



NEWS

# Euroconference

**Edizione di venerdì 8 Marzo 2024**

## CASI OPERATIVI

**Cessione del credito e mancato termine dei lavori**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**Adempimenti connessi all'approvazione del bilancio d'esercizio 2023**  
di Mauro Muraca

## LA LENTE SULLA RIFORMA

**Questioni di diritto intertemporale su reclamo e mediazione tributaria**  
di Angelo Ginex

## IVA

**Cosignment stock e valore in dogana: quali i rischi impliciti?**  
di Guido Calderaro

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

**Il conferimento di partecipazioni intracomunitario**  
di Francesca Benini



## CASI OPERATIVI

### **Cessione del credito e mancato termine dei lavori**

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the logos for Euroconference (EC) and TeamSystem. The text reads "EVENTO GRATUITO" and "Rivoluzionare gli studi professionali: digitalizzazione e intelligenza artificiale per una nuova era". A button says "Scopri di più >". On the right, there is an image of a person working at a desk with a laptop.

Una Srl svolge l'attività di tinteggiature.

Nel dicembre 2021 la società procede a fatturare a un condominio (composto da 4 palazzine) l'attività di tinteggiature di esterni per un valore di 100.000 euro che vengono incassati nel seguente modo:

- 90.000 tramite cessione del credito di imposta dei singoli condomini;
- 10.000 con pagamento per quote millesimali.

Qualsiasi documentazione ai fini dell'ottenimento del bonus risulta in ordine.

L'idea era quella di procedere alla cessione del credito di imposta ad un istituto di credito e terminare tutti i lavori.

Il credito non viene ceduto e i lavori risultano eseguiti per solo una delle quattro palazzine.

Il credito di imposta viene suddiviso in 10 anni.

Nel 2022 la quota non viene compensata dalla società e viene persa mentre quella relativa al 2023 viene interamente compensata.

La società ora vuole cedere a terzi 4 rate rimanenti per ottenere la finanza necessaria a ultimare altre 2 palazzine e arrivare a coprire il 75% dei lavori; il termine lavori sarebbe entro la fine del 2024.

Si chiede:

1. quale è il termine esatto di “*fine lavori*” per poter usufruire del 100% del credito di imposta?
2. se la società cede solo 4 rate per finire le altre 2 palazzine e raggiunge il 75% del valore dei lavori terminati, il credito è il 75%?



3. il credito della prima rata che la società ha compensato nel 2023 è quindi errato? È necessario ricostituire il credito versando la differenza? E in caso positivo con quali modalità?
4. infine, se la società procedesse alla cessione a persone fisiche o società delle 4 rate per ultimare le altre 2 palazzine e le stesse persone o società utilizzassero il credito, nel caso in cui per qualsiasi motivo non venissero ultimati i lavori, l'Agenzia delle entrate recupererebbe il credito inesistente dalle persone fisiche e società che lo hanno compensato e questi dovrebbero poi rivalersi sulla società che non ha concluso i lavori?

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



**FiscoPratico**



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

# **Adempimenti connessi all'approvazione del bilancio d'esercizio 2023**

di Mauro Muraca

Seminario di specializzazione

## **Bilancio consolidato**

Le prescrizioni di legge e dei principi contabili da tenere presenti e l'esame della best practice di redazione

Scopri di più

### **Gli adempimenti procedurali per l'approvazione del bilancio d'esercizio**

Al termine di ogni esercizio sociale, è necessario effettuare la verifica dell'andamento (positivo o negativo della società), mediante la **predisposizione del bilancio di esercizio**:

- in cui dovrà essere rappresentata la **situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società** e del risultato economico dell'esercizio;
- che dovrà essere discusso e **approvato dall'assemblea dei soci**.

