



# Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

*Direttore responsabile Sandro Cerato*

## Edizione di mercoledì 7 Giugno 2023

### ACCERTAMENTO

**I crediti non iscritti in bilancio di liquidazione di una società estinta si intendono rinunciati?**  
di Silvia Amplo

### CASI OPERATIVI

**Applicazione dello sconto in fattura nel c.d. sisma bonus**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

### ADEMPIMENTO IN PRATICA

**La prenotazione 2021 del credito di imposta per investimenti materiali in SC2023**  
di Clara Pollet, Simone Dimitri

### IMU E TRIBUTI LOCALI

**Le esenzioni Imu per l'anno 2023**  
di Laura Mazzola

### REDDITO IMPRESA E IRAP

**Deducibili “per competenza” i compensi ad amministratori reversibili a una consociata UE**  
di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

### IVA

**Acquisti di servizi dall'estero in reverse-charge, tra adempimenti e sanzioni**  
di Francesco Paolo Fabbri

## ACCERTAMENTO

# **I crediti non iscritti in bilancio di liquidazione di una società estinta si intendono rinunciati?**

di Silvia Amplo



**ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO**  
Contraddittorio, tutela e garanzie del contribuente

**IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4%** anziché € 210 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privelege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**

**ABBONATI ORA**

### Premessa

Il presente contributo si pone in un certo senso in continuità con alcuni precedenti elaborati in cui sono stati analizzati alcuni degli aspetti circa le dinamiche successive all'estinzione di una società, come l'individuazione dei soggetti responsabili dei debiti esistenti al momento della cancellazione della società debitrice e come tali destinatari dei relativi atti tributari emessi ai fini del recupero a tassazione, nonché entro quali limiti operi detta responsabilità.

In via di premessa generale e al fine di coadiuvare la lettura del presente contributo, pare utile ricordare quanto stabilito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze n. 6070/2013, n. 6071/2013 e n. 6072/2013, ovvero che dopo la cancellazione della società dal Registro Imprese (sia di persone sia di capitali) e cioè dopo l'estinzione, si determinava un fenomeno successorio, in forza del quale:

- le obbligazioni della società non si estinguono, ma si trasferivano ai soci, i quali ne rispondevano nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda delle responsabilità vigente durante la vita dell'ente, ovvero in base al fatto che fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali;
- i diritti e i beni non compresi nel bilancio finale di liquidazione della società estinta si trasferivano ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, (ancorché azionate o azionabili in giudizio) e dei crediti (ancora incerti o illiquidi) la cui inclusione nel bilancio finale di liquidazione avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extra giudiziale) “*il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato*”;

– con specifico riguardo al tema dei residui attivi o sopravvenienze attive, si erano limitate ad affermare che la sorte di detti crediti “*resta affidata ad una valutazione caso per caso, fermo restando però che l'estinzione della società da sempre vita ad un fenomeno successorio*” (Cassazione SS.UU. 6070/2013).

La Corte di Cassazione, sezione tributaria, con la recente ordinanza n. 7863/2023, tra i vari temi oggetto di pronuncia nella decisione in commento, a integrazione dei suddetti principi e, in particolare, dell'ultimo citato in elenco, ha affrontato nuovamente un'importante questione – che, si premette sin da ora, costituirà l'unico punto meritevole di attenzione nel presente contributo anche per ciò che riguarda l'esposizione della fattispecie sottoposta all'esame degli Ermellini – e cioè quella della sorte dei crediti in precedenza riferibili alla società estinta che nel bilancio finale di liquidazione siano stati iscritti nelle sopravvenienze attive.

Sarà proprio quest'ultimo aspetto a essere sviluppato nella presente analisi che, pur rientrando comunque nella macro-tematica delle dinamiche *post* estinzione di una società, riguarda la sorte dei crediti (e non più dei debiti) che la società vanta al momento della cancellazione e, più nello specifico, – profilo che qui rileva maggiormente – si cercherà di capire, anche alla luce del recente principio enunciato dagli Ermellini, se e quando tali crediti possono essere considerati come rinunciati (c.d. “*rimessi*”) e quindi estinti, passando attraverso un'analisi che spazierà tra approfondimenti di istituti civilistici e conoscenze tecniche del diritto societario.

### **La remissione del debito: che cos'è e riferimenti al diritto societario**

Per meglio comprendere il principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte con la decisione in commento, giova illustrare i tratti salienti dell'istituto civilistico della remissione del debito.

La remissione del debito è un negozio giuridico unilaterale recettizio disciplinato all'articolo 1236 e ss., cod. civ., con il quale il creditore rinuncia volontariamente al proprio credito liberando il debitore e tutti coloro che avevano garantito l'adempimento (fideiussori). È uno dei modi di estinzione dell'obbligazione che si perfeziona quando la dichiarazione giunge nella sfera di conoscenza del debitore, salvo che questi dichiari in un congruo termine di non volerne approfittare.

