

Edizione di martedì 20 Dicembre 2022

CASI OPERATIVI

Quando la trasformazione regressiva non è pienamente neutra
di **EVOLUTION**

ENTI NON COMMERCIALI

La gestione delle risorse umane alla luce della riforma dello sport – quinta parte
di **Guido Martinelli**

PATRIMONIO E TRUST

Patto di famiglia: la combinazione con altri strumenti ne esalta i benefici fiscali
di **Angelo Ginex**

AGEVOLAZIONI

Le norme in materia di nuovo housing universitario
di **Gennaro Napolitano**

PENALE TRIBUTARIO

Come funziona la solidarietà Iva nelle frodi carousel
di **Marco Bargagli**

CASI OPERATIVI

Quando la trasformazione regressiva non è pienamente neutra di **EVOLUTION**



In caso di trasformazione di una società di capitali in una società di persone che intende adottare la contabilità semplificata, cosa accade all'eccedenza di oneri finanziari riportabili agli esercizi successivi? E alle riserve di utili pregressi?

In linea generale la trasformazione regressiva, ossia quella che determina il passaggio da società di capitali a società di persone è operazione fiscalmente neutra.

In tal senso, infatti, depone in modo chiaro l'articolo 170, comma 1, Tuir secondo cui *“La trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”*.

Questo principio, tuttavia, subisce una serie di temperamenti.



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

ENTI NON COMMERCIALI

La gestione delle risorse umane alla luce della riforma dello sport – quinta parte

di **Guido Martinelli**



La definizione del rapporto di lavoro degli istruttori sportivi è quella che, nell'ambito di un centro sportivo, presenta le maggiori difficoltà qualificatorie.

Se per alcune tipologie di lavoro presenti nel centro sportivo (ad esempio gli addetti al ricevimento, alle manutenzioni, alle pulizie) sembra, con tutte le cautele del caso, potersi ritenere prevalente la configurazione del lavoro subordinato "ordinario, cioè non sportivo", la figura professionale, dall'inquadramento più complesso, è sicuramente quella dell'istruttore.

Tant'è, ad esempio, che nell'ambito dei maestri di tennis esistono entrambe le figure: sia quella del maestro quale lavoratore autonomo che quale lavoratore subordinato.

Anche qui alcuni datati documenti di prassi amministrativa ci possono essere di aiuto. Il Ministero del Lavoro, con propria comunicazione del 16.07.1987 prot. n. 7/51364/OA-3, ed in particolare con la circolare n. 218 del 14.11.1996 si è espresso su tale materia cercando di individuare **criteri uniformi per la valutazione della sussistenza, ai fini contributivi, di un rapporto di lavoro autonomo o subordinato** tra i singoli docenti e i relativi istituti, applicabile come tale anche all'insegnamento sportivo.

Pertanto, dopo aver premesso la possibilità di costituire rapporti di natura professionale autonoma in relazione a particolari esigenze, **il Ministero ha ritenuto che dovrà escludersi il carattere di subordinazione** in presenza dei seguenti elementi obiettivi:

- 1) mancata imposizione al docente di un orario stabilito da parte della scuola;
- 2) compenso determinato in relazione alla professionalità ed alle singole prestazioni;
- 3) assenza di vincoli e di sanzioni disciplinari;

4) libera scelta, da parte del docente delle modalità tecniche per la trattazione degli argomenti;

5) volontà dei contraenti diretta ad escludere la subordinazione.

Detti criteri sono stati peraltro **ribaditi dall'Inps**, Direzione Centrale Contributi, con la circolare n. 210 del 28.10.1997, assumendo l'orientamento sopra riportato ed espresso dal Ministero del Lavoro.

È, pertanto, **opportuno** che al momento della **conclusione di un accordo con un proprio istruttore sportivo** i gestori dei circoli tengano nella giusta considerazione le osservazioni del Ministero.

Lo stesso Ministero, con propria **lettera circolare n. 5/25576/70 sub AU del 06.04.1988**, aveva affrontato l'argomento con specifico riferimento ai "*maestri di discipline sportive ed animatori di villaggi turistici*".

