



# NEWS Euroconference

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

*Direttore responsabile Sandro Cerato*

## Edizione di giovedì 18 Maggio 2023

### CASI OPERATIVI

**Disciplina Iva delle prestazioni convegnistiche all'estero**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

### ADEMPIMENTO IN PRATICA

**Rettifiche e recapture del credito d'imposta beni strumentali**  
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

### REDDITO IMPRESA E IRAP

**Dubbi gli effetti della “restituzione” dei conferimenti sulla sterilizzazione della base Ace**  
di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

### ENTI NON COMMERCIALI

**Alcune conseguenze fiscali della riforma dello sport – prima parte**  
di Guido Martinelli

### AGEVOLAZIONI

**La documentazione completa dei lavori scuda solo dalla colpa grave?**  
di Silvio Rivetti

## CASI OPERATIVI

---

### ***Disciplina Iva delle prestazioni convegnistiche all'estero*** di Euroconference Centro Studi Tributari

#### **Domanda**

Un odontoiatra con studio in Italia effettua prestazioni all'estero intervenendo come relatore a convegni.

Come deve emettere la parcella per i propri onorari e per i rimborsi spese?

Il committente potrebbe essere un soggetto UE iscritto al Vies con partita Iva comunitaria oppure senza partita Iva in quanto trattasi di associazione privata.

E nel caso in cui il committente UE avesse partita iva ma non fosse iscritto al Vies?

[\*\*LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...\*\*](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### ***Rettifiche e recapture del credito d'imposta beni strumentali***

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

## REVISIONE ENTI LOCALI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nel **quadro RU** del modello Redditi 2023 sono richieste molte informazioni in merito agli investimenti effettuati per l'acquisto di beni strumentali e del relativo credito d'imposta maturato, non solo riferite agli **investimenti posti in essere nel 2022** (o "prenotati" nel 2022) ma anche in relazione ad **investimenti posti in essere nel corso del periodo 2021** e per i quali devono essere apportate delle **"rettifiche"** in diminuzione.

In particolare, nel rigo RU141 del modello Redditi 2023, pur se riferito ad investimenti "effettuati" nel 2021, devono essere indicati gli **importi oggetto di rettifica riferiti ai seguenti eventi**:

- **investimenti "prenotati" entro il 31 dicembre 2021** (per i quali è stato corrisposto un acconto almeno del 20% e vi sia la conferma dell'ordine alla predetta data) ma per i quali non vi sia stata l'interconnessione nel corso del 2022,
- oppure **investimenti posti in essere nel 2021 (ed interconnessi) per i quali è operata una causa di decadenza** (cd. *recapture*) nel corso del 2022 in quanto venduti a terzi o delocalizzati all'estero.

Mentre per la prima ipotesi devono essere compilate le colonne da 1 a 5 del predetto rigo RU141, in caso di *recapture* devono essere compilate le colonne da 6 a 8.

In entrambe le ipotesi, l'importo della rettifica del credito spettante deve essere **portato in diminuzione del rigo RU12** (credito residuo) del modello Redditi 2023.

Focalizzando l'attenzione sul meccanismo di *recapture*, si ricorda che il [comma 1060 dell'articolo 2 L. 178/2020](#) stabilisce che se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione, i beni agevolati sono **ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto, **il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo**.

Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere **direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo** dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verifichino le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

In buona sostanza, la norma individua un **periodo di sorveglianza che parte dal momento di entrata in funzione** (per i beni ordinari) o di avvenuta **interconnessione** del bene (per quelli Industria 4.0) fino al 31 dicembre del secondo anno successivo.

Laddove in tale intervallo temporale vi sia la **cessione a titolo oneroso del bene**, ovvero la **destinazione a strutture produttive all'estero** del bene stesso, opera il **meccanismo di recapture del credito d'imposta** con conseguente rettifica (in negativo) del credito spettante.

Se il credito oggetto di recupero non è ancora stato utilizzato, l'importo dello stesso deve essere **portato in diminuzione dal credito residuo nel rigo RU12 del modello Redditi 2023**, mentre nel caso in cui lo stesso sia già stato utilizzato, l'importo deve essere **riversato (senza sanzioni e interessi) entro il prossimo 30 giugno 2023** (data di scadenza per il versamento del saldo delle imposte sui redditi del periodo d'imposta 2022).

