

Edizione di giovedì 22 Dicembre 2022

CASI OPERATIVI

Società Semplice e contribuzione Inps
di **EVOLUTION**

IVA

Sanzioni e regolarizzazioni di splafonamenti veri e presunti
di **Roberto Curcu**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Quando il conferimento di azienda non è fiscalmente neutro
di **Ennio Vial**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Differenziale da cessione dei crediti d'imposta energia e gas
di **Chiara Grandi, Fabio Landuzzi**

ADEMPIMENTI

In vigore nuovi adempimenti in tema di origine doganale
di **Elena Fraternali**

CASI OPERATIVI

Società Semplice e contribuzione Inps

di **EVOLUTION**



Si chiede di conoscere se la detenzione di quote in una società semplice, che ha ad oggetto attività di locazione immobiliare o di holding, comporti per i soci l'iscrizione alla gestione Inps commercianti.

La questione della contribuzione Inps a fronte della detenzione di quote di società immobiliari di godimento o di società holding è una questione che, da sempre, interessa gli operatori.

Sul tema si segnala il risalente intervento rappresentato dalla Circolare Inps del 06.11.2003.

In quell'occasione fu chiarito che, qualora l'attività esercitata travalichi i limiti del mero godimento degli immobili e si configuri quale più ampia attività (ad esempio, prestazione di servizi a terzi), organizzata in forma di impresa, deve ritenersi che il reddito prodotto sia da qualificare quale reddito d'impresa, ex articolo 51, comma 2, lettera a), Tuir e che i soggetti che l'attività stessa svolgono, con i requisiti di legge, siano tenuti all'iscrizione nella Gestione previdenziale dei commercianti.



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

IVA

Sanzioni e regolarizzazioni di splafonamenti veri e presunti

di **Roberto Curcu**



In un [precedente articolo](#) abbiamo illustrato due situazioni tipiche in cui il contribuente “splafona”, ossia effettua acquisti per un ammontare superiore rispetto a quello che è il suo plafond disponibile.

Un caso illustrato era quello di un **non corretto uso del plafond vincolato**, un altro era quello di **plafond che cala “retroattivamente”**.

In queste circostanze si verifica il “**vero**” splafonamento, cioè l’effettuazione di acquisti per un ammontare superiore al plafond disponibile.

Questo “vero” splafonamento si verifica altresì quando il contribuente ha rilasciato ai propri fornitori **dichiarazioni di intento per un ammontare superiore al plafond disponibile**, e non ha revocato per tempo tali dichiarazioni di intento, permettendo ai propri fornitori di emettere fatture non imponibili, nel limite della dichiarazione di intento, ma oltre il limite del proprio plafond.

Per fare un esempio, il “**vero**” **splafonamento** si verifica quando l’esportatore abituale ha un plafond di 100, rilascia ai propri fornitori Alfa e Beta due dichiarazioni di intento da 100, e questi fatturano rispettivamente 50 e 60.

In queste circostanze, **la violazione è addebitabile esclusivamente all’esportatore abituale, in quanto i fornitori hanno emesso fatture nel limite della dichiarazione di intento ricevuta.**

La sanzione a cui è soggetto l’esportatore abituale è quella prevista dall’[articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#), che va dal 100% al 200% dell’imposta, applicabile nei casi in cui il contribuente “beneficia oltre il limite consentito” della facoltà di effettuare acquisti senza pagamento dell’imposta.

Alla suddetta violazione, l’esportatore abituale può porre rimedio secondo le modalità

illustrate nella [risoluzione 16/E/2017](#), cioè con richiesta di emissione di nota di variazione al proprio fornitore, o con l'emissione di una autofattura.

Tale autofattura deve essere emessa in formato elettronico utilizzando il “tipo documento” TD21.

Come illustra l'Agenzia delle Entrate nella Guida alla Fatturazione elettronica ed all'esterometro, **il documento TD21 va emesso dall'esportatore abituale che acquista con dichiarazione di intento per un importo superiore al plafond disponibile**, e deve riportare gli estremi dell'esportatore abituale sia nel campo dedicato al cedente/prestatore, sia in quello dedicato al cessionario/committente.

Si badi bene che il **codice TD21 è stato istituito in un secondo momento**, perché antecedentemente alla sua istituzione c'era chi riteneva (erroneamente ad avviso di chi scrive) che in caso di emissione di autofattura per regolarizzare uno splafonamento andasse emesso un tipo documento TD20.

TD20 che invece va emesso – come vedremo – solo per denunciare gli **errori del fornitore**.

