

## Edizione di venerdì 22 Aprile 2022

### CASI OPERATIVI

**Associazione non riconosciuta estinta: a chi va notificato l'accertamento?**  
di EVOLUTION

### IVA

**Detrazione Iva in importazione: quando (e se...)**  
di Roberto Curcu

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

**Esterovestizione societaria: come eliminare la doppia imposizione**  
di Marco Bargagli

### IVA

**I servizi di marketing e pubblicità infragruppo e la qualifica di stabile organizzazione**  
di Gabriele Damascelli

### IMPOSTE SUL REDDITO

**Professionisti: tassata la cessione del leasing solo se il contratto è rilevante**  
di Fabio Garrini

## CASI OPERATIVI

### **Associazione non riconosciuta estinta: a chi va notificato l'accertamento?**

di EVOLUTION

Master di specializzazione

## LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >

*In caso di estinzione dell'associazione non riconosciuta, è valida la notifica dell'avviso di accertamento all'ex legale rappresentante?*

L'associazione non riconosciuta, qualora cessi la propria attività, a differenza di quella riconosciuta, si estingue immediatamente, *ipso facto*, con il verificarsi di una delle cause di estinzione e la liquidazione si attua secondo le modalità stabilite dallo statuto o dall'assemblea.

L'ente, quindi, perde la propria capacità giuridica e processuale, sul piano della legittimazione tanto attiva, quanto passiva.

Parimenti, in conseguenza dell'evento estintivo, viene altresì ad interrompersi qualsivoglia rapporto di rappresentanza organica tra l'ex rappresentante e/o associato e l'ente "cessato".



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

## IVA

### ***Detrazione Iva in importazione: quando (e se...)***

di Roberto Curcu

Master di specializzazione

## LE COMUNICAZIONI E GLI ADEMPIMENTI DELLE HOLDING

Scopri di più >



Dall'avvento della **fatturazione elettronica**, e, soprattutto della dichiarazione Iva precompilata, nutro dubbi che i **principi generali** dell'imposta stiano lasciando il campo alla **necessità** che le cose, a livello informatico, "girino" nel modo corretto: l'Agenzia delle Entrate deve recuperare quanta più Iva evasa, la **tempestività** è indispensabile per un sano contrasto all'evasione, e per sapere se il contribuente ha versato l'importo dovuto, e se ha calcolato correttamente questo importo, la "correttezza" del dato informatico elaborato dall'Agenzia delle Entrate è più importante di "alcuni **principi giuridici**" scritti nel lontano 1972.

Ad esempio, al contribuente che aveva inviato **due volte tramite SdI una fattura elettronica**, è stato detto di **emettere una nota di credito elettronica**. Ma l'emissione di una nota di credito è comportamento che serve per **annullare una operazione, non per eliminare un duplicato di un documento**. Fosse successo la stessa cosa nel 2018, sono convinto che nessuno dei nostri "avi" dell'era analogica avrebbe suggerito di emettere una **nota di variazione** a fronte di una fattura cartacea inviata due volte! Ma, la risposta dell'Agenzia delle Entrate non fa una piega, se vogliamo che il **sistema informatico** non chieda due volte l'Iva sulla stessa fattura.

Questa necessità di predisporre correttamente le **Lipe** e le bozze delle **dichiarazioni Iva** e calcolare la correttezza dell'Iva periodica dovuta, mi ha fatto fin da subito nascere il dubbio di **come verrà gestita la detrazione dell'Iva in importazione**.

Con minime eccezioni, l'Iva dovuta è data dalla **somma algebrica di quella derivante da fatture emesse (elettroniche) e quella di fatture con Iva ricevute (elettroniche) e dalle bolle doganali**.

Queste ultime – mi sono detto – saranno presentate in modalità elettronica, e quindi tra Agenzia delle Dogane ed Agenzia delle Entrate si scambieranno i dati, e la seconda verrà a sapere **quando è stata pagata l'Iva in importazione, e conseguentemente è nato il diritto alla detrazione**.