È bene osservare che il citato [comma 1060](#) della L. 178/2020 (richiamando l'[articolo 1, commi 35 e 36, L. 205/2017](#)) fa salva la possibilità di **evitare il recapture del credito d'imposta se entro la fine del periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione** del bene l'impresa acquisti un **altro bene sostitutivo** con le stesse caratteristiche Industria 4.0.

In tal caso, all'impresa **spetta il diritto di continuare ad utilizzare il credito maturato con l'acquisto originario** (salvo che l'importo del nuovo investimento sia inferiore).

Infine, è bene sottolineare che le istruzioni al modello Redditi 2023 precisano che il rigo RU141 non deve essere compilato nel caso in cui la rettifica del credito d'imposta sia avvenuta con la presentazione di una **dichiarazione integrativa del modello Redditi 2022** (per il periodo d'imposta 2021).

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Dubbi gli effetti della “restituzione” dei conferimenti sulla sterilizzazione della base Ace**

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

Seminario di specializzazione

## **MINIBOND NELLA PRATICA PROFESSIONALE: ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI**

[Scopri di più >](#)

Come noto, in sede di determinazione della base Ace occorre tener conto, quale **decremento**, dei **conferimenti** in denaro effettuati a favore di soggetti (residenti e non) appartenenti al medesimo “gruppo” del soggetto conferente.

L'**articolo 10, comma 2, D.M. 03.08.2017**, infatti, dispone che “*La variazione in aumento di cui all'articolo 5 è ridotta di un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, a favore di soggetti del gruppo, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. Ai fini del precedente periodo non assume rilevanza l'incremento di partecipazioni derivante da finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci a favore delle società del gruppo. La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio*”.

Tale previsione, al pari delle altre disposizioni anti-elusione di cui all'**articolo 10 D.M. 03.08.2017**, persegue il fine di **evitare possibili “duplicazioni” della base Ace**.

Tale meccanismo, coerentemente con i principi che generalmente informano la determinazione dell'agevolazione, opera con riguardo alla società conferente (che esegue l'apporto potenzialmente idoneo a generare la moltiplicazione del beneficio), conservando la rilevanza del conferimento in capo alla società conferitaria, quale soggetto beneficiario dell'apporto medesimo.

Tanto premesso, nonostante la ultra decennale vigenza dell'Ace, non è ancora chiaro se la “sterilizzazione” della base ACE derivante dall’effettuazione di conferimenti in denaro a favore di soggetti appartenenti al medesimo gruppo **configuri una riduzione irreversibile o se vi siano accadimenti che potrebbero invece comportarne il venir meno**. Ci si riferisce, in particolare, ai casi di “**restituzione**” dei conferimenti al soggetto conferente, per esempio in ipotesi di **distribuzione/rimborso di una riserva da sovrapprezzo**.

Per provare a inquadrare la questione in termini sistematici, occorre partire da quanto chiarito anche nella [circolare 21/E/2015](#), in merito alla disciplina anti elusione di cui al D.M 14.03.2012 (abrogato e sostituito dal già citato **D.M. 03.08.2017**), con la quale l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che: “[...] la Relazione illustrativa al Decreto Ace chiarisce che, “al pari di quanto già osservato per i conferimenti in denaro, anche la **neutralizzazione** della base di calcolo dell'Ace operata sugli acquisti di partecipazioni e aziende ha l'effetto di risultare **permanente**”. Ne **consegue che, con riferimento ai conferimenti attuati a favore di altri soggetti del gruppo (comma 2), all'acquisizione o incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo [comma 3, lettera a]) ed all'acquisizione di aziende o di rami di aziende già appartenenti al gruppo [comma 3, lettera b]), nonostante al termine dell'esercizio il rapporto di controllo non sia più esistente le sterilizzazioni continuano ad operare definitivamente. Diversamente, con riferimento alla fattispecie prevista nella lettera e) del comma 3 dell'articolo 10, il decremento della base Ace agevolabile relativo all'incremento dei crediti da finanziamento, non ha natura permanente ma può essere riassorbito per effetto della loro restituzione”.**

Con tale chiarimento, in particolare ove si afferma che “diversamente” le sterilizzazioni da incrementi di finanziamenti sono “reversibili” e non operano in caso di restituzione degli stessi, l'Amministrazione finanziaria sembrerebbe sostenere, indirettamente, che **l'eventuale “rimborso” dei conferimenti non sortirebbe effetti sulla sterilizzazione originariamente subita dal conferente.**

Sterilizzazione che, quindi, **non verrebbe meno**.

