego di esenzione dall’Iva** relativo ad esportazioni di beni al di fuori dell’Unione europea.

In particolare, la contestazione riguarda alcune vendite del 2007 effettuate formalmente dalla società a due enti ucraini ma, nella sostanza, **concluse con altri enti che non sono stati identificati**. Per tale motivo l'amministrazione tributaria polacca, avendo accertato che uno dei due enti ucraini era una società di comodo finalizzata a occultare l'effettivo destinatario nonché a commettere una frode fiscale, ha contestato che tali vendite **non potevano essere considerate esportazioni** e che pertanto, **non essendo avvenuta alcuna cessione di beni ai sensi della normativa interna, la società polacca non aveva il diritto di applicare l'aliquota Iva dello 0%**, prevista da tale normativa.

La sentenza di primo grado, emessa dal Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, sfavorevole al contribuente, è stata **impugnata dalla società polacca** dinanzi **alla Corte suprema amministrativa**.

La Corte suprema amministrativa ha però deciso di **sospendere il procedimento** e di attendere il giudizio della Corte di giustizia europea sulle questioni pregiudiziali sottoposte.

La Corte, dopo aver chiarito che (i) **l'esenzione di cui all'articolo 146 della direttiva è volta a garantire l'assoggettamento a imposta delle cessioni di beni interessate presso il luogo di destinazione di queste ultime**, ossia il luogo in cui i prodotti saranno consumati; (ii) la nozione di "cessione di beni" ha un carattere obiettivo e si applica indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi; giunge alla conclusione che **operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni, ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), Direttiva IVA, se soddisfano i criteri oggettivi** sui quali è fondata la nozione in esame, non rilevando che l'acquirente non sia identificato.

Le **condizioni eventualmente fissate dagli Stati membri**, nell'esercizio dei loro poteri, in presenza delle quali essi esentano le operazioni di esportazione, per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso, **devono in ogni caso rispettare il principio di proporzionalità**, tale per cui una misura nazionale eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nel caso in cui subordini essenzialmente il diritto all'esenzione dall'Iva al rispetto di obblighi formali, senza che siano presi in considerazione i requisiti sostanziali (a tal proposito, **sentenze dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punto 38, e del 28 marzo 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punto 29**).

Peraltro, **qualora i requisiti sostanziali siano soddisfatti, il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'Iva sia concessa anche se determinati requisiti formali sono stati omessi** da parte dei soggetti passivi.

Questo, chiaramente, **a condizione che il soggetto passivo non abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale** mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'Iva, ed abbia invece **agito in buona fede** adottando tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una frode fiscale.

OneDay Master

IMPORT, EXPORT E SERVIZI INTERNAZIONALI (IVA INTERNAZIONALE 1)

[Scopri le sedi in programmazione >](#)