Viene sottolineato come, **nei casi in cui la fattispecie non consenta di identificare con certezza l'esistenza della subordinazione, soccorrano altri criteri, quali incidenza del rischio economico, oggetto della prestazione del lavoro dedotto nel rapporto, forma e modalità del corrispettivo; criteri questi che assumono solo un valore indiziario ed in tale senso dovranno essere valutati.**

Il Ministero conclude sottolineando, conformemente a tutta la più recente Giurisprudenza, la necessità di evidenziare, in presenza di criteri paritetici tra rapporto di lavoro subordinato ed autonomo, **quale sia stata la volontà contrattuale delle parti** all'atto della instaurazione del rapporto.

Pertanto la **dichiarazione di volontà delle parti** in ordine al contenuto del rapporto non va considerata avulsa dal contesto interpretativo e deve tenersi conto del reciproco affidamento che essa crea tra le parti contraenti.

Il *nomen iuris* adottato dalle parti, pur non essendo decisivo, assume rilevanza quando lo schema contrattuale formalmente utilizzato **non appaia incongruo rispetto alla realtà obiettiva** e quando le modalità di svolgimento del rapporto, confermando la qualificazione data dalle parti, **non contraddicano il tenore della volontà negoziale.**

Ne consegue l'**opportunità**, ai fini probatori, che la conclusione dell'accordo con un istruttore, o collaboratore in genere, in specie se di natura autonoma, venga consacrata in un contratto scritto.

In tal caso, se le parti hanno esplicitamente dichiarato, nel regolare i reciproci interessi, di volere escludere **l'elemento della subordinazione** non si può pervenire ad una diversa qualificazione del rapporto stesso, **se non si dimostra che in concreto la subordinazione si sia di fatto realizzata nello svolgimento del rapporto.**

Individuato il primo passaggio logico, **ove la conseguenza è che il lavoratore sportivo sia da considerare un lavoratore subordinato, ne discenderà l'applicazione dell'[articolo 26 D.Lgs. 36/2021](#)** che, sostanzialmente, amplia ai dilettanti la disciplina già prevista dalla L. 91/1981 per i professionisti.

Non troveranno applicazione alcuni istituti dello statuto dei diritti dei lavoratori, tra cui il noto articolo 18, espressamente elencati al primo comma.

I contributi previdenziali dei dilettanti dovranno essere versati al rinominato fondo pensione dei lavoratori sportivi, a cui accederanno i lavoratori professionisti, sia subordinati che autonomi, nonché i dilettanti subordinati.

Si ricorda che viene introdotta, per gli atleti, sia dilettanti che subordinati, la possibilità di stipulare contratti di apprendistato.

PATRIMONIO E TRUST

Patto di famiglia: la combinazione con altri strumenti ne esalta i benefici fiscali

di Angelo Ginex



Tra gli **strumenti di pianificazione patrimoniale** utili alle famiglie imprenditoriali, è possibile annoverare, per i numerosi vantaggi che offre, il c.d. **patto di famiglia**.

Tale istituto ha la precipua finalità di agevolare il **passaggio generazionale** delle imprese familiari, così come risultante dalla disciplina civilistica di cui agli [articoli 768-bis](#) e seguenti, che definiscono il **patto di famiglia** come quel **contratto** con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, **l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti**.

In deroga al **divieto dei patti successori** sancito dall'[articolo 458 cod. civ.](#), il patto di famiglia consente quindi di incidere sulla **successione del disponente** per finalizzare e agevolare il **passaggio generazionale dell'impresa** e realizzare una sorta di "**successione anticipata**" in quanto riferibile ad una successione non ancora aperta nell'ambito dell'attività d'impresa.

In definitiva, lo strumento risulta particolarmente interessante poiché si tratta di un **contratto inter vivos** diretto al **trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie**, che si perfeziona durante la vita dell'imprenditore ma che tuttavia produce anche effetti *mortis causa*.

Esso infatti consente di risolvere uno dei tanti **problemi** che attanaglia l'imprenditore quando si avvicina la fase del passaggio generazionale, e cioè che **uno solo dei suoi discendenti è interessato o in grado di portare avanti l'azienda di famiglia**.

Sotto il **profilo fiscale**, il legislatore ha previsto all'[articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990](#) l'**esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni** dei trasferimenti di aziende o di rami d'azienda, di quote sociali e di azioni effettuati, anche tramite patti di famiglia, a beneficio dei discendenti e del coniuge.