Chiarito quindi che il “vero” splafonamento è quello in cui l'esportatore abituale acquista oltre il limite del proprio plafond (e generalmente nella violazione non è coinvolto il fornitore, che ha emesso fattura nel limite della dichiarazione di intento ricevuta), il caso che si verifica più frequentemente è quello in cui **l'esportatore abituale acquista nel limite del proprio plafond disponibile, ma qualche fornitore emette fatture non imponibili per un ammontare superiore a quello della dichiarazione di intento ricevuta**.

Per fare un esempio, l'esportatore abituale ha un plafond di 100, emette dichiarazioni di intento per 50 sia ad Alfa che a Beta, e questi fatturano rispettivamente 60 e 20.

In questo caso, l'esportatore abituale non ha effettuato acquisti per un ammontare superiore al proprio plafond disponibile, ma Alfa ha emesso una fattura non imponibile di ammontare superiore alla dichiarazione di intento ricevuta.

In questo caso **la violazione la commette il fornitore dell'esportatore abituale**, il quale ha emesso fattura non imponibile per un ammontare superiore alla dichiarazione di intento ricevuta. **Al fornitore è applicabile la sanzione prevista dall'[articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997](#), che va dal 100% al 200% dell'imposta**.

Ci si interroga invece **a quale sanzione sia soggetto l'esportatore abituale, che ha ricevuto una fattura non imponibile nel limite del proprio plafond, ma per un ammontare superiore alla dichiarazione di intento rilasciata al fornitore**, e come vada regolarizzata eventualmente tale violazione.

Ad avviso di chi scrive, in questo caso **non si è in presenza di uno “splafonamento”**, e quindi

non torna applicabile – come incidentalmente precisato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 531/2020 – la sanzione prevista dall'[articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#).

Tale sanzione è applicabile infatti quando **il contribuente beneficia oltre il limite consentito della facoltà di effettuare acquisti ed importazioni senza Iva**, situazione che – come chiarito dal Ministero delle Finanze con [circolare 23/E/1999](#), è quella di superamento del “limite consentito dal proprio plafond”.

Tale sanzione, ad avviso di chi scrive, può esistere solo quando la violazione è ascrivibile ad un comportamento non corretto dell'esportatore abituale.

Nel caso in cui, invece, la violazione derivi da un comportamento non corretto del fornitore, che ha emesso fattura non imponibile per un ammontare superiore alla dichiarazione di intento ricevuta, **l'esportatore abituale può incorrere in sanzioni qualora, entro 30 giorni dalla registrazione della fattura irregolare, non provveda a far correggere la fattura al fornitore, o non presenti la “autofattura denuncia”**.

In questo caso, **la autofattura denuncia va emessa con “tipo documento” TD20**, indicando come cedente/prestatore gli estremi del fornitore che ha emesso fattura irregolare; è corretto, infatti, che nel documento trasmesso a Sdl compaiano gli estremi del fornitore, in quanto l'errore è a lui addebitabile, ed il cessionario/committente lo “denuncia”.

In mancanza della correzione da parte del fornitore, o dell'emissione della “autofattura denuncia” nei 30 giorni successivi alla registrazione, è applicabile la sanzione del 100% dell'imposta, con un minimo di euro 250, come previsto dall'[articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997](#).

L'applicazione di tale sanzione appare anche più logica, in quanto **non derivando l'errore da un comportamento dell'esportatore abituale, ad esso deve essere dato il tempo per rilevare l'errore del proprio fornitore, chiedergli la regolarizzazione, e solo in mancanza emettere l'autofattura denuncia**.

In sostanza, anche la guida alla fattura elettronica e l'istituzione del codice di fatturazione TD21 evidenziano che la sanzione prevista per lo splafonamento (dal 100% al 200%) è applicabile al solo caso in cui il totale degli acquisti non imponibili superi il plafond, come precisato dalla [circolare 13/E/1999](#).

Nel caso in cui invece **il plafond non sia superato**, ma si sia ricevuta una fattura non imponibile per un importo superiore alla dichiarazione di intento, l'esportatore abituale è sanzionabile (con il 100% con un minimo di euro 250) solo qualora non abbia provveduto a far correggere l'errore o ad emettere autofattura entro 30 giorni dalla registrazione della fattura irregolare.

Si badi bene che nel secondo caso, **qualora l'esportatore abituale non emetta la autofattura**

denuncia, l'amministrazione finanziaria ha la possibilità solo di irrogare la sanzione, e non di chiedere il versamento dell'imposta.