Il procedimento di approvazione del bilancio d'esercizio consta delle seguenti fasi:

1. **redazione ed approvazione del progetto di bilancio** da parte dell'organo amministrativo, corredata dalla **relazione sulla gestione** (ove prevista);
2. comunicazione del **progetto di bilancio** (e della relazione sulla gestione) **al Collegio sindacale** (o al sindaco unico nelle Srl), ove nominato;
3. comunicazione del progetto di bilancio (e della relazione sulla gestione) al **soggetto incaricato della revisione legale** (ove presente);
4. predisposizione da parte del **Collegio sindacale** (o sindaco unico nelle Srl) e del soggetto incaricato della revisione legale (ove presente) **delle relazioni di rispettiva competenza**;
5. trasmissione all'organo amministrativo della relazione redatta dal Collegio sindacale (o dal sindaco unico nelle Srl), ove nominati;
6. trasmissione all'organo amministrativo della relazione redatta dal soggetto incaricato della revisione legale (ove presente) all'organo amministrativo;
7. **deposito presso la sede sociale del progetto di bilancio** e delle relazioni dell'organo amministrativo, dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione legale, con le **copie integrali dell'ultimo bilancio** delle società controllate e con il prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle **società collegate**;
8. esame e delibera di approvazione da parte **dell'assemblea ordinaria dei soci**;
9. **deposito del bilancio**, delle Relazioni suddette, del verbale di approvazione presso **il**



## Registro delle imprese;

10. Annotazione e sottoscrizione del **bilancio nel libro degli inventari**.

### Convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio

L'[\*\*articolo 2364, cod. civ.\*\*](#), stabilisce che l'assemblea per l'approvazione del bilancio deve essere convocata **una volta all'anno entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio**. In altre parole, per l'approvazione del bilancio d'esercizio chiuso al 31.12.2023, l'assemblea dei soci si dovrà tenere **entro il prossimo 29.4.2024**.

L'[\*\*articolo 2364, comma 2, seconda parte, cod. civ.\*\*](#), consente, per espressa previsione statutaria, di **beneficiare di un termine maggiore** per l'approvazione del bilancio, **non superiore a 180 giorni** (con assemblea da celebrarsi entro il 28.6.2024), se ricorrono le seguenti **situazioni**:

- società obbligata alla **redazione del bilancio consolidato**;
- quando lo **richiedono particolari esigenze** connesse alla struttura ed all'oggetto della società.

### SITUAZIONI CHE CONSENTONO DI GIUSTIFICARE IL MAGGIOR TERMINE DEI 180 GIORNI

Società non tenute alla redazione del bilancio consolidato, ma che hanno la necessità di esaminare i bilanci delle società partecipate, per una corretta valutazione delle partecipazioni iscritte in bilancio, comprese quelle che già hanno iscritto, tra le immobilizzazioni finanziarie, valutate con il criterio del patrimonio netto.

Società strutturate con diverse sedi (in Italia e/o all'estero) autonome gestionalmente, amministrativamente e contabilmente, al fine di far convergere tutti i dati nella società che redige il bilancio.

Società che hanno partecipato ad operazioni straordinarie e di ristrutturazione aziendale, come fusioni, scissioni, trasformazioni.

Società in presenza di creazione di patrimoni destinati a specifici affari, a norma dell'articolo 2447-bis cod. civ. e all'articolo 2447-septies cod. civ.

Società interessate da modifiche legislative che impongono l'adozione di nuovi principi contabili (es. adozione degli Ias).

Società che sono state interessate da:

- modifiche o interventi profondi alla struttura organizzativa, dell'organigramma societario, in prossimità dei termini per l'approvazione del bilancio,
- eventuali dimissioni dell'organo amministrativo nell'imminenza del termine ordinario di convocazione dell'assemblea.

Società che hanno subito modifiche profonde alla struttura dei sistemi informatici, soprattutto con riferimento alla contabilità, trascinati da investimenti di risorse umane e loro addestramento.

Società che operano in edilizia, che hanno la necessità di approvare gli stati di avanzamento lavori da parte del committente e, in particolar modo, in presenza di cantieri all'estero.

Cause di forza maggiore (es. furti, incendi, alluvioni) nonché decesso o grave malattia dell'amministratore unico nei giorni in cui doveva essere redatto il progetto di bilancio.

Dimissioni del responsabile amministrativo, con ripercussioni in capo al funzionamento della



struttura interna.