Nel caso di **quote sociali e azioni** delle società di capitali e degli altri soggetti di cui all'[articolo 73, comma 1, lettera a\), D.P.R. 917/1986](#), il beneficio spetta limitatamente alle **partecipazioni** mediante le quali è **acquisito o integrato il controllo** ai sensi dell'[articolo 2359, primo comma, numero 1\), cod. civ.](#) (c.d. controllo di diritto). Inoltre è previsto che l'agevolazione fiscale sia riconosciuta a condizione che **gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento**, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita **dichiarazione** in tal senso.

In caso di **mancato rispetto** della condizione non appena indicata, si ha la **decadenza** dal beneficio fiscale, il pagamento dell'**imposta in misura ordinaria**, della **sanzione amministrativa** prevista dall'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#) (pari al 30 per cento dell'imposta non versata) e degli **interessi di mora** decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Tale **strumento risulta ancor più efficace se combinato ad altri strumenti di pianificazione patrimoniale**, quali, a mero titolo esemplificativo, il **trust** o la **holding** di famiglia.

A mero titolo esemplificativo, si ipotizzi che **Tizio**, imprenditore veneto, detenga il **75 per cento del capitale sociale dell'azienda di famiglia (Alfa s.a.s.)** e che **titolare del restante 25 per cento** sia il **figlio Caio**, in qualità di **socio accomandante**. Tizio avverte saggiamente l'esigenza di conoscere eventuali ipotesi di pianificazione patrimoniale, anche in un'ottica successoria, al fine di garantire unitarietà e continuità nella gestione societaria e salvaguardare gli equilibri familiari.

Nella specie una soluzione consigliabile è certamente quella di **apportare la maggioranza del capitale sociale di Alfa s.a.s. (il 98 per cento) in trust** e che questo diventi il **socio accomandante** della ridetta società, in modo da limitarne la responsabilità e proteggere il *trust fund*; mentre **Tizio e Caio**, in qualità di **soci accomandatari**, saranno **titolari ciascuno dell'1 per cento del capitale sociale** della citata s.a.s., in modo da garantire la pluralità dei soci e la continuità nella *governance*.

Il trasferimento descritto, anche nella ipotesi in cui si realizzi mediante l'apporto in *trust*, potrà godere dell'**agevolazione fiscale** prevista per il **patto di famiglia** dall'[articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990](#), qualora diretto a favorire il **passaggio generazionale** dell'azienda familiare, sempreché sussistano tutti i **requisiti** prescritti da tale norma.

Allo stesso modo, anche il **trasferimento** delle partecipazioni detenute nella **holding di famiglia** ai propri discendenti potrà godere della **esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni**, ove siano soddisfatte le condizioni previste dal citato **articolo 3, comma 4-ter**.

In definitiva, quindi, appare evidente come nella **"cassetta degli attrezzi"** del **consulente patrimoniale** non possa certamente mancare il **patto di famiglia**, strumento di pianificazione che presenta **indubbi vantaggi (non solo fiscali)**, anche nell'uso combinato con altri istituti.

AGEVOLAZIONI

Le norme in materia di nuovo housing universitario

di **Gennaro Napolitano**



L'[articolo 25](#) del **Decreto “Aiuti-ter”** (D.L. 144/2022, convertito, con modificazioni, dalla **L. 175/2022**), ha apportato modifiche alla disciplina in materia di **alloggi** e **residenze** per **studenti universitari**.

In particolare, la disposizione in esame, rubricata “*Nuove misure di attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza in materia di alloggi e residenze per studenti universitari*”, modifica l'[articolo 1](#) della **L. 338/2000**, inserendovi il nuovo [articolo 1-bis](#) che interviene su più aspetti della disciplina in esame con l’obiettivo di potenziare le previsioni e gli obiettivi contenuti all’interno del **PNRR**.

Le previsioni del PNRR

La **Riforma 1.7** del **PNRR**, denominata “*Alloggi per gli studenti e riforma della legislazione sugli alloggi per studenti*”, appartenente alla Missione 4 (Istruzione e ricerca), Componente 1 (Potenziamento dell’offerta dei servizi di istruzione: dagli asili nido alle università), mira, tra l’altro, a triplicare i **posti letto** disponibili per gli **studenti fuori sede**, portandoli, entro il 2026, da 40.000 a 105.500, incentivando la realizzazione, da parte di soggetti privati, di **nuove strutture di edilizia universitaria**, grazie alla copertura degli oneri relativi ai primi tre anni di gestione delle strutture da parte del Ministero dell’Università e della Ricerca.