Ciò sembrerebbe derivare – sempre a parere dell'Amministrazione finanziaria – da quanto disposto dall'ultimo periodo dell'**articolo 10, comma 2, D.M. 03.08.2017**, a norma del quale: “[...] **La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio**”.

Invero, però, tale disposizione parrebbe semplicemente imporre di mantenere la sterilizzazione anche in caso di cessione delle partecipazioni, cui conseguisse una perdita del controllo, prima della fine dell'esercizio, non già a rendere la sterilizzazione permanente a prescindere dal fatto che il conferimento venga “restituito”.

Inoltre, **talé conclusione, come osservato anche da Assonime nella circolare 17/2012 (par. 3.2.2, nota 132) condurrebbe a un “... sistema ... fortemente asimmetrico perché al decremento a carico della conferente, che continuerebbe ad operare anche in caso di restituzione, si aggiungerebbe il decremento a carico della conferitaria dovuto alla restituzione dei conferimenti ai soci”** (si veda, in proposito, anche il documento dell'ODCEC di Roma del 2016).

Ciò evidenziato, qualche spunto per una diversa interpretazione, tratto anche dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, parrebbe rinvenirsì, per esempio, nella [risoluzione 147/E/2002](#), ove sono stati forniti chiarimenti, per quanto ai fini della cd. “DIT”, “... in merito all'applicazione della norma contenuta nell'articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466, in base alla quale la variazione in aumento del capitale investito “è ridotta di un

*importo pari ai conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, a favore di soggetti controllati, o sottoposti al controllo del medesimo controllante, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio ". In particolare, è stato chiesto se tale norma continui ad operare, e con quali modalità, anche nel caso in cui, dopo il conferimento, la partecipata sia incorporata dalla conferente. [...] Dopo la fusione, la società incorporante intende determinare l'incremento di capitale investito, assumendo anche la variazione in aumento del capitale investito della società incorporata, come espressamente indicato nella circolare n. 76/E del 6 marzo 1998 [...]".* A tal riguardo, in estrema sintesi, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che **"La Società A, rispetto alla sua situazione ante-fusione, rileva il medesimo incremento del capitale investito (pari a 4.618 + 653 ulteriori), di cui già godeva, senza che i conferimenti effettuati alla società controllata poi incorporata (pari a 16.300) assumano rilevanza (come incrementi del capitale investito da un lato e come sterilizzazioni dello stesso dall'altro), ai fini della sua effettiva capitalizzazione".**

Tali chiarimenti, forniti – come detto – ai fini della "DIT", sono stati poi mutuati anche con riguardo all'Ace con la recente [risposta all'istanza di intervento n. 135 del 23.01.2023](#), nella quale è stato affermato che **"[...] Il principio del subentro automatico dell'incorporante nella base ACE dell'incorporata subisce una mitigazione nell'ipotesi di incorporazione di una società controllata che è stata in precedenza destinataria di conferimenti in denaro provenienti dall'incorporante. In questo caso, così come chiarito dalla risoluzione n. 147/E del 2002, sempre in tema di DIT, la fusione determina un'unificazione soggettiva tra società conferente società conferitaria che fa venir meno le esigenze antielusive sottese alla regola della sterilizzazione degli apporti in denaro a favore della controllata. In sostanza, da un lato si annulla la variazione positiva di patrimonio netto in capo alla conferitaria, dall'altra viene meno, in capo alla conferente, l'esigenza antielusiva sottesa alla regola di sterilizzazione degli apporti in denaro in favore della controllata. Ciò poiché la patrimonializzazione di fatto si annulla, rimanendo in capo al medesimo soggetto (conferente) che l'ha posta in essere [...]".**