In apparenza sembrano non esservi dubbi sull'unilateralità del negozio giuridico della remissione, tanto che l'articolo di riferimento è rubricato “*dichiarazione di remissione del debitore*”. Ma, sin da una prima lettura del dettato normativo, si scorge una possibile natura bilaterale: l'*incipit* della norma attuale, l'articolo 1236, cod. civ., dispone che la dichiarazione remissoria produce effetti estintivi dal momento in cui è comunicata al debitore, ascrivendo a tale dichiarazione una natura nettamente ricettizia, salvo poi subordinare il reale effetto estintivo a una eventuale manifestazione del debitore al quale viene riservata la possibilità di dichiarare, in un congruo termine, di non volerne profittare.

Per ciò che qui interessa, è importante focalizzarsi sulla modalità con cui il creditore manifesti la propria volontà. Per meglio dire, il creditore può comunicare espressamente al debitore di non voler più ottenere la prestazione evitando, così, qualsivoglia dubbio in merito, dichiarando in modo esplicito la propria volontà. È ammessa, però, anche la possibilità della c.d. *"remissione tacita"* cioè attuata tramite un comportamento concludente idoneo a escludere la volontà di conseguire il credito da parte del creditore. A ogni modo, la volontà di rimettere il debito non si può mai presumere e deve comunque essere espressa in modo non equivoco.

Per avvicinarci di più alla fattispecie oggetto di commento, è utile ipotizzare che la remissione del debito avvenga nel caso di crediti di una società commerciale estinta: si è ricordato che la cancellazione della società dal Registro Imprese (e quindi la sua estinzione) genera in ogni caso un fenomeno successorio in capo agli *ex soci* che, da un lato sono responsabili dell'assolvimento di eventuali debiti presenti al momento della cancellazione e, dall'altro lato, avranno comunque il diritto di pretendere l'adempimento delle obbligazioni da parte dei debitori. Ebbene, gli *ex soci* – come per tutte le tipologie di creditori – godranno della possibilità di agire in conformità di quanto previsto dall'articolo 1236, cod. civ. e ss. e, quindi, di poter rimettere il debito, comunicando in forma espressa o tacita di voler estinguere l'obbligazione in modo non satisfattivo poiché non conseguiranno la prestazione.

Nel caso in cui gli *ex soci* non manifestassero in forma espressa la loro volontà occorrerà indagare quali comportamenti potranno essere considerati concludenti o meno e se si possa configurare una remissione c.d. *"tacita"*, oppure se certe azioni (come, ad esempio, l'inserimento o il mancato inserimento di alcuni importi in determinate voci nel bilancio societario di liquidazione) possano equivalere alla rimessione tacita del debito.

Dunque, questo il bandolo della matassa che necessita di essere sbrogliato servendosi di quanto stabilito dalla Suprema Corte con l'ordinanza in commento.

### **Cassazione n. 7683/2023: il principio di diritto**

Come anticipato in premessa, nel presente paragrafo si evidenzierà il passo dell'ordinanza che qui interessa, tralasciando, dunque, il merito della vicenda.

Con il quarto motivo di ricorso, la società contribuente in liquidazione, denunciava la violazione e falsa applicazione degli articoli 88, comma 1 e 110, comma 8, Tuir per avere la CTR erroneamente ritenuto insussistente il costo documentato dalla fattura n. (*omissis*) contabilizzato dalla società contribuente nel bilancio al 31 dicembre 2006 laddove, per effetto della avvenuta estinzione della società creditrice al 26 gennaio 2007, detto costo rappresentava, al contrario, una sopravvenienza attiva nel bilancio 2007, per inesistenza della passività.

In altre parole, i giudici regionali hanno stabilito per l'inesistenza del debito avendo

erroneamente e superficialmente considerato l'insorgenza di una sopravvenienza attiva come elemento a favore della debitrice della società per effetto dell'estinzione della stessa; mentre invece avrebbero dovuto valutare se il debito in questione (a prescindere dall'estinzione della società) fosse stato o meno oggetto di rinuncia da parte della società creditrice (ovvero, remissione).

Questo il principio enunciato dagli Ermellini:

*“Dunque, a seguito dell'estinzione di una società, permane in capo agli ex soci il diritto di agire per il credito della società estinta... A tale proposito, la remissione del debito, quale causa di estinzione delle obbligazioni, esige che la volontà abdicativa del creditore sia espressa in modo inequivoco e un comportamento tacito, pertanto, può ritenersi indice della volontà del creditore di rinunciare al proprio credito solo se è privo di alcun'altra giustificazione razionale; ne consegue che i crediti di una società commerciale estinta non possono ritenersi rinunciati neppure per il fatto che non siano stati evidenziati nel bilancio finale di liquidazione, a meno che tale omissione non sia accompagnata da ulteriori circostanze tali da non consentire dubbi sul fatto che l'omessa apostazione in bilancio possa fondarsi su altra causa, diversa dalla volontà della società di rinunciare al credito”.*

Dal principio sopra evidenziato, ne consegue che i crediti di una società commerciale estinta non possono ritenersi rinunciati per il solo fatto che non siano stati evidenziati nel bilancio di liquidazione, a meno che tale omissione non sia affiancata da ulteriori circostanze tali da non consentire dubbi sul fatto che l'omessa apostazione in bilancio altra causa non potesse avere, se non la volontà della società di rinunciare a quel credito.