In sostanza, la sanzione è di quelle formali, con tutte le conseguenze che ne derivano (modalità di contestazione, cumuli giuridici, possibili sanatorie).

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Quando il conferimento di azienda non è fiscalmente neutro

di **Ennio Vial**



Come noto, l'[articolo 176 Tuir](#) prevede che il conferimento di azienda operata tra soggetti che lavorano come imprenditori commerciali risulta **fiscalmente neutro**.

Peraltro, il **comma 2** estende la neutralità anche al caso in cui il conferente o il conferitario sia un **soggetto non residente**, qualora il conferimento abbia ad oggetto **aziende situate nel territorio dello Stato**.

La questione può essere sintetizzata in alcune tabelle.

Tabella 1)

CONFERENTE	AZIENDA	CONFERITARIO	NEUTRALITÀ FISCALE	RIFERIMENTO
Italia	Italia	Ue requisiti	Si	Articolo 179, comma 2, Tuir
Italia	Italia	Ue senza requisiti	Si	Articolo 176, comma 2, Tuir
Ue requisiti	Italia	Ue requisiti	SI	Articolo 179, comma 2, Tuir
Ue (no req.)	Italia	Italia	SI	Articolo 176, comma 2, Tuir

Nella tabella n. 1 proponiamo il caso in cui il conferente o il conferitario siano **residenti in Italia o in un Paese Ue**.

Si fa riferimento anche al soddisfacimento di requisiti previsti dalla Direttiva che, tuttavia, essendo influenti ai fini della nostra analisi, non sono oggetto di approfondimento.

L'elemento comune è rappresentato dal fatto che **l'azienda, essendo collocata in Italia, rende il conferimento fiscalmente neutro**.

Questo principio vale anche nel caso in cui uno dei due soggetti coinvolti sia extracomunitario: si veda la **tabella successiva n. 2**.

Tabella 2)

CONFERENTE	AZIENDA	CONFERITARIO	NEUTRALITÀ	RIFERIMENTO
Italia	Italia	Extra Ue	Si	Articolo 176, comma 2, Tuir
Extra ue	Italia	Italia	Si	Articolo 176, comma 2, Tuir
Extra ue	Italia	Extra Ue	Si	Articolo 176, comma 2, Tuir

Il discorso, tuttavia, cambia se l'azienda è collocata in un Paese estero. Si veda, al riguardo, la tabella n. 3.

Tabella 3)

CONFERENTE	AZIENDA	CONFERITARIO	NEUTRALITÀ	RIFERIMENTO
Italia	Ue	Italia	Si	Articolo 176, comma 1, Tuir
Italia	Extra Ue	Italia	Si	Articolo 176, comma 1, Tuir
Italia	Ue	Ue requisiti	No	Articolo 179, comma 5, Tuir, con riconoscimento di notional tax credit
Italia	Ue	Ue no requisiti	No	Articolo 9, comma 5, Tuir
Italia	Ue	Extra Ue	No	Articolo 9, comma 5, Tuir
Italia	Extra Ue	Ue requisiti	No	Articolo 9, comma 5, Tuir
Italia	Extra Ue	Ue no requisiti	No	Articolo 9, comma 5, Tuir
Italia	Extra Ue	Extra Ue	No	Articolo 9, comma 5, Tuir
Eestero	Eestero	Italia	Nessun presupposto imponibile	
Eestero	Eestero	Eestero	Nessun presupposto imponibile	

Come si evince dalla tabella n. 3, **il fatto che l'azienda sia situata all'estero rende generalmente realizzativa l'operazione**.

Ad esempio, si pensi al caso in cui un soggetto residente in Italia conferisca una azienda situata all'estero in un soggetto estero.

È evidente che **l'azienda esce in questo caso dalla sfera impositiva in Italia**. Prima del conferimento, infatti, la stessa era trattata come una **stabile organizzazione** in Italia e quindi la sua contabilità confluiva in quella della casa madre italiana. A seguito del conferimento, tuttavia, tale circostanza viene meno.

Affinché la stabile organizzazione estera non fuoriesca dal regime impositivo italiano, infatti, è necessario che **il conferitario sia collocata in Italia**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Differenziale da cessione dei crediti d'imposta energia e gas

di Chiara Grandi, Fabio Landuzzi



Tra le diverse misure che il Governo ha introdotto nel corso del 2022 per mitigare gli effetti dell'**impennata dei costi energetici** che sta mettendo a dura prova numerose imprese italiane, i **crediti di imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas** occupano senza dubbio un ruolo di primo piano.