Il problema nasce dal fatto che **spesso è il contribuente che non sa (tempestivamente) quando**

**è nato il suo diritto alla detrazione**, in quanto viene a sapere che è stata fatta una importazione quando sulla scrivania finisce un **documento cartaceo che chiameremo “bolla doganale”**, e che è “impaginata” secondo delle specifiche dettate dal codice doganale dell’Unione e dai suoi allegati.

Mi ha fatto una certa impressione – non lo nego – il [principio di diritto 13/2021](#), con il quale l’Agenzia delle Entrate ha deciso di ricordare ai contribuenti che il **diritto alla detrazione nasce quando il contribuente è venuto in possesso della bolla doganale**, e tale diritto va esercitato, a pena di decadenza, nella dichiarazione Iva relativa all’anno in cui il diritto è nato.

E qui nasce il mio dubbio: **se il rappresentante dell’importatore (spedizioniere doganale) presenta in nome e per conto dell’importatore una bolletta doganale alla dogana nell’anno N, e ne consegna copia “cartacea” all’importatore nell’anno N+1, in che anno va detratta l’Iva?**

Se ragioniamo in termini “informatici” verrebbe da dire che l’**Agenzia** – conoscendo il momento in cui la bolletta doganale è stata presentata alla dogana e non quando la copia “cartacea” è pervenuta all’importatore – propenderà per l’anno N.

**Il principio di diritto** sopra citato dice che **il diritto nasce quando il contribuente è venuto in possesso del “documento contabile”**.

Ricordiamo però che, di fatto, chi ha presentato il **documento ed ha pagato l’Iva alla dogana è l’importatore** – anche se tramite il proprio rappresentante – e quindi non si capisce il senso di dover **entrare in possesso di un documento che certifichi questa operazione**, salvo appunto che l’Agenzia delle Entrate non si riferisca proprio al fatto che il **diritto alla detrazione nasce quando l’importatore entra in possesso della copia della “bolla doganale”** che in genere lo spedizioniere fa avere all’importatore. Oppure il “documento contabile” è la ricevuta di “accettazione” della bolla doganale da parte della Dogana?

Già l’esistenza di tale dubbio, a mio avviso, dovrebbe indurre l’Amministrazione finanziaria a fornire **istruzioni** precise; istruzioni che sono ancora più necessarie da quando un corriere espresso non fa nemmeno più avere una **copia della bolletta doganale**, impaginata a disposizione di Codice doganale, ma scrive che la **bolla doganale** è costituita da un file, che **non ti allega**, che l’Agenzia delle Dogane non ti mette a disposizione, e che se anche se ne si entrasse in possesso sarebbe verosimilmente **“illeggibile”**.

L’unica cosa certa è che negli archivi della dogana dovrebbe esserci un **file**, rintracciabile attraverso un numero di **MRN**, del quale un **eventuale verificatore potrebbe riscontrare l’esistenza**. Il contribuente, per riscontrarne l’esistenza, attualmente parrebbe che debba fare una richiesta di accesso agli atti ai sensi della L. 241/1990...

Peraltro, cercando in rete, sono pure incappato in diapositive nelle quali alti funzionari dell’Agenzia delle Dogane confermano che la **bolla doganale è un file**, e che la **copia normalmente consegnata all’importatore dagli spedizionieri doganali è una sorta di**

**“documento di cortesia” non avente validità giuridica.** Il tutto perché siamo in una **fase di passaggio alla smaterializzazione completa dei documenti doganali**, nella quale però manca un **passaggio non secondario: oggi l'importatore non ha possibilità di accedere ad un proprio “cassetto doganale” e verificare cosa sia stato fatto per proprio conto.**

Finora, diversi colleghi mi hanno chiesto: ma allora, **posso detrarre l'Iva sulla base della e-mail del corriere espresso, senza avere copia della “bolla doganale”?**

**Secondo l'[articolo 25 del Decreto Iva](#) non è possibile** (la norma parla di possesso della bolletta doganale), mentre per l'[articolo 178 Direttiva 112/2006](#) la detrazione dell'Iva all'importazione è **subordinata ad “possesso di un documento comprovante l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'Iva dovuta e ne consenta il calcolo”.**