Ma gli Ermellini statuiscono che il mero fatto in sé che la società non abbia inserito un credito nel bilancio finale di liquidazione, non è un fatto da solo sufficiente a far sì che si configurino i requisiti di inequivocabilità rispetto alla volontà di rimettere il debito. Pertanto, è vero che la remissione del debito può avvenire tacitamente, ma la volontà – seppur tacita, appunto – deve essere inequivoca.

### Osservazioni conclusive

Con l'ordinanza in commento viene statuito che è necessaria una verifica concreta e approfondita per dimostrare che la mancata apostazione dei crediti nel bilancio finale di liquidazione derivi da circostanze tali da scongiurare qualsiasi dubbio sul fatto che l'omessa iscrizione in bilancio sia espressione di una volontà inequivocabile e indubbia di voler rinunciare ai crediti stessi.

In questo caso il principio espresso è un'ulteriore conferma di quanto già statuito in precedenza dalla stessa Corte con decisioni emesse in particolare negli ultimi anni.

Al fine di svolgere qualche riflessione finale, si può concludere che la remissione del debito è pur sempre un atto negoziale che richiede una manifestazione di volontà che potrà essere comunicata al debitore in modo espresso oppure in modo tacito, ritraendola da comportamenti concludenti del creditore, ma in questo caso deve essere inequivoca: non deve, cioè, lasciare spazio a dubbi di sorta riguardo alla reale intenzione di rinunciare al credito.

Il silenzio, infatti, nel nostro ordinamento giuridico non può mai assurgere a indice certo di una volontà abdicativa o rinunciataria di un diritto a meno che non sia accompagnato dal compimento di azioni o da comportamenti di per sé idonei a confermare la volontà inequivocabile di rinuncia.

Allora pare evidente che occorra eseguire un'accurata indagine circa gli atti posti in essere dal creditore e cercare di capire se realmente quel silenzio sia sinonimo di rinuncia oppure no: non è certo possibile presumere un'eventuale rimessione del debito, né tantomeno ascrivere a determinati comportamenti (od omissioni) il significato che più va a vantaggio del debitore.

## SCHEDA DI SINTESI

La Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 7863/2023 ha, innanzitutto, richiamato i principi già affermati dalla giurisprudenza di legittimità che governano la sorte dei crediti delle società commerciali (cfr. Cassazione SS.UU. n. 6070/2013, n. 6071/2013 e n. 6072/2013), evidenziando che l'estinzione della società dà vita a un fenomeno successorio per cui i soci sono tenuti per un verso a rispondere dei debiti sociali nei limiti di quanto a essi pervenuto per effetto del bilancio di liquidazione e per altro verso, hanno diritto a riscuotere i crediti sociali risultanti dal bilancio di liquidazione. Circa il problema riguardante la sorte delle sopravvenienze attive e dei crediti non iscritti a bilancio dopo l'estinzione della società, sostenendo che essa non può essere stabilita *ex ante* in base a una regola generale, affidando al giudice del merito il compito di stabilire caso per caso la volontà della società di rinunciare a un determinato credito.



Il principio di diritto espresso nell'ordinanza n. 7863/2023 stabilisce che a seguito dell'estinzione di una società, permane in capo agli *ex soci* il diritto di agire per il credito della società estinta. A tale proposito, la remissione del debito, quale causa di estinzione delle obbligazioni, esige che la volontà abdicativa del creditore sia espressa in modo inequivoco e un comportamento tacito, pertanto, può ritenersi indice della volontà del creditore di rinunciare al proprio credito solo se è privo di alcun'altra giustificazione razionale; ne consegue che i crediti di una società commerciale estinta non possono ritenersi rinunciati neppure per il fatto che non siano stati evidenziati nel bilancio finale di liquidazione, a meno che tale omissione non sia accompagnata da ulteriori circostanze tali da non consentire dubbi sul fatto che l'omessa apposizione in bilancio possa fondarsi su altra causa, diversa dalla volontà della società di rinunciare al credito.



I crediti, anche non iscritti sul bilancio finale di liquidazione, non si considerano rimessi per effetto della cancellazione della società dal Registro Imprese: il punto focale, dunque, riguarda la necessaria indagine che va eseguita circa un'eventuale remissione del debito tacita da parte del creditore; non è sufficiente, in questo caso, l'omessa indicazione in bilancio di liquidazione del credito, ma è necessario che un simile silenzio sia accompagnato da comportamenti concludenti che non lasciano dubbi di sorta circa la reale e concreta volontà di rinunciare al credito.