Indipendentemente dalle norme di riferimento e dalle regole di calcolo dei predetti crediti di imposta, si pone il tema del loro **trattamento contabile e fiscale** con specifico riferimento al caso in cui il titolare del credito opti per la **cessione del credito d'imposta**, in luogo dell'utilizzo in compensazione.

In tale fattispecie, il **corrispettivo di cessione** sarà, più che plausibilmente, **inferiore al valore nominale del credito** che risulta iscritto originariamente nelle scritture contabili del medesimo soggetto cedente.

Il dubbio che potrebbe sorgere è allora se tale differenza da cessione debba essere iscritta nella **sezione "operativa"** del conto economico, alla voce B.14 fra gli **oneri diversi di gestione** in quanto avente natura di perdita su crediti, oppure se la **classificazione della differenza negativa** sia da rinvenirsi più propriamente nella **sezione finanziaria** del conto economico.

La questione non è meramente bilancistica, posto che dalla **qualificazione e classificazione** di tale componente di reddito discende anche il relativo **trattamento fiscale**, in ottemperanza al **principio di derivazione rafforzata**, nonché alla luce delle considerazioni che possono discendere dal postulato della **prevalenza della sostanza sulla forma**.

Aiuta a dirimere tale dubbio il riferimento all'**Oic 15** laddove, al paragrafo 74, precisa che se l'operazione di cessione comporta il **trasferimento sostanziale di tutti i rischi**, la differenza tra il corrispettivo ed il valore contabile del credito cancellato al momento della cessione è rilevata come **perdita su crediti** da iscriversi alla voce B14 del conto economico *"salvo che il contratto non consenta di individuare componenti economiche di diversa natura, anche finanziaria"*.

Pertanto, qualora nel contratto, ed in particolare ai fini della determinazione del corrispettivo di cessione, siano rilevanti ed indicati dei **criteri finanziari** (ad esempio, tramite la logica dell'**attualizzazione del credito**), la **natura del differenziale** tra prezzo di cessione e valore nominale del credito trasferito è da assimilare a quella a quella dell'interesse e, conseguentemente, tale componente negativo di reddito va propriamente **qualificato come voce di natura finanziaria** da classificare, se negativo, alla **voce C17** ("Interessi ed altri oneri finanziari") oppure, se fisso positivo, alla voce C16d ("Proventi diversi dai precedenti") del conto economico.

Tale interpretazione è altresì coerente con quanto indicato nella **comunicazione pubblicata dall'Organismo Italiano di Contabilità** in materia di superbonus e altre **detrazioni fiscali** maturate a fronte di **interventi edilizi** (a cui la fattispecie in commento – per ciò che concerne la fattispecie della cessione del credito – è del tutto assimilabile).

La classificazione del differenziale negativo da cessione del credito d'imposta nella **sezione finanziaria** anziché in quella operativa del bilancio deriva anche dalla considerazione che il **credito tributario** in commento può essere ceduto a terzi (cessionari) che ne acquisiscono il **diritto all'utilizzo in compensazione** con i propri debiti tributari e previdenziali, ma **conservando** a loro volta **le stesse modalità** previste in origine per il soggetto (cedente) che ne era l'originario titolare.

Perciò, in virtù della similitudine della fattispecie anche con quella dei **titoli di debito**, anch'essi cedibili a terzi, si rafforza ulteriormente la propensione per la **classificazione dell'onere** (o del provento) da cessione nella **sezione finanziaria del conto economico** in luogo della sezione operativa dello stesso.

Da parte sua, **l'impresa cessionaria** rileverà nel proprio bilancio, a seguito dell'acquisto, un credito tributario che sarà **valutato secondo i criteri generali indicati dall'Oic 15**.

Trattandosi di un credito acquistato, e non "generato", la cessionaria rileverà il credito tributario ad un valore pari al costo sostenuto, salvo applicare il **criterio del costo ammortizzato** ove non vi potesse derogare.

Ai fini fiscali, si ritiene che per il soggetto cedente il **differenziale negativo** sia **deducibile ai fini Ires**, seppur nel rispetto dei **limiti posti all'articolo 96 Tuir**, in quanto onere di natura finanziaria; in modo speculare, l'eventuale differenziale positivo da cessione concorrerà appieno alla formazione dell'imponibile Ires.

ADEMPIMENTI

In vigore nuovi adempimenti in tema di origine doganale

di **Elena Fraternali**



Con il **Regolamento di esecuzione (Ue) 2022/2334 del 29.11.2022**, la Commissione europea ha previsto alcuni nuovi adempimenti da tenere in considerazione, da parte degli **importatori** e dei **doganalisti**, nella redazione delle dichiarazioni doganali e nella predisposizione delle prove di origine.