In sostanza, la norma comunitaria, di rango superiore rispetto a quella nazionale, **sembrerebbe consentire la detrazione anche sulla base della e-mail del corriere espresso.**

Ricordiamo anche che su caso opposto, ma per certi versi analogo (**esportazioni tramite corriere**), la stessa Agenzia chiarì che **per dimostrare il diritto alla non imponibilità di una esportazione, non è necessario che il contribuente entri in possesso della bolletta doganale di export** (la quale nel caso specifico è intestata al corriere e non all'esportatore, e contiene l'indicazione di tutta la merce che ha in carico il corriere su quel trasporto, e quindi di diversi esportatori), ma è **sufficiente avere i riferimenti della bolla, forniti dal corriere, e sarà poi cura del verificatore controllare nel sistema delle Dogane, che in detta bolla doganale siano stati inseriti anche i beni inviati fuori dal territorio doganale, per conto dell'esportatore.**

Sul punto è quando mai opportuno un **chiarimento dell'Amministrazione che confermi la tesi della detraibilità sulla base di documenti alternativi alla bolla doganale.** E già che c'è, che chiarisca in quale anno esercitare il **diritto alla detrazione.**

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***Esterovestizione societaria: come eliminare la doppia imposizione***

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

### **VERIFICHE FISCALI: CONTESTAZIONI IN TEMA DI TRANSFER PRICING, STABILE ORGANIZZAZIONE, ESTEROVESTIZIONE E CFC**

[Scopri di più >](#)

Sulla base di un ormai **consolidato orientamento** espresso da parte della Corte di cassazione, per **“esterovestizione”** si intende la **fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero**, in particolare in **un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale**.

Quindi, l'esterovestizione (c.d. *“Foreign-dressed companies”*) è un termine che si riconduce a particolari **tecniche di pianificazione fiscale internazionale**, attuate **mediante la costituzione di una o più società in un altro Stato estero**, non solo localizzato nei paradisi fiscali, al solo **scopo di ottenere un indebito risparmio d'imposta**.

Tale fenomeno è stato **più volte affrontato da parte della giurisprudenza di legittimità (ex multis cfr. decisione n. 2869 del 07.02.2013, n. 33234 del 21.12.2018, n. 16697 del 21.06.2019)** la quale, attraverso un'interpretazione conforme ai principi tutelati dal **diritto comunitario** (ossia quello di **non discriminazione**, di **libertà di stabilimento** e di **libera circolazione del capitale**), ha inquadrato il tema in quello più generale e sovraordinato del **“divieto di doppia imposizione”** che scatta quando vi sia il **rischio di imposizione da parte di più Stati delle medesime manifestazioni di ricchezza in capo ad un medesimo soggetto attraverso imposte identiche o similari** (cfr. [Corte di cassazione, decisione n. 10793 del 25.05.2016](#)).

In definitiva, per l'Erario nazionale, il problema dell'**esatta determinazione della residenza ai fini fiscali** assume connotati di **particolare rilevanza** con riferimento agli **enti societari**, attesa la **riscontrata diffusione di fenomeni di “esterovestizione”** e, cioè, di quelle particolari fattispecie per cui una entità, pur avendo formalmente sede **all'estero**, presenta **uno o più criteri legali di collegamento con l'ordinamento nazionale**, in virtù dei quali la residenza fiscale può risultare radicata all'interno del territorio dello Stato (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume III – parte V – capitolo 11 *“Il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali di rilievi internazionale”*, pag. 347 e ss.).

Le **disposizioni tributarie previste in subiecta materia** vanno valutate coordinando sia le norme domestiche che quelle internazionali previste dalle **convenzioni bilaterali stipulate tra i vari Paesi** che, nei casi di **dual residence**, consentono di **eliminare fenomeni di doppia imposizione economica**.

In **ambito internazionale**, con il precipuo scopo di risolvere i casi di **conflitto di residenza tra i vari Stati**, il Modello Ocse di Convenzione sui redditi prevede **specifiche disposizioni** che consentono di **definire la residenza del soggetto passivo** ai sensi della Convenzione internazionale.