***Si segnala che l'articolo è tratto da “[Accertamento e contenzioso](#)”.***

## CASI OPERATIVI

### **Applicazione dello sconto in fattura nel c.d. sisma bonus**

di Euroconference Centro Studi Tributari



#### Domanda

Per il c.d. sisma acquisti ordinario è obbligatorio emettere lo sconto in fattura sugli acconti oppure è possibile fare lo sconto in fattura al momento del rogito notarile?

Nel caso in cui siano state pagate caparre invece che acconti, lo sconto in fattura può essere applicato direttamente in sede di rogito notarile?

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### **La prenotazione 2021 del credito di imposta per investimenti materiali in SC2023**

di Clara Pollet, Simone Dimitri



L'imputazione degli investimenti in beni strumentali al periodo di vigenza del credito di imposta di cui all'articolo 1, commi da 1051 a 1063, L. 178/2020, segue le regole generali della **competenza previste dall'[articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir](#)**, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla **data della consegna o spedizione**, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica **l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale**, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

Ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva il momento in cui il **bene viene consegnato**, ossia entra nella disponibilità del locatario.

Nel caso in cui il contratto di leasing preveda la **clausola di prova a favore del locatario**, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. Rileva, ai fini della spettanza del beneficio in questione, la consegna del bene al locatario (o l'esito positivo del collaudo) e non il momento del riscatto. In altri termini, l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile.

In tema di credito di imposta per investimenti in beni strumentali, quindi il **momento del pagamento non è in generale rilevante** ai fini dell'effettuazione dell'operazione.

Il pagamento di almeno il 20 per cento del costo di acquisizione è una delle condizioni che assume sostanziale rilevanza solo ai fini della **"prenotazione" dell'agevolazione**.

I contribuenti che hanno **prenotato** il credito di imposta per investimenti in beni materiali entro il 31 dicembre 2021, hanno pagato **conti in misura almeno pari al 20% del costo di**

**acquisizione** e sono entrati in possesso di un ordine accettato da parte del venditore entro la stessa data.

Per il buon esito della prenotazione l'investimento doveva essere effettuato (consegna o spedizione) **entro il 31 dicembre 2022**.

Queste prenotazioni sono state indicate nella **dichiarazione dei redditi presentata nel 2022**, relativa al periodo di imposta 2021, nel quadro RU dei crediti di imposta, nel rigo RU1, RU5 colonna 2 e 3, RU12 come credito di imposta residuo da riportare nella successiva dichiarazione ed **RU140** come **investimenti effettuati dopo la chiusura del periodo di imposta e fino al 31 dicembre 2022**.

Nella **dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2022**, i crediti di imposta prenotati nel 2021 ed effettuati nel 2022, saranno indicati nel quadro RU dei crediti di imposta, RU1, RU2 come **residuo della precedente dichiarazione**, RU6 per evidenziare l'utilizzo in compensazione ed RU12 come credito di imposta residuo da riportare nella successiva dichiarazione.

Il credito d'imposta è utilizzabile **esclusivamente in compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), in **tre quote annuali di pari importo**:

- **a decorrere dall'anno di entrata in funzione** dei beni per gli investimenti diversi dai 4.0 (anno da indicare nel modello F24, sezione erario, **codice tributo 6935**), ovvero
- a decorrere **dall'anno di avvenuta interconnessione** dei beni per gli **investimenti 4.0** (anno da indicare nel modello F24, sezione erario, **codice tributo 6936**).

Si ricorda che per gli investimenti in **beni strumentali materiali diversi da quelli 4.0** effettuati a decorrere **dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021**, il credito d'imposta spettante era utilizzabile in compensazione in **un'unica quota annuale**.

Nell'esempio di compilazione, ipotizziamo che la società Alfa Srl abbia investito in una trafilatrice **4.0** del valore di 100.000 euro, effettuando la **prenotazione nel 2021**; nella precedente dichiarazione dei redditi SC2022 è stato riportato il credito di imposta per 50.000 euro (50% dell'investimento come da articolo 1, comma 1056, L. 178/2020).

La consegna della trafilatrice è avvenuta il 1° dicembre 2022 ed il 10 dicembre 2022 la macchina è stata **interconnessa**.

La società Alfa ha utilizzato in compensazione 16.000 euro al 16 dicembre 2022 con il codice tributo 6936, anno 2022. La **compilazione del quadro RU** della dichiarazione dei redditi SC2023 relativa al 2022 è la seguente:

SEZIONE I Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	Dati identificativi del credito d'imposta spettante										Codice credito <b>2L</b>						
	<b>RU1</b>	<b>beni materiali 4.0 - prenot 2021</b>															
	<b>RU2</b>	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione										<b>50.000,00</b>					
	<b>RU3</b>	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)										,00					
	<b>RU5</b>	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10)										,00					
	<b>RU6</b>	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24										<b>16.000,00</b>					
	<b>RU7</b>	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP								
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00		
	<b>RU8</b>	Credito d'imposta riversato										,00					
	<b>RU9</b>	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)										Art. 1260 c.c.	1	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	2	,00
	<b>RU10</b>	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)													,00		
	<b>RU11</b>	Credito d'imposta richiesto a rimborso													,00		
	<b>RU12</b>	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)										Vedere istruzioni	1		2	<b>34.000,00</b>	

Nel caso in cui la quota annuale – o parte di essa – non sia utilizzata, l'ammontare residuo potrà essere **riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale** ed essere utilizzato già dall'anno successivo, secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito, andando così a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo anno ([circolare 9/E/2021](#)).