In particolare, è stato **esteso l'obbligo di indicare, all'interno della dichiarazione, l'informazione vincolante in materia di origine (IVO)** eventualmente concessa dalla Dogana all'azienda importatrice e, per quanto concerne gli scambi commerciali tra operatori stabiliti in Paesi firmatari della Convenzione paneuromediterranea (Convenzione PEM), è stata prevista la necessità di indicare il quadro giuridico utilizzato per determinare l'origine preferenziale delle merci.

Il Regolamento in commento ha modificato sia il corpo normativo che gli allegati del Regolamento di esecuzione (Ue) 2015/2447 (RE) – uno dei pilastri dell'impianto legislativo doganale unionale – e dette variazioni sono entrate in vigore il 20 dicembre 2022.

Adempimenti dichiarativi

Come noto, l'IVO è un **ruling preventivo** tramite il quale l'operatore che ne faccia richiesta può ricevere, da parte dell'Amministrazione competente, una **decisione scritta inerente l'origine dei beni** che saranno oggetto di successiva importazione o esportazione.

Sul punto, il **Regolamento 2022/2334** ha modificato l'articolo 20 del RE prevedendo l'obbligo (già esistente per le Informazioni tariffarie in materia di classifica), in caso di formalità doganali espletate da o per conto del titolare di una decisione IVO, di **indicare tale informazione nella dichiarazione doganale**, precisando il numero di riferimento della stessa.

Tale implementazione ha un **risvolto importante soprattutto per quanto riguarda i controlli effettuati dall'Autorità** in un'ottica di velocizzazione dei traffici e di armonizzazione dell'applicazione delle regole unionali.

L'IVO, infatti, è **vincolante sia per l'Amministrazione** che la concede che per l'**operatore** e consente, per la durata di tre anni, di evitare eventuali verifiche e contestazioni legate a dubbi sull'origine dei prodotti, dichiarata in bolletta.

Convenzione PEM e prove di origine preferenziale

Per quanto riguarda, poi, le **agevolazioni legate all'origine preferenziale delle merci** nell'ambito della Convenzione paneuromediterranea, il legislatore unionale ha voluto attenzionare l'attuale applicazione delle norme transitorie, previste a decorrere dal 1° settembre 2021 parallelamente a quelle "standard" già istituite nella Convenzione, in attesa dell'adozione definitiva, da parte di tutti gli Stati contraenti, della Convenzione riveduta.

E invero, dal **1° settembre 2021 sono già entrati in vigore 13 protocolli bilaterali** sulle norme di origine fra l'Unione e le parti contraenti della Convenzione PEM, che rendono applicabili le norme transitorie.

A tale proposito, dunque, sono stati aggiunti agli articoli 61 e 62 del RE – relativi alla dichiarazione del fornitore e alla dichiarazione a lungo termine – **due ulteriori paragrafi 1bis e 1 ter** in cui è stato previsto l'obbligo, per i fornitori, di **precisare il quadro giuridico utilizzato per attribuire l'origine preferenziale alle merci**.

Ciò significa che il **fornitore**, al momento della compilazione della dichiarazione, dovrà specificare se sta applicando le **regole "standard" della Convenzione PEM o le norme transitorie**.

Ove non sia fatta tale precisazione, **si intenderanno applicate le regole "standard"**, in quanto più restrittive rispetto alle nuove regole transitorie.

In linea con le citate modifiche, sono state altresì **riviste le note a piè di pagina** relative alle modalità di compilazione delle dichiarazioni dei fornitori per singola spedizione e a lungo termine (allegati 22-15 e 22-16 RE).

In ultimo, per quanto riguarda il **rilascio di un certificato di circolazione** o la **compilazione di una dichiarazione di origine** da parte dell'esportatore conformemente alle regole transitorie, quest'ultimo potrà utilizzare le dichiarazioni del fornitore come documenti giustificativi nel caso in cui:

a) le dichiarazioni del fornitore indichino il **carattere originario conformemente alle norme di**

origine della Convenzione PEM per i prodotti classificati nei capitoli 1, 3 e 16 (per i prodotti della pesca trasformati) e da 25 a 97 del sistema armonizzato; e

b) **non vi sia applicazione del cumulo** con le parti contraenti della Convenzione PEM che applicano unicamente le regole “standard” e non quelle transitorie.

In ogni caso, **l'esportatore dovrà adottare tutte le misure idonee** a garantire il corretto rilascio o compilazione delle prove di origine conformemente al quadro giuridico di riferimento.