Quindi, proprio gli **accordi internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi** hanno il dichiarato obiettivo di **ripartire la pretesa tributaria tra i due Stati coinvolti**, individuando da un lato **lo Stato della residenza del soggetto passivo** e, dall'altro, lo Stato della fonte che, generalmente, **si impegna a ridurre ovvero a rinunciare al proprio potere impositivo**.

In tale contesto giova ricordare che:

- l'[articolo 73, comma 3, Tuir](#) prevede che le **società, gli enti ed i trust** sono considerati **residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni)**, hanno **in alternativa la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato** ([articolo 73, comma 3, Tuir](#));
- l'**articolo 4, paragrafo 3 del modello Ocse di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi**, nell'ipotesi in cui **una società sia considerata residente in due diversi Stati**, stabilisce che la **residenza fiscale della persona giuridica** debba essere individuata sulla base di un **accordo tra le autorità competenti** (denominato **mutual agreement**), che dovrà tenere conto del **luogo di direzione effettiva (place of effective management)**, del **luogo di costituzione (the place where it is incorporated or otherwise constituted)** e di **ogni altro fattore rilevante (any other relevant factors)**.

Interessanti **principi di diritto circa la libertà di stabilimento in ambito comunitario** sono individuabili nella recente **ordinanza n. 8221/2022** pubblicata in **data 14.03.2022**, nella quale i giudici di Piazza Cavour hanno **individuato un'ipotesi di esterovestizione** di una **società di diritto lussemburghese appartenente ad un noto Gruppo internazionale** operante nel **settore della moda**.

Secondo l'ipotesi dell'Ufficio la società era “esterovestita” per **una serie di elementi** che **inducevano a ritenere che l'oggetto principale delle attività economiche e di rapporti giuridici erano stabilmente collocati sul territorio nazionale e non all'estero**.

Occorre anzitutto ricordare che affinché sia giustificata da motivi di **lotta a pratiche abusive**, una restrizione alla libertà di **stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale**.

**A livello comunitario la Corte di giustizia UE, con la sentenza del 28.06.2007, Planzer Luxembourg Sa?rl, ha stabilito che la nozione di sede dell'attività economica “indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima” (punto 60), e che la determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica “la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie” (punto 61).**

La Suprema Corte ha così chiarito che “in sintesi di tali principi può dunque affermarsi che, per l'ipotesi di fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero e, in particolare, in un Paese (nella specie Lussemburgo) con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale (cd. esterovestizione), l'articolo 4 della Convenzione Italia-Lussemburgo, ratificata in Italia con L. 747 del 1982, detta, per la residenza fiscale, una disciplina equivalente a quella di cui all'articolo 73 Tuir in quanto rinvia, come criterio generale, alla legislazione interna e, nel caso di accertata doppia residenza, dando prevalenza al criterio sussidiario della sede «effettiva» della società – coincidente con la nozione di «sede dell'amministrazione», contrapposta alla «sede legale» – intesa come il luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di direzione dell'ente e dove si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente».

## IVA

# ***I servizi di marketing e pubblicità infragruppo e la qualifica di stabile organizzazione***

di Gabriele Damascelli

Seminario di specializzazione

## **VERIFICHE FISCALI: CONTESTAZIONI IN TEMA DI TRANSFER PRICING, STABILE ORGANIZZAZIONE, ESTEROVESTIZIONE E CFC**

[Scopri di più >](#)

Una società avente la propria sede legale in uno Stato membro UE **non dispone di una stabile organizzazione in un altro Stato membro** per il solo motivo che la prima detiene nel secondo una società controllata la quale mette a disposizione della prima **mezzi umani e tecnici in forza di contratti** con i quali questa le fornisce, **in via esclusiva, servizi di marketing, pubblicità e rappresentanza**, nonostante questi servizi abbiano o possano avere un'influenza diretta sul volume delle vendite della controllante.

Con tali argomentazioni, enucleate nella sentenza C-333/20, la Corte di Giustizia, riprendendo i principi espressi nel precedente C?547/18, ha **specificato i requisiti che codificano l'esistenza o meno di una stabile organizzazione** (stabile organizzazione) all'estero ai fini dell'Iva tra società infra gruppo.