Due, quindi, sono gli obiettivi della riforma:

- la **riduzione del divario sociale**, attraverso un più ampio accesso alle strutture abitative;
- la promozione del **diritto allo studio**.

A tal fine, sono stanziati risorse – nel periodo di vigenza del PNRR (2021-2026) – per complessivi **960 milioni** di euro e si prevedono le seguenti principali **direttrici di intervento**:

- **revisione** della **legislazione** in materia di **realizzazione** degli **alloggi per studenti**;
- apertura della **partecipazione** al **finanziamento** anche a **investitori privati**, o **partenariati pubblico-privati**;
- **supporto** della **sostenibilità** degli **investimenti privati**, con garanzia di un **regime di tassazione** simile a quello applicato per l'**edilizia sociale**;
- **adeguamento** degli **standard** per gli **alloggi**, mitigando i requisiti di legge relativi allo spazio comune per studente disponibile negli edifici in cambio di camere (singole) meglio attrezzate;
- **agevolazioni** per la **ristrutturazione** e il **rinnovo** delle **strutture** in luogo di nuovi edifici greenfield;
- **digitalizzazione** della **procedura** per la **presentazione** e la **selezione** dei **progetti**.

Gli interventi normativi successivi all'adozione del PNRR

Al fine di raggiungere gli obiettivi fissati dal PNRR si sono succeduti diversi interventi normativi, tra i quali si ricordano in particolare i seguenti:

- **M. n. 1046 del 26.08.2022**, con il quale dei 960 milioni complessivamente previsti dal PNRR 300 sono stati destinati alla realizzazione di almeno 7.500 nuovi posti letto negli alloggi per studenti entro il 31 dicembre 2022;
- [articolo 14, comma 6-vicies quater, D.L. 36/2022](#), che attraverso l'inserimento del nuovo comma 4-ter all'interno dell'articolo 1 L. 338/2000, ha previsto la possibilità di destinare risorse del PNRR all'incremento di posti letto per studenti universitari ovvero al finanziamento di interventi di adeguamento delle residenze universitarie agli standard europei;
- [articolo 39 D.L. 115/2022](#) (c.d. *Aiuti-bis*), che ha modificato le disposizioni dell'articolo 14, comma 6-vicies quater, D.L. 36/2022, con l'obiettivo di favorire ulteriormente la disponibilità di nuovi alloggi e residenze per studenti universitari, in particolare attraverso l'introduzione di semplificazioni procedurali aggiuntive per consentire un più veloce ed effettivo impiego delle risorse europee, al fine di conseguire gli obiettivi temporali connessi al raggiungimento dei target del PNRR.

Le novità introdotte dal Decreto Aiuti-ter

Come anticipato, l'[articolo 25 D.L. 144/2022](#) interviene sulla disciplina in materia di **alloggi** e **residenze** per **studenti universitari**, inserendo il nuovo [articolo 1-bis](#) nella **L. 338/2000**, rubricato "**Nuovo housing universitario**".

Di seguito si riportano, sinteticamente, i contenuti della nuova disposizione:

- nell'ambito delle risorse indicate dal PNRR, viene previsto che una quota delle stesse, per un importo pari a **660 milioni di euro**, sia destinato all'acquisizione della disponibilità di nuovi posti letto presso alloggi o residenze per studenti delle istituzioni della formazione superiore (*comma 1*);