Sul punto, **Assonime, nella già citata circolare 17/2012, aveva osservato che: "La risoluzione n. 147/E del 2002 dell'Agenzia delle entrate afferma un principio che dovrebbe per coerenza valere anche in caso di restituzione del conferimento a suo tempo effettuato in favore della controllata. Anche in questa ipotesi, infatti, pur non realizzandosi l'unificazione soggettiva tra conferente e conferitaria che si verifica in caso di fusione, viene comunque ad essere eliminata la possibilità di utilizzare le somme a suo tempo conferite per effettuare ulteriori apporti agevolabili ai fini ACE. Per questo motivo, sul piano logico, sembrerebbe corretto ritenere che il conferimento in denaro in favore della controllata determini un effetto di sterilizzazione che, pur non venendo a cessare in caso di cessione della partecipazione, possa comunque essere riassorbito nell'ipotesi di restituzione del conferimento stesso a seguito di recesso o di liquidazione".**

Sullo specifico tema, salvo quanto sopra rappresentato, l'Amministrazione finanziaria – a quanto ci consta – non si è mai espressa in modo chiaro.

Sarebbe quindi importante che venissero forniti **chiarimenti**, auspicabilmente confermando la

posizione assunta da Assonime che, sul piano sistematico, appare del tutto condivisibile.

## ENTI NON COMMERCIALI

### **Alcune conseguenze fiscali della riforma dello sport – prima parte**

di Guido Martinelli

Seminario di specializzazione

## **ULTIME NOVITÀ IN MATERIA DI DISCIPLINA DEI RAPPORTI DI LAVORO NELLO SPORT**

[Scopri di più >](#)

Il D.Lgs. 36/2021 la cui entrata in vigore è, come è noto, ad oggi prevista per il prossimo 1° luglio, ha due norme specificatamente dedicate agli aspetti fiscali della riforma ([articolo 12](#) “Disposizioni tributarie” e [articolo 36](#) “Trattamento tributario”) ma nasconde al proprio interno ulteriori conseguenze di **carattere fiscale** che proveremo ad analizzare.

L'[articolo 7, comma 1](#) del decreto in esame prevede che **l'oggetto sociale** degli enti sportivi dilettantistici debba prevedere: “*l'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione*”.

Questa norma differisce da quella oggi in vigore ([articolo 90, comma 18, L. 289/2002](#), che, invece, recita: “*organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive*”) per due aspetti essenziali.

**L'esercizio dell'attività sportiva deve avvenire in via stabile e principale e deve prevedere non solo l'organizzazione ma anche la gestione di attività sportive dilettantistiche.**

Quest'ultimo aspetto della gestione è confermato anche dal codice del terzo settore che ha una formulazione analoga (“*organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche*”) per **l'attività di interesse generale di carattere sportivo**.

Il concetto della gestione della attività sportiva dilettantistica, come attività ulteriore e diversa rispetto alla mera organizzazione è ribadito anche nel regolamento del registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, tenuto dal **dipartimento sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri**.

Prima considerazione da svolgere è, necessariamente, quella che, se il legislatore ha aggiunto alla precedente formulazione il concetto di “gestione”, aveva evidentemente una **finalità (ubi lex voluit dixit)**.

Al successivo [articolo 9](#), sulle attività secondarie e strumentali, troviamo indicati, al comma 1bis, i proventi derivanti “*dalla gestione di impianti e strutture sportive*”.

Ne deriva, quindi, che **è attività principale la gestione di “attività sportive” mentre è secondaria quella di “impianti e strutture sportive”**.

Si ritiene quindi che, alla luce del confronto tra le varie norme, **un ente sportivo dilettantistico che si limitasse a gestire un impianto sportivo, “affittando” spazi ad altre associazioni sportive o che si limitasse ad incassare ingressi nell’impianto** (tipo per il nuoto libero in una piscina o l’accesso in sala pesi per una palestra) senza svolgere all’interno dell’impianto alcuna attività formativa (attraverso l’attivazione di specifici corsi di discipline sportive riconosciute dal Coni) si stia limitando alla gestione di impianti e strutture sportive e, pertanto, **non potrebbe essere riconosciuto ai fini sportivi e iscritto al registro relativo, con conseguente perdita, per tale tipo di attività, di qualsiasi agevolazione fiscale sia ai fini dei redditi che iva**.