Società che hanno per oggetto la produzione di beni e il loro conferimento a consorzi di commercializzazione: per queste società, infatti, i dati reddituali definitivi saranno conosciuti solo dopo che i citati consorzi avranno approvato il bilancio e ripartito per consorziato le poste rilevanti.

Nel prosieguo verranno esaminati i termini degli altri adempimenti civilistici collegati e/o connessi al procedimento di approvazione del bilancio, tenuto conto che l'assemblea di approvazione venga convocata entro il termine:

- **ordinario del 29.4.2024** (120 giorni dal 31.12.2023);
- **prorogato del 28.6.2024** (180 giorni dal 31.12.2023).



### Attenzione!!

I predetti termini riguardano esclusivamente la **convocazione dell'assemblea e non quello del suo effettivo svolgimento**; pertanto, la disposizione si deve ritenere rispettata nel caso di prima convocazione dell'assemblea **entro il 29.4.2024** (ovvero 28.6.2024 in caso di proroga del termine), che **non venga regolarmente costituita**, oppure vada deserta, con l'effetto che il bilancio dell'esercizio 2023 verrà **approvato in seconda convocazione**, ossia successivamente alla scadenza del termine massimo ammesso dalla disciplina civilistica.

Nella predisposizione del calendario degli adempimenti collegati al bilancio si è tenuto conto delle seguenti normative e/o disposizioni:

- ai sensi dell'[articolo 3, comma 2, D.P.R. 558/1999](#), la presentazione delle domande al Registro delle imprese il cui termine **cade di sabato o di giorno festivo** deve ritenersi tempestiva se effettuata **entro il primo giorno lavorativo successivo**;
- ai sensi dell'[articolo 7, comma 2, lett. I\), D.L. 70/2011](#), gli adempimenti ed i versamenti previsti da disposizioni relative a materie amministrate da articolazioni del Ministero dell'Economia e delle Finanze, comprese le Agenzie fiscali, ancorché previsti in via esclusivamente telematica, ovvero che devono essere effettuati nei confronti delle medesime articolazioni o presso i relativi uffici, i cui termini scadono di sabato o di giorno festivo, **sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo**.

Secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità:



- occorre rispettare le prescrizioni contenute all'[\*\*articolo 1187 cod. civ.\*\*](#), che richiama l'[\*\*articolo 2963, comma 3, cod. civ.\*\*](#) (in materia di computo dei termini di prescrizione), secondo cui, ove opera il codice civile ed è prescritto che un comportamento vada tenuto entro un certo termine, il termine **deve essere prorogato al giorno successivo**, se cade in un giorno festivo (Cassazione n. 24375/2010 e Cassazione n. 9572/2015);
- per i termini che richiedono il **rispetto di un intervallo di tempo minimo** prima del quale deve essere compiuta una **determinata attività**, che devono quindi essere computati “a ritroso”, la scadenza del termine in un giorno festivo determina lo **slittamento della medesima al giorno non festivo cronologicamente antecedente** (Cassazione n. 14767/2014);
- salvo diversa previsione statutaria, l'assemblea dei soci si presume validamente costituita ogni qual volta i relativi avvisi di convocazione **siano stati “spediti” agli aventi diritto almeno otto giorni prima dell'adunanza** (o nel diverso termine eventualmente indicato dall'atto costitutivo), ma tale presunzione può essere vinta nel caso in cui il destinatario dimostri che, per causa a lui non imputabile, **egli non ha affatto ricevuto l'avviso di convocazione o lo ha ricevuto così in ritardo da non consentirgli di prendere parte all'adunanza**, in base a circostanze di fatto il cui accertamento e la cui valutazione in concreto sono riservati alla cognizione del **giudice di merito** (Cassazione n. 23218/2013).