- le risorse destinate ai sensi del comma 1 sono assegnate, anche in **convenzione** ovvero in **partenariato** con le università, con le istituzioni dell'alta formazione artistica, musicale e coreutica e con gli enti regionali per il diritto allo studio, alle **imprese**, agli **operatori economici** e agli altri **soggetti privati** di cui all'[articolo 1, comma 1, L. 338/2000](#), sulla base delle **proposte** selezionate da una **commissione** istituita presso il **Ministero dell'università e della ricerca** (*comma 2*);
- la **ripartizione** delle **risorse** tra le **proposte selezionate** deve essere effettuata, con decreto del Ministro dell'università e della ricerca, sulla base del numero dei posti letto previsti in base a ciascuna proposta e tenuto conto dei fabbisogni emersi all'esito di un'apposita ricognizione, nonché della quota da riservare alle regioni del Mezzogiorno (*comma 3*);
- le risorse assegnate sono destinate al **pagamento del corrispettivo**, o parte di esso, dovuto per il godimento dei posti letto resi disponibili presso alloggi o residenze per i primi tre anni dalla effettiva fruibilità degli stessi (*comma 4*);
- i **soggetti aggiudicatari** assicurano la **destinazione d'uso prevalente** degli immobili utilizzati ad alloggio o residenza per studenti con possibilità di destinazione ad altre finalità, anche a titolo oneroso, delle parti della struttura eventualmente non utilizzate, ovvero degli stessi alloggi o residenze in relazione ai periodi non correlati allo svolgimento delle attività didattiche (*comma 5*);
- la **riduzione** della **disponibilità** di **posti letto** rispetto al numero indicato in sede di proposta comporta la riduzione delle somme erogate e dei benefici previsti dai successivi commi 9 e 10 in misura proporzionale alla riduzione della disponibilità prevista; inoltre, in caso di mutamento della destinazione d'uso prevalente ad alloggio o residenza per studente degli immobili il soggetto aggiudicatario decade dai benefici previsti dai commi 9, 10 e 11 (*comma 6*);
- con Decreto del MUR saranno definiti taluni **aspetti tecnico-operativi** necessari per l'attuazione delle nuove disposizioni, quali, ad esempio, la composizione della commissione di valutazione, le procedure per individuare i fabbisogni territoriali di posti letto, le procedure per la presentazione delle proposte e per la loro valutazione, le procedure e i criteri per fissare il corrispettivo unitario per i posti letto, le garanzie patrimoniali minime di accesso alle misure, gli standard minimi qualitativi di alloggi e residenze (*comma 7*);
- i posti letto ottenuti per effetto dell'applicazione delle misure in esame sono destinati agli **studenti fuori sede** individuati sulla base delle **graduatorie** del diritto allo studio, ovvero di quelle di merito (*comma 8*);
- le **somme** assegnate a titolo di corrispettivo per il godimento dei posti letto, a decorrere dal **periodo d'imposta 2024**, non concorrono alla formazione né del reddito ai fini Irpef/Ires né del valore della produzione netta ai fini Irap; i redditi derivanti dalla messa a disposizione di posti letto presso alloggi o residenze per studenti universitari, salvo quanto previsto dal primo periodo, non concorrono alla formazione del reddito ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle società, nonché alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP, nella misura del 40%, a condizione che tali redditi rappresentino più della metà del reddito complessivamente derivante dall'immobile (*comma 9*);

- gli **atti** stipulati per gli **immobili** destinati ad **alloggi/residenze** per **studenti universitari** sono **esenti** dall'**imposta di bollo** e dall'**imposta di registro** (*comma 10*);
- ai **soggetti aggiudicatari** ai sensi del comma 3 è riconosciuto un **contributo**, sotto forma di **credito d'imposta** utilizzabile esclusivamente in **compensazione**, fino a un importo massimo pari all'**Imu versata** in relazione agli immobili destinati ad alloggi/residenze per studenti universitari (*comma 11*);
- la **copertura degli oneri** derivanti dai ricordati benefici fiscali per i redditi scaturenti dalla messa a disposizione di posti letto presso alloggi o residenze per studenti universitari è prevista dal *comma 12*;
- l'efficacia delle misure in esame è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), all'**autorizzazione** della **Commissione europea**, richiesta a cura del Ministero dell'università e della ricerca (*comma 13*).

PENALE TRIBUTARIO

Come funziona la solidarietà Iva nelle frodi carosello

di **Marco Bargagli**



L'ordinamento tributario domestico non fornisce una precisa definizione **di frode fiscale**. Generalmente, nella prassi operativa, con tale termine si fa esplicito riferimento alle **condotte di evasione** attuate con particolari **modalità o comportamenti fraudolenti, ovvero illeciti di tipo organizzato**.

Rientrano nel **concetto di frode fiscale** le fattispecie di reato sanzionate dagli [articoli 2](#) (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), [3](#) (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e [8](#) (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) del D.Lgs. 74/2000 (**cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I – parte I – capitolo 1 “Evasione e frode fiscale”, pag. 10 e ss.**).