Se la società Alfa Srl, rispetto alla compilazione del rigo RU140 dello scorso anno, dovesse rettificare gli importi esposti per **eventi intervenuti successivamente alla data di presentazione** del modello ed entro il 31 dicembre 2022 (esempio mancata consegna della rettificatrice, oppure investimento di importo inferiore), sarebbe tenuta a compilare nella dichiarazione SC2023 il **rgo RU141** indicando nella colonna 4 la **variazione in diminuzione dei predetti importi**. Inoltre, nella colonna 7 va indicata la variazione in diminuzione degli importi dei crediti individuati con il codice 2L esposto nella sezione I del modello REDDITI 2022.

Tali importi vanno sottratti dai residui da indicare nel rigo RU12.

RU141	Investimenti diversi allegati A e B										Investimenti allegato A 4 ,00	Investimenti allegato B 5 ,00		
	Beni materiali			Beni immateriali			Strumenti tecnologici sw							
	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00				
Investimenti beni strumentali 2021											Variazione Credito L3 6 ,00	Variazione Credito 2L 7 ,00	Variazione Credito 3L 8 ,00	

Il rigo RU141 non va, invece, compilato nel caso in cui la rettifica sia operata mediante presentazione di una dichiarazione modello Redditi 2022 integrativa.

## IMU E TRIBUTI LOCALI

### **Le esenzioni Imu per l'anno 2023**

di Laura Mazzola

Master di specializzazione

## FISCALITÀ DEGLI IMMOBILI

Scopri di più >

La **Legge di bilancio per il 2023** ha introdotto, nell'ipotesi di **immobili occupati**, una nuova condizione di esenzione dal versamento dell'Imu.

In particolare, la **lettera g-bis**), inserita dall'[\*\*articolo 1, comma 81, L. 197/2022\*\*](#), all'interno dell'[\*\*articolo 1, comma 759, L. 160/2019\*\*](#), annovera tra i **casi di esenzione** dall'imposta municipale propria “*gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale*”.

La denuncia deve, pertanto, essere stata presentata in relazione ai reati di:

- **violazione del domicilio;**
- **invasione di terreni o edifici.**

In alternativa alla denuncia presentata, il contribuente potrebbe anche aver **iniziatu l'azione giudiziaria penale**.

Il soggetto passivo deve comunicare al Comune interessato, quale soggetto attivo Imu, il **possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione**.

La disposizione in commento è stata introdotta anche a seguito della **sentenza della Commissione tributaria regionale per la Toscana, n. 67/1/2022**, la quale ha evidenziato che “*il titolare di un immobile occupato non trae nessun utile dal suo diritto di proprietà né quello di un godimento diretto del bene, né di un godimento mediato attraverso il conseguimento di un corrispettivo per il suo utilizzo ed è anzi costretto a subire un deterioramento del bene con conseguente diminuzione patrimoniale*”.

Si evidenzia che sono, inoltre, **esenti dal pagamento dell'imposta, per il periodo dell'anno**

durante il quale sussistono le condizioni prescritte:

- gli immobili posseduti dallo Stato, dai Comuni, nonché gli immobili posseduti, all'interno del proprio territorio, dalle Regioni, dalle Province, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;
- i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- i fabbricati destinati ad usi culturali;
- i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e le loro pertinenze;
- i fabbricati di proprietà della Santa Sede, indicati nel Trattato tra la Santa Sede e l'Italia;
- i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali, per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- gli immobili, posseduti e utilizzati dagli enti pubblici e privati diversi dalle società, dai *trust* che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, nonché dagli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali e sportive, nonché le attività di religione o di culto.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Deducibili “per competenza” i compensi ad amministratori reversibili a una consociata UE**

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

Seminario di specializzazione

## NANO IMPRESE: SUGGERIMENTI OPERATIVI PER LE VERIFICHE DI REVISIONE

Scopri di più >

I compensi per l'attività di componente del consiglio di amministrazione riconosciuti al dipendente di una consociata estera, ma erogati direttamente a quest'ultima, in virtù dell'obbligo contrattuale di riversamento gravante sul dipendente, sono **deducibili in capo alla società erogante secondo il criterio di competenza**.

In tale circostanza, infatti, **non si rende applicabile, ai fini della deducibilità, il criterio di cassa** generalmente previsto dall'[\*\*articolo 95, comma 5, Tuir\*\*](#) per i compensi spettanti agli amministratori.