Ovviamente, ad analoga conclusione per l’aspetto esclusivamente fiscale, si arriva anche nel caso in cui il nostro ente pur “gestendo” attività sportiva propria (mediante corsi o manifestazione agonistiche) detenga comunque **proventi derivanti dalla mera messa a disposizione di strutture sportive senza alcuna prestazione didattica o agonistica**.

Ad analoga conclusione si perviene affrontando il tema da altro punto di vista. Le attività secondarie e strumentali, per come definite, sono attività **“conformi alle finalità istituzionali”** principali dell’ente sportivo?

Se, come credo, la risposta dovrà essere negativa, ne deriverà che **tutta l’attività di gestione di strutture sportive, senza l’organizzazione di attività al proprio interno, contrariamente a quanto avvenuto fino ad oggi, sarà da considerarsi di natura commerciale** con conseguente regolare assoggettamento degli importi che ne conseguono a Iva e imposte sui redditi.

Ma ancora più grave l’ulteriore conseguenza che potrà derivare da questo ragionamento, ove fosse corretto: ossia **trattandosi di proventi non connessi con l’attività istituzionale ai fini Iva non potranno godere neanche delle agevolazioni di cui alla L. 398/1991**.

Altro tema. Il comma 4 dell’articolo 36 disciplina il trattamento fiscale del **premio di addestramento e formazione tecnica** da versare, in caso di sottoscrizione del primo contratto di lavoro sportivo, dalla società di nuovo tesseramento alle società che hanno provveduto in precedenza alla formazione dell’atleta.

Viene previsto che detto premio sia, ai fini Iva, equiparato alle **prestazioni esenti** e che: *“qualora sia percepito da società e associazioni sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che abbiano optato per il regime di cui alla legge 16 dicembre 1991 n. 398 non concorre alla determinazione del reddito di tali enti”*.

È evidente, argomentando *a contrariis*, che allora **il premio di formazione diventa componente**

**positiva di reddito per tutti gli altri enti sportivi dilettantistici che non abbiano optato per la disciplina indicata oppure per gli enti del terzo settore a cui questa disciplina non si applica.**

## AGEVOLAZIONI

### **La documentazione completa dei lavori scuda solo dalla colpa grave?**

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

## DELEGA FISCALE 2023: LE NOVITÀ DELLA RIFORMA IN PRATICA

Scopri di più >



Le norme del D.L. 11/2023, come modificate e convertite dalla L. 38/2023, volte a **favorire i cessionari dei crediti edili** e i fornitori concedenti lo sconto, circoscrivendone la responsabilità solidale nei debiti erariali dei contribuenti, meritano di essere **analizzate** più da vicino.

Si ricordi che i **cessionari** dei crediti e i fornitori, laddove concorrenti nelle violazioni comportanti la non spettanza delle detrazioni, agenti con **dolo o colpa grave**, **rispondono non solo delle stesse sanzioni da comminarsi ai contribuenti** (a titolo proprio, ai sensi dell'[articolo 9 del D.Lgs. 472/1997](#)), ma anche ed eccezionalmente **dell'imposta dovuta dai contribuenti stessi, in solido** con essi (ai sensi dell'[articolo 121, comma 6, D.L. 34/2020](#)).

Ora, il neo-introdotto [comma 6-bis](#) del citato articolo 121, nel testo risultante in sede di conversione, dispone che è **sufficiente** per il cessionario che dimostri di avere acquisito i crediti d'imposta (al di fuori delle seguenti due ipotesi che non sono mai giustificabili, del dolo e -casistica aggiunta – della violazione del divieto di acquisto dei crediti da parte dei soggetti obbligati al rispetto della normativa antiriciclaggio, come previsto dall'[articolo 122-bis, comma 4, D.L. 34/2020](#)), di essere in possesso di **tutti i documenti elencati dal medesimo comma 6-bis**, per essere esentato dalla detta responsabilità solidale: e quindi, stando a una lettura rigorosa del dato normativo, dal solo rischio che gli possa essere contestata la **colpa grave**.