Nel caso in commento si è trattato essenzialmente di verificare se dalla lettura degli [artt. 44, paragrafo 1, della Direttiva IVA n. 2006/112](#) e 11 del Regolamento di esecuzione n. 282/2011, si potesse evincere o meno la natura di stabile organizzazione di una **società stabilita in Romania** (società figlia), **facente parte di un gruppo societario la cui controllante era situata in Germania, a fronte della sottoscrizione di un contratto di marketing**, di pubblicità e di servizi di rappresentanza, disciplinato dal diritto tedesco, con il quale la controllata si impegnava a promuovere attivamente i prodotti della società tedesca in Romania, conformemente alle strategie ed agli stanziamimenti stabiliti e sviluppati dalla società tedesca.

Ulteriori elementi di indagine, riferisce il giudice del rinvio, erano relativi sia alla circostanza che **la società tedesca avrebbe avuto accesso ai mezzi tecnici detenuti dalla società rumena**, quali computer, sistemi operativi e autoveicoli, sia anche e soprattutto alla **presenza di mezzi umani, alle dipendenze di quest'ultima**, in un numero complessivo superiore ai 200 dipendenti tra cui, in particolare, più di 150 rappresentanti commerciali.

L'ultimo elemento era poi rappresentato dal **regime di mono committenza** della società rumena nei confronti della sua controllante.

In punto di fatto **la società madre tedesca**, con sede legale in Germania ed appartenente al gruppo Menarini AG, **commercializzava in Romania prodotti farmaceutici** ai fini dell'approvvigionamento corrente dei distributori all'ingrosso di medicinali in tale Stato, **mediante la società figlia la cui attività principale era la consulenza in management** nel settore delle pubbliche relazioni e della comunicazione oltre a poter esercitare attività secondarie quali il commercio all'ingrosso di prodotti farmaceutici, e all'attività di agenzia pubblicitaria, attività di studio di mercato e di sondaggio dell'opinione pubblica.

Inoltre la società rumena era tenuta a garantire che la controllante fosse autorizzata a distribuire i propri prodotti in Romania, oltre a fornire assistenza negli studi clinici ed in altre attività di ricerca e sviluppo.

**La società rumena inoltre riceveva gli ordini di prodotti farmaceutici** provenienti dai distributori all'ingrosso in Romania **e li trasmetteva alla società tedesca, oltre a trattare le fatture e trasmetterle ai clienti di quest'ultima.**

A fronte di tale quadro fattuale, nonché dell'esistenza di un evidente **rapporto commerciale tra le due società infragruppo**, il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte UE di chiarire se tale rapporto potesse qualificarsi quale prestazione di servizi, con esclusione di una qualificazione della società figlia quale stabile organizzazione della società tedesca, ciò anche al correlativo fine della **corretta individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi** rese ad una stabile organizzazione ai sensi del combinato disposto degli [articoli 44](#) Direttiva 2006/112 e 10 del Regolamento di esecuzione 282/2011.

Ai fini dell'individuazione del luogo delle prestazioni di servizi la Corte UE ricorda che (v. sentenze Dong Yang Electronics, C?547/18, punto 26; Welmory, C?605/12, punti 53 e 56; ARO Lease, C-190/95, punto 15; Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, punto 16; Berkholz, 168/84, punto 17), ai sensi dell'**articolo 44 della Direttiva Iva**, il punto di collegamento più utile a tal fine è dato dal **luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica, rilevando la stabile organizzazione del soggetto passivo solo quale eventuale deroga a tale regola generale, utilizzabile solo nel caso in cui quella sede “non conduca ad una soluzione razionale o crei un conflitto con un altro Stato membro”**.

Tale indagine, prosegue la Corte UE, deve poi essere condotta **non già in funzione del soggetto passivo prestatore dei servizi**, bensì del soggetto passivo **beneficiario dei medesimi**, determinando quindi la nozione di **stabile organizzazione in funzione di quest'ultimo soggetto**.