### **Convocazione dell'assemblea nel termine ordinario: scadenza adempimenti**

Per il bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2023, ipotizzando che l'assemblea venga convocata per l'ultimo giorno utile (senza rinvio a 180 giorni), coincidente con il 29.4.2024, avremmo la seguente tempistica:

#### **TERMINE ORDINARIO DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO: 29.4.2024**

**Adempimento**

**Scadenza**

**TERMINE  
ADEMPIMENTI**

Redazione della relazione sulla gestione da parte

degli amministratori

Consegna del progetto di bilancio e della

Relazione al Collegio sindacale (se presente)

Consegna del progetto di bilancio e della

Relazione al revisore (se presente)

Deposito presso la sede sociale del bilancio, comprensivo di allegati, delle Relazioni di amministratori, sindaci e revisore (ove presente)

Pubblicazione sulla G.U. dell'avviso di convocazione dell'assemblea o pubblicazione su un quotidiano

Per un periodo di almeno 15 giorni prima di quello fissato (in quanto il per l'assemblea e fino all'approvazione 14.4.2024 è una domenica)

Almeno 15 giorni prima di quello fissato per l'assemblea e fino all'approvazione



Convocazione dell'assemblea mediante altri mezzi	"Ricevimento" della convocazione almeno 8 giorni prima dell'assemblea.	20.4.2024 (in quanto il 21.4.2024 è una domenica)
Assemblea per l'approvazione del bilancio	Oppure Invio ai soci della raccomandata di convocazione almeno 8 giorni dell'adunanza.	
Registrazione del verbale di approvazione del bilancio presso l'Agenzia delle entrate, se la delibera di approvazione del bilancio prevede anche la distribuzione di utili	Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale	29.4.2024
Deposito del bilancio e degli allegati presso il Registro delle imprese	Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio	29.5.2024
	Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio	

### Convocazione dell'assemblea nel termine prorogato: scadenza adempimenti

Gli statuti delle società possono attribuire agli amministratori, in determinate circostanze, la possibilità di rinviare la convocazione dell'assemblea di bilancio oltre l'ordinario termine di 120 giorni, comunque **non superiore a 180 giorni**. Ne consegue che, per il bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2023, ipotizzando che l'assemblea venga convocata per l'ultimo giorno utile (con rinvio a 180 giorni) coincidente con la **data del 28.6.2024** (180° giorno dal 31.12.2023), avremmo la seguente tempistica:

### TERMINE PROROGATO DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO: 28.6.2024

Adempimento	Scadenza	TERMINE ADEMPIMENTI
Redazione della relazione sulla gestione da parte degli amministratori		
Consegna del progetto di bilancio e della Relazione al Collegio sindacale (se presente)		
Consegna del progetto di bilancio e della Relazione al revisore (se presente)		
Deposito presso la sede sociale del bilancio, comprensivo di allegati, delle Relazioni di amministratori, sindaci e revisore (ove presente)	Per un periodo di almeno 15 giorni prima di quello fissato per l'assemblea e fino all'approvazione	12.6.2024
Pubblicazione sulla G.U. dell'avviso di convocazione	Almeno 15 giorni prima di	13.6.2024



dell'assemblea o pubblicazione su un quotidiano	quello fissato per l'assemblea e fino all'approvazione	
Convocazione dell'assemblea mediante altri mezzi	"Ricevimento" della convocazione almeno 8 giorni prima dell'assemblea. Oppure Invio ai soci della raccomandata di convocazione almeno 8 giorni dell'adunanza.	20.6.2024
Assemblea per l'approvazione del bilancio	Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale	28.6.2024
Registrazione del verbale di approvazione del bilancio presso l'Agenzia delle entrate, se la delibera di approvazione del bilancio prevede anche la distribuzione di utili	Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio	29.7.2024
Deposito del bilancio e degli allegati presso il Registro delle imprese	Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio	

### L'annotazione e la sottoscrizione del bilancio nel libro degli inventari

Il **bilancio d'esercizio chiude la redazione dell'inventario annuale**, ai sensi dell'articolo 2217 cod. civ. e, per tale motivo, è previsto che questo **sia riportato sul libro inventari**, il quale dev'essere redatto all'inizio dell'esercizio dell'impresa e, successivamente, **ogni anno, entro 3 mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi**.