Tuttavia e a ben vedere, non è neppure immaginabile che la disponibilità del nutrito numero di **documenti previsti dal comma 6-bis in esame** (ben nove, nella formulazione originaria del detto [comma 6-bis](#); a cui si aggiungono le *new entries* disposte in sede di conversione dall'[articolo 1, comma 1, lettera b, D.L. 11/2023](#)), **possa mandare esente il cessionario dai soli profili di colpa grave**: e non anche dalle contestazioni riguardanti la colpa ordinaria.

È da dire infatti che i documenti qui elencati – ossia i **titoli abilitativi edili dei lavori** (o le

autocertificazioni per i lavori in edilizia libera), le **notifiche preliminari alle ASL** (se richieste), le visure catastali degli immobili prima dei lavori (o le domande di accatastamento), le fatture e i relativi pagamenti, le asseverazioni tecniche e di congruità delle spese (se obbligatorie), le delibere assembleari e le tabelle millesimali (per i lavori condominiali), la documentazione tecnica prevista per legge per i lavori di efficienza energetica, i visti di conformità, le attestazioni di avvenuta osservanza degli obblighi antiriciclaggio da parte dei soggetti che siano controparti nelle cessioni; e, casistiche aggiunte, la documentazione tecnica prevista per legge per i lavori antisismici nonché i contratti di appalto sottoscritti tra le imprese realizzatrici dei lavori e i committenti – costituiscono **un impianto assolutamente idoneo a inquadrare in maniera completa sia i lavori svolti, sia gli adempimenti correlati**: e dunque rappresentano un corredo documentale **talmente pregnante che al relativo possesso, in capo al soggetto che ne disponga integralmente, non può che correlarsi l'assenza di alcun tipo di negligenza**: con esclusione *tout court* di **ogni genere di colpa** e non solo della casistica rinforzata della colpa grave.

Ad onta delle modifiche intervenute in sede di conversione, il [comma 6-bis](#) in parola **continua a non apparire ben calibrato laddove**, riconoscendo l'assenza della sola colpa grave nella disponibilità del set documentale completo, implicitamente sembra **aprire spazio a profili di colpa ordinaria** in capo a chi si fregi di un impianto documentale non completo: assente, per esempio, un'autocertificazione.

E anche il successivo comma *6-quater*, che pur sempre ammette il cessionario, in caso di documentazione incompleta, a **provare in ogni modo la propria diligenza e la non-gravità della sua negligenza**, soffre di **analoghe imprecisioni**: perché **limita espressamente la prova contraria a favore del cessionario** all'esclusione della sola colpa grave (cioè della carenza smaccatamente grossolana di diligenza – [circolare 33/E/2022](#)): quando invece per principio generale la facoltà di prova contraria deve essere riconosciuta a quest'ultimo anche per **escluderne la colpa ordinaria**, che il Fisco potrà contestargli solo se la sua carenza di diligenza assume rilievo sostanziale (e non solo formale, come nell'esempio dell'autocertificazione mancante).

Pertanto è da concludere che, **se il cessionario dispone del dossier documentale integrale**, dovrà dirsi super-diligente: e quindi esente non solo da profili di colpa grave (e dalla conseguente responsabilità solidale per imposta), ma anche – e a monte – persino da **qualunque profilo di colpa ordinaria**; da cui l'esclusione anche dell'autonoma responsabilità per le sanzioni, pari al 30% dell'imposta, irrogabili al concorrente per la regola generale sul concorso nella violazione del già citato [articolo 19 D.Lgs. 472/1997](#) (come precisato dalla [circolare 33/E/2022](#), pagina 10).

Resta dunque fermo che **il cessionario è sempre ammesso alla prova del proprio comportamento diligente**, anche in termini di rimozione della colpa ordinaria, a prescindere dal tenore restrittivo del testo dei [commi 6-bis](#) e [6-quater](#) dell'articolo 121 D.L. 34/2020.