**Occorre quindi esaminare il grado di permanenza e l'idoneità della struttura della stabile organizzazione, in termini di mezzi tecnici e umani**, indagando la realtà economica e commerciale complessiva, senza che su tale aspetto possa in alcun modo influire **“la circostanza che una società, prestatrice di servizi, è una società figlia di un'altra società,**

*destinataria di tali servizi, stabilita in un altro Stato membro", non potendo quindi dipendere la qualificazione di stabile organizzazione dal solo status giuridico dell'entità interessata.*

Sebbene poi non sia necessario possedere direttamente i mezzi umani o tecnici per poter ritenere che un soggetto passivo disponga di una struttura avente un grado sufficiente di permanenza, è per contro **necessario che tale soggetto passivo abbia il potere di disporre di tali mezzi umani e tecnici come se fossero i propri**, sulla base, ad esempio, di contratti di servizio o di locazione che mettano tali mezzi a disposizione del soggetto passivo e che non possano essere risolti a breve termine.

**È però da escludersi che l'esistenza sul territorio di uno Stato membro, di una stabile organizzazione di una società stabilita in uno Stato terzo, possa desumersi direttamente dalla sola circostanza che tale società ivi possiede una controllata.**

Anticipando le conclusioni, la Corte UE sembra suggerire, per trovare la risposta, di **osservare in maniera più organica la "realtà economica e commerciale"** e lo fa mediante due chiavi di lettura che condurrebbero ad escludere la qualifica di stabile organizzazione della società rumena.

In primo luogo ci riferisce che, dagli elementi di fatto esposti dal giudice del rinvio, risulta che i servizi di pubblicità e marketing forniti dalla società rumena alla società tedesca **miravano principalmente ad informare meglio, in Romania, i professionisti del settore sanitario nonché i consumatori** in ordine ai prodotti farmaceutici venduti dalla società tedesca.

Al riguardo **il personale della società rumena si limitava a ricevere ordini provenienti da nuovi distributori** all'ingrosso di medicinali in Romania **e a trasmetterli alla società tedesca**, nonché a trasmettere fatture di quest'ultima ai suoi clienti in tale Stato membro, senza partecipare direttamente alla vendita e/o alla fornitura dei prodotti farmaceutici della società tedesca e senza assumere impegni nei confronti dei terzi a nome della controllante tedesca.

In secondo luogo, correttamente, **osserva che i mezzi umani e tecnici che sarebbero stati messi a disposizione della società tedesca** da parte della controllata e che consentirebbero, secondo l'Erario rumeno, di caratterizzare l'esistenza di una stabile organizzazione, **sono i medesimi mezzi grazie ai quali la società rumena effettua le prestazioni di servizi a favore della società tedesca.**

Orbene, argomenta la Corte UE, **"gli stessi mezzi non possono essere utilizzati contemporaneamente per fornire e per ricevere gli stessi servizi"**.

Tale "sovraposizione" porta la Corte UE a concludere, data la dinamica complessiva del rapporto commerciale, nel senso che i servizi di marketing sono inizialmente ricevuti dalla società tedesca, la quale poi **utilizza i propri mezzi umani e tecnici situati in Germania per eseguire tali contratti di vendita** con i distributori dei suoi prodotti farmaceutici in Romania.

Conclude nel senso che, una valutazione secondo tali direttive operata in punto di fatto dal giudice del rinvio, **potrà condurre ad escludere la disponibilità, da parte della società tedesca, di una stabile organizzazione in Romania.**

## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Professionisti: tassata la cessione del leasing solo se il contratto è rilevante**

di Fabio Garrini

Seminario di specializzazione

### **SUPERBONUS E ALTRE AGEVOLAZIONI EDILIZIE: I CONTROLLI DEL COMMERCIALISTA**

[Scopri di più >](#)

La **cessione di un contratto di leasing da parte di un professionista**, secondo l'Agenzia delle entrate, comporta la tassazione, nell'ambito del reddito professionale, del provento conseguito; va tuttavia osservato che tale tassazione deve essere parametrata alla frazione del relativo canone precedentemente tassato.

#### **La cessione del contratto**

Il tema del trattamento fiscale, in capo ad un soggetto esercente attività professionale, del ricavato derivante dalla cessione di un contratto di leasing è stato per lungo tempo oggetto di dibattito ed è stato risolto dall'intervento dell'Agenzia delle Entrate avvenuto per il tramite della [risposta ad istanza di interpello n. 209 del 13.07.2020](#).