In tale contesto il legislatore contempla l'applicazione di **specifiche sanzioni** in ambito penale tributario previste:

- dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), a mente del quale è punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** che consentono di **ridurre la base imponibile o il debito Iva**;
- dall'[articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#), a norma del quale fuori dai casi previsti dal citato articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente** ovvero avvalendosi di **documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte **elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi**, quando, **congiuntamente**: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a **euro trentamila**; b) l'ammontare

complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila;

- **dall'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#), in base al quale è punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.**

Nell'ambito della frode fiscale, spicca la c.d. "frode carosello", ossia un pernicioso sistema evasivo posto in essere con il precipuo scopo di ottenere un'indebita detrazione d'imposta.

La frode fiscale viene attuata con **l'interposizione di soggetti** (c.d. società cartiere) che effettuano acquisti di beni con **elevato valore economico** prevalentemente da **operatori localizzati in ambito UE**, che vengono rivenduti ad un soggetto passivo Iva nazionale, sotto costo, **non versando l'Iva dovuta esposta in fattura.**

In estrema sintesi, come rilevato dalla **prassi operativa**, il soggetto residente interposto – al quale è, generalmente, **riconosciuta una provvigione**, quantificata in misura percentuale sull'Iva evasa – acquista solo cartolarmente la merce senza averne mai la materiale disponibilità, svolgendo una mera **funzione di prestanome nell'operazione**, che si conclude con **l'omesso versamento dell'Iva da parte di quest'ultimo e con la detrazione dell'imposta da parte dell'interponente** (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 6 *"Il riscontro analitico – normativo sull'osservanza della disciplina IVA"*, pag. 179 e ss.).

Quindi:

- **il cedente** (soggetto meramente interposto – che agisce come società cartiera e/o **evasore totale**), non versa all'erario l'Iva dovuta;
- **il cessionario** (soggetto interponente), **consegue un'indebita detrazione Iva.**

Per **scongiurare il fenomeno sopra descritto**, l'ordinamento giuridico ha previsto il **meccanismo della solidarietà dell'imposta**, enunciato dall'[articolo 60-bis D.P.R. 633/1972](#), il quale prevede che:

- **comma 2:** in caso di **mancato versamento dell'imposta** da parte del cedente, relativa a **cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale**, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del decreto Iva, **è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta;**
- **comma 3:** l'obbligato solidale di cui sopra può, tuttavia, documentalmente dimostrare che **il prezzo inferiore dei beni** è stato determinato in ragione di **eventi o situazioni di**

fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di Legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

In relazione al **meccanismo della solidarietà Iva** la suprema Corte di cassazione, con l'[ordinanza n. 18707/2022](#) pubblicata in data 10.06.2022, ha affermato che il meccanismo della solidarietà opera anche **senza il preventivo contraddittorio esperito con la parte.**

Gli Ermellini hanno **tracciato i seguenti principi di diritto:**

- la **previsione normativa sulla solidarietà d'imposta** stabilisce una **presunzione legale relativa**, *“sicchè, in caso di contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria del fatto giuridico sulla cui base si fonda la pretesa nei confronti dell'obbligato solidale, questi è tenuto a fornire la prova contraria che si concreta nella dimostrazione documentale che l'inferiorità del prezzo dei beni sia stata determinata in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non sia connessa con il mancato pagamento dell'imposta”*;
- in tema di Iva, qualora l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'[articolo 60-bis](#) del decreto Iva, **notifichi all'acquirente la cartella di pagamento a titolo di responsabilità solidale**, *“la stessa non deve essere preceduta da alcuna attività accertativa nei suoi confronti, non essendo il suddetto acquirente il soggetto passivo d'imposta”*;
- in tema di **obbligo di motivazione della cartella di pagamento**, quando la stessa è notificata all'acquirente ai sensi del più volte citato [articolo 60-bis](#), *“ai fini della tutela del diritto di difesa, l'amministrazione assolve al suddetto onere quando, pur non essendo obbligata, ha fatto precedere la notifica da una comunicazione che contenga gli elementi idonei a rendere consapevole il cessionario della circostanza dell'omesso versamento di quanto dovuto dal cedente e delle ragioni per cui il prezzo di acquisto è inferiore a quello normale”*.