A queste conclusioni è giunta l'Amministrazione finanziaria nella recente [\*\*risposta all'istanza di interpello n. 330 del 22.05.2023\*\*](#).

In particolare, nella risposta, è stato preliminarmente confermato che i compensi reversibili non concorrono alla formazione del reddito del soggetto su cui grava l'obbligo di riversamento poiché, in capo allo stesso, non si configura il presupposto impositivo di cui all'[\*\*articolo 1 Tuir\*\*](#), ovvero il **possesso del reddito**.

Su tale principio, infatti, si fondono le esclusioni di cui agli [\*\*articoli 50 comma 1, lett. b\), e 51, comma 2, lett. e\), Tuir\*\*](#), a norma dei quali, rispettivamente, “*Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente: [...] le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere versati al datore di lavoro e di quelli che per legge debbono essere versati allo Stato;*” e “*Non concorrono a formare il reddito: [...] e) i compensi reversibili di cui alle lettere b) ed f) del comma 1 dell'articolo 47 [50, n.d.r.]*”.

Ciò detto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come la società erogante “[...] debba considerare **deducibile secondo il criterio generale di competenza** l'importo pagato alla consociata UE per

*l'attività di direzione svolta*" dal dipendente di quest'ultima, venendo meno – in casi come questo (come pure, si ritiene, nel caso in cui l'ufficio di amministratore fosse ricoperto da una società commerciale) – quell'esigenza di simmetria (informata a ragioni di carattere latamente antielusivo) tra il criterio di cassa, secondo il quale i compensi spettanti agli amministratori concorrono alla formazione del reddito dei percipienti persone fisiche, e quello analogamente previsto, in deroga al generale criterio di competenza, dall'[\*\*articolo 95, comma 5, Tuir\*\*](#), ai fini della deducibilità in capo alla società amministrata.

Nella recente pronuncia viene altresì osservato che, “[...] ai fini convenzionali, **il pagamento in parola deve essere correttamente inquadrato nell'ambito dell'articolo 7 della Convenzione, come reddito d'impresa, atteso che il pagamento**, pur formalmente riferibile al lavoro prestato dal consigliere di amministrazione, **è effettuato direttamente tra le due società consociate senza alcun riversamento da parte del dipendente a favore del proprio datore di lavoro. Ciò comporta**, ai fini convenzionali e nel presupposto, dichiarato dalla società istante e non verificabile in sede di intervento, che la consociata UE non abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, **che i compensi erogati da ALFA alla società UE siano qualificabili come reddito d'impresa in capo a quest'ultima e tassabili esclusivamente nel suo Stato di residenza e, simmetricamente, siano costi deducibili in capo alla società istante, secondo il criterio generale di competenza di cui all'art. 109 del Tuir**. Pertanto, non può applicarsi l'articolo 16 della citata Convenzione, che prevede una potestà impositiva concorrente per le retribuzioni che un residente di uno Stato contraente riceve come membro del consiglio di amministrazione o del collegio sindacale di una società residente nell'altro Stato contraente. **Nel caso in esame, in effetti, il pagamento è effettuato direttamente alla consociata e non al dipendente**”.

Alla non imponibilità di tali compensi nel territorio dello Stato – per effetto delle disposizioni convenzionali di cui all'articolo 7, nonché per effetto delle disposizioni domestiche, di cui all'[\*\*articolo 23, comma 1, lett. c\), del Tuir\*\*](#) – consegue quindi anche **l'insussistenza dell'obbligo, in capo alla società erogante, di effettuare la ritenuta a titolo d'imposta** di cui all'[\*\*articolo 24, comma 1-ter, D.P.R. 600/1973\*\*](#).

In merito alla **qualificazione dei compensi reversibili ai fini convenzionali**, occorre osservare che, nella [\*\*risposta all'istanza di intervento n. 167 del 28.05.2019\*\*](#), l'Amministrazione finanziaria aveva ricondotto tali emolumenti nell'ambito di applicazione dell'articolo 16 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni, avente per oggetto “**compensi e i gettoni di presenza**”, il quale – in linea generale – prevede la **tassazione concorrente tra Stato della fonte e Stato di residenza**.

Il caso trattato nella citata [\*\*risposta n. 167/2019\*\*](#), tuttavia, è “speculare” rispetto a quello descritto nella più recente [\*\*risposta n. 330/2023\*\*](#); concerneva, infatti, il trattamento di compensi reversibili erogati da una società spagnola a un dipendente della società controllante Italiana, il quale, in virtù di un obbligo contenuto nel proprio contratto di lavoro, aveva provveduto a riversarli al proprio datore di lavoro italiano.

Nel caso di specie, inoltre, il compenso da riversare era stato **accreditato su un apposito conto**

**corrente intestato al dipendente**, anziché direttamente alla società controllante (come avvenuto, invece, nella [risposta n. 330/2023](#)), in forza di una particolare previsione dell'ordinamento spagnolo, che impone di corrispondere il compenso esclusivamente mediante accredito su un conto corrente intestato al lavoratore/amministratore.