Si tratta di una situazione tutt'altro che rara in quanto all'interno dei canoni di leasing pagati dal professionista è compreso non solo il **diritto all'utilizzo del bene**, ma anche una **componente legata all'acquisto** del bene in uso (il prezzo di riscatto è infatti solitamente inferiore, spesso significativamente, del valore del bene al momento del riscatto stesso).

Come detto, si poneva il dubbio circa il trattamento di tale incasso, posto che esso non può certo qualificarsi quale **compenso professionale**, il ché aveva spinto taluni commentatori a propendere per una **detassazione di tale importo**. L'Agenzia non si è però dimostrata di tale avviso.

In particolare, la norma su cui ragionare è il **comma 1-quater dell'articolo 54 Tuir**, il quale stabilisce che concorrono *“a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale”*.

Al riguardo, secondo l'Amministrazione Finanziaria, il richiamo agli *“elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale”*, deve intendersi riferibile a **qualsiasi elemento “intangibile”** la cui cessione da parte del professionista determina la percezione di un corrispettivo nell'ambito della normale attività professionale. Tra questi anche la **cessione del contratto di leasing**.

Al riguardo, nella richiamata pronuncia, l'Agenzia non propose distinzioni, ma **occorre concludere che questa tassazione debba riguardare unicamente contratti di leasing “rilevanti”** ossia in relazione ai quali il contribuente aveva dedotto i canoni di competenza (l'istanza afferma che si tratta di un contratto sottoscritto *“ai sensi della legge n. 296 del 2006”*, quindi nel triennio 2007-2009, durante il quale i contratti sottoscritti davano appunto diritto alla deduzione).

Lo stesso deve affermarsi anche nel caso di **cessione di un contatto sottoscritto dal 1.1.2014**, in quanto la L. 147/2013, modificando l'[articolo 54, comma 2, Tuir](#), ha ripristinato per i fabbricati strumentali nel reddito professionale la **deduzione del canone di competenza**.

Di contro, pare lecito affermare che **se il contratto è stato sottoscritto in un periodo nel quale la deduzione dei canoni non era ammessa** (ossia nei periodi 15.06.1990-31.12.2006 e 01.01.2010-31.12.2013) il corrispettivo ritratto dalla cessione del contratto stesso dovrebbe considerarsi del tutto irrilevante.

Lo stesso deve affermarsi nel caso di cessione di un contratto che riguarda un **bene a deducibilità limitata**, in particolare l'autovettura impiegata nell'attività, i cui costi subiscono le limitazioni alla deduzione previste dall'[articolo 164, comma 1 lett. b, Tuir](#).

L'[articolo 164, comma 2, Tuir](#) stabilisce che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le **plusvalenze** e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella **stessa proporzione** esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato; disposizione che, malgrado si riferisca esplicitamente ai soli esercenti attività d'impresa, deve applicarsi anche al conduttore del contratto che impieghi il bene **nell'attività professionale** (aspetto confermato dall'Agenzia nella [circolare 28/E/2006](#)).

Il medesimo trattamento non è espressamente previsto nel caso di cessione del contratto di leasing, ma la dottrina unanime afferma che **la rilevanza limitata deve riguardare anche la tassazione del provento derivante dalla cessione del contratto di leasing**.

L'Agenzia si era espressa ([circolare 47/E/2008](#)) in relazione alla **plusvalenza conseguita da una impresa in sede di cessione di un bene precedentemente condotto in leasing**, affermando che per il calcolo della frazione tassabile è necessario tener conto dei canoni dedotti. Questo conferma indirettamente **l'applicabilità della rilevanza limitata del provento conseguito in sede di cessione del contratto**.

Posto che nel richiamato [interpello n. 209/2020](#) l'Agenzia ha stabilito la **tassazione nel reddito**

**professionale** del provento conseguito al verificarsi di tale evento, pare automatico affermare che questo sia tassabile nella **medesima proporzione esistente tra canoni dedotti e canoni pagati**.