Alla luce di ciò, all'atto dell'erogazione la società spagnola aveva operato una **ritenuta in misura pari al 19% del compenso lordo**, come previsto dall'ordinamento tributario spagnolo con riguardo ai compensi erogati a **soggetti non residenti**.

In quell'occasione, come detto, essendo stati ricondotti tali compensi nell'ambito di applicazione della disposizione convenzionale che tratta dei compensi e gettoni di presenza, prevedendo una tassazione concorrente tra gli Stati contraenti, la ritenuta operata dalla società spagnola era stata **considerata conforme alle disposizioni convenzionali** e, pertanto, anche **detrattabile** dall'imposta loda dovuta dalla società italiana sul compenso riversato, secondo quanto previsto dall'[articolo 165 Tuir](#).

Diversamente, la fruizione del **credito d'imposta per le imposte pagate all'estero**, probabilmente, non sarebbe stata concessa se, come accaduto nella [risposta n. 330/2023](#), il compenso reversibile fosse stato inquadrato, ai fini convenzionali, quale reddito d'impresa, imponibile – in linea generale – solo nello stato di residenza del percettore (in assenza di stabile organizzazione), di talché la ritenuta operata dalla società spagnola non sarebbe stata conforme alle disposizioni convenzionali.

Mettendo a confronto le due citate risposte, **non è chiaro se l'Amministrazione finanziaria abbia mutato il proprio orientamento**, ovvero abbia conferito rilevanza dirimente, ai fini della qualificazione dei compensi agli effetti della convenzione contro le doppie imposizioni, alla circostanza che, in un caso, il compenso era stato erogato al dipendente, per obbligo di legge (spagnola), il quale aveva poi provveduto a riversarlo alla società datrice di lavoro italiana, mentre, nell'altro caso, oggetto della più recente risposta, il compenso è stato erogato direttamente alla consociata estera datrice di lavoro.

## IVA

# **Acquisti di servizi dall'estero in reverse-charge, tra adempimenti e sanzioni**

di Francesco Paolo Fabbri

Seminario di specializzazione

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

[Scopri di più >](#)

È noto che, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 18/2010, per le **prestazioni di servizi** in ambito **Iva** si è passati al **criterio** dello **Stato del committente** al fine di individuare il **presupposto territoriale** nell'ambito delle operazioni tra esercenti l'attività economica (**B2B**). L'[articolo 7-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) stabilisce infatti che le prestazioni di servizi si considerano **effettuate nel territorio dello Stato**: a) quando sono **rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato**; b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Sono però previste alcune **discipline derogatorie** di tale principio generale, individuate dagli [articoli 7-quater](#) e [7-octies D.P.R. 633/1972](#), i quali offrono ipotesi di **servizi "specifici"** (come quelli relativi a immobili, o per il trasporto di passeggeri, relativi a prestazioni culturali/artistiche eccetera) regolati da **apposite regole di territorialità**.

Passando all'ambito della **fatturazione**, l'[articolo 17, comma 2 del medesimo D.P.R. 633/1972](#) dispone che gli **obblighi** relativi alle cessioni di beni e alle **prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato, da **soggetti non residenti** nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, devono essere **adempiuti dai cessionari/committenti**; identificando in questo modo la regola del **reverse-charge** (o "inversione contabile"). Viene difatti prevista una **procedura di integrazione e di registrazione** della **fattura ricevuta dal cedente o prestatore non residente**.

Per quanto concerne l'**integrazione**, se si tratta di **acquisto intracomunitario** l'[articolo 46, comma 1 del D.L. 331/1993](#) impone che la **fattura** debba essere **numerata e integrata** dal **cessionario** con l'**indicazione**:

- del **controvalore in euro del corrispettivo**,
- degli **altri elementi** che concorrono a formare la **base imponibile** dell'operazione espressi in **valuta estera**,

- dell'**ammontare dell'imposta**, calcolata secondo l'aliquota dei beni.

Inoltre, se si tratta di acquisto intracomunitario **senza pagamento dell'imposta o non imponibile o esente**, in luogo dell'ammontare dell'imposta nella fattura deve essere **indicato il titolo con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale**.

Successivamente, la fattura integrata deve essere **annotata, entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di **ricezione della fattura**, e con riferimento al **mese precedente**, distintamente:

- nel **registro Iva vendite** ([articolo 23 D.P.R. 633/1972](#)), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera;
- nel **registro Iva acquisti** ([articolo 25 D.P.R. 633/1972](#)), al fine di esercitare la **detrazione**

Diversamente, per le cessioni di beni e le **prestazioni di servizi** effettuate da un soggetto passivo stabilito **in un Paese extra-UE**, il cliente **italiano** è tenuto ad emettere l'**autofattura** – ossia sostanzialmente una fattura verso sé stesso – ai fini di **liquidare il tributo**.

Fattura che va **emessa entro il 15 del mese successivo** a quello di ricevimento della fattura e ancora una volta con riferimento al **mese precedente**.

Ciò accade in quanto le fatture emesse da soggetti stabiliti in **Paesi diversi** da quelli nei quali vige la **normativa Iva armonizzata** – quindi di fatto soggetti extra-UE – non per forza rispettano lo “**schema**” delle **fatture** disciplinate dall'apposita **Direttiva**, risultando quindi potenzialmente estranee dalle relative regole. Anche in questo caso, comunque, si deve procedere con la **doppia annotazione** (nei registri delle vendite e degli acquisti), in modo da rispettare la **neutralità dell'imposta**.

Si ipotizzi quindi una **S.r.l. italiana** che si rivolge a un **soggetto passivo francese** per un **servizio fotografico**: in merito alla territorialità, trattandosi di un “**servizio generico**”, lo stesso risulta sottoposto alla citata regola generale della **tassazione Iva** nello **Stato del committente** (Italia), come da richiamato [articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#).

Il soggetto passivo **francese** emetterà quindi **fattura senza l'addebito dell'imposta** – con l'indicazione dell'operazione soggetta ad inversione contabile – mentre la **S.r.l.** che riceve la fattura la **integrerà** con indicazione dell'Iva; nello specifico occorre **emettere un documento elettronico** (xml) tramite il canale Sdl, con **tipo documento TD17**, registrando poi la fattura sia tra gli acquisti che tra le vendite

Analogamente, se la **S.r.l.** si rivolgesse a un **soggetto passivo statunitense**, ad esempio per un **servizio di marketing**, varrebbe ancora una volta la regola generale della tassazione in Italia (Paese del committente), con il **soggetto estero** che emette fattura secondo quanto stabilito

dalla **propria normativa nazionale** e la società italiana che:

- riceve la fattura ed emette un'**autofattura** ai sensi dell'[\*\*articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972\*\*](#) (anche stavolta in formato elettronico con tipo documento TD17 tramite il canale Sdl),
- **registra** l'operazione sia nel **registro acquisti** che nel registro **vendite**.

Qualora, per **errore**, per un'operazione che deve essere assoggettata all'inversione contabile il **cessionario/committente non dovesse** porre in essere, totalmente o parzialmente, gli **adempimenti** connessi al **reverse-charge** – sia nell'ipotesi di integrazione della fattura ricevuta da un cedente/prestatore italiano/comunitario oppure di emissione di autofattura riferita all'operazione con un fornitore extra-UE – tale soggetto sarebbe punito con la **sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro**, prevista dall'[\*\*articolo 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997\*\*](#).

**Sanzione pecuniaria fissa** che trova però applicazione purché l'**omissione non “nasconde” l'operazione**, dato che quest'ultima deve comunque risultare dalla contabilità tenuta dall'esercente l'attività d'impresa, arte o professione (quindi libro giornale o, per chi ha una contabilità semplificata, il registro acquisti): infatti, laddove l'**operazione** venga **occultata** dal soggetto passivo Iva acquirente, la sanzione risulterebbe **incrementata** ad **un'aliquota compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile**, con un **minimo di 1.000 euro** (secondo periodo del citato comma 9-bis).

In merito all'individuazione dell'imponibile a cui fa riferimento la norma, restano valide le indicazioni di cui alla [\*\*risoluzione 140/E/2010\*\*](#): la sanzione proporzionale di cui sopra deve dunque essere **commisurata all'importo complessivo dell'imponibile** relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili a **ciascuna liquidazione** (mensile o trimestrale) e con riguardo a **ciascun fornitore**.

Pertanto, laddove l'irregolarità si realizzi in **più liquidazioni**, si configureranno **tante violazioni autonome** da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate (si veda in proposito anche la successiva [\*\*circolare 16/E/2017\*\*](#)).

Il terzo periodo del comma 9-bis in esame prende poi in considerazione il caso in cui l'omissione di inversione contabile comporti la presentazione di una **dichiarazione infedele** oppure un'**indebita detrazione Iva** da parte del cessionario/committente, rinviando alle regole ordinarie previste:

- all'[\*\*articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997\*\*](#) che regola l'infedeltà dichiarativa, tale per cui se dalla dichiarazione presentata risulta un'**imposta inferiore** a quella **dovuta** ovvero un'**eccedenza detraibile o rimborabile superiore** a quella **spettante**, si applica la sanzione amministrativa **dal 90 al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato**;
- all'[\*\*articolo 6, comma 6 del medesimo D.Lgs. 471/1997\*\*](#), sull'indebita detrazione Iva,

secondo il quale chi computa **illegittimamente in detrazione** l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la **sanzione amministrativa pari al 90% dell'ammontare della detrazione compiuta**. Da notare, sul lato del cessionario, che in caso di applicazione dell'**imposta in misura superiore a quella effettiva**, erroneamente assolta dal cedente/prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la **sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro**, con la **restituzione dell'imposta** che è comunque espressamente **esclusa** qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di **frode fiscale**.