#### Nota bene

Secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'inventario e il bilancio d'esercizio **sono due scritture distinte**, che hanno contenuto e finalità diverse, con la conseguenza che **l'omessa redazione dell'inventario non è sanata dall'avvenuta redazione del bilancio** (Cassazione n. 8273/2003).

Quest'ultimo adempimento è interessato dalla recente modifica che è stata apportata al **calendario di trasmissione delle dichiarazioni fiscali**, dall'[articolo 11, comma 1, D.Lgs. 1/2024](#)



(c.d. Decreto adempimenti), che prevede, a **decorrere dal 2024**, l'anticipazione (a regime) del **termine per la presentazione telematica dei modelli dichiarativi** (Redditi e Irap) all'ultimo giorno del **nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta** per i soggetti Ires. In buona sostanza, il predetto termine è stato **anticipato per i contribuenti solari, al 30.9** (in luogo del precedente termine del 30.11).



#### Nota bene

Per quanto concerne, invece, i **contribuenti non solari**, vale a dire i contribuenti con il periodo d'imposta che non coincide con l'anno solare, il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Irap, relative al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 31.12.2023 (e che scade successivamente al 2.5.2024), è **l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta**.

In considerazione del fatto che la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2023 (modello Redditi 2024) deve essere presentata **entro il prossimo 30.9.2024**, consegue che i 3 mesi successivi per l'annotazione e sottoscrizione del bilancio nel libro inventari **scadranno il prossimo 30.12.2024**.

#### ANNOTAZIONE E SOTTOSCRIZIONE DEL BILANCIO NEL LIBRO DEGLI INVENTARI

Termine adempimento

Termine ordinario  
approvazione bilancio  
al 29.4.2024

Termine prorogato  
approvazione bilancio  
al 28.6.2024

Entro 3 mesi dal termine di presentazione 30.12.2024  
della dichiarazione dei redditi



## LA LENTE SULLA RIFORMA

### **Questioni di diritto intertemporale su reclamo e mediazione tributaria**

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

#### **Riforma fiscale: le novità del contenzioso**

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

L'[articolo 2, comma 3, lett. a\), D.Lgs. 220/2023](#), dando attuazione alla legge delega sulla riforma fiscale ([L. 111/2023](#)), ha abrogato l'[articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992](#), ovvero l'istituto del **reclamo** e della **mediazione tributaria**.

La **modifica in esame**, alla quale dovrebbe applicarsi soltanto il **comma 1, dell'articolo 4, D.Lgs. 220/2023**, e non anche il successivo comma 2, è entrata **in vigore lo scorso 4.1.2024**, per cui l'istituto del reclamo e della mediazione **non** trova **applicazione ai ricorsi notificati successivamente a tale data**.

Tale conclusione pone, tuttavia, alcune **questioni di diritto intertemporale** relative:

- alla **disciplina applicabile** alle **controversie** aventi ad oggetto **atti impositivi notificati prima del 4.1.2024**;
- alla sorte delle **procedure di reclamo e mediazione tributaria già avviate alla data del 4.1.2024**.

Nella **prima ipotesi**, quindi con riferimento alle **controversie** aventi ad oggetto **atti impositivi notificati prima del 4.1.2024**, pendendo a tale data il termine per il ricorso, si pone il dubbio se il contribuente debba tener conto della disciplina prevista dall'[articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992](#), dal momento che l'atto è stato notificato in vigore dell'istituto del **reclamo** e della **mediazione**, oppure proporre **direttamente ricorso** e procedere alla **costituzione in giudizio entro 30 giorni** a pena di inammissibilità.

Al fine di individuare una **soluzione**, da un lato, si potrebbe valorizzare la **data di notifica del ricorso** e, dall'altro, la **data di notifica dell'atto impositivo**. Sebbene, a prima vista, potrebbe apparire corretto riferire **l'efficacia della riforma** in esame alla **data di notifica del ricorso**, occorre considerare che ciò potrebbe **"sorprendere"** quei contribuenti che legittimamente avevano fatto **affidamento** sulla possibilità di chiudere anticipatamente la controversia mediante il **reclamo** e la **mediazione**.



Qualora, invece, si facesse riferimento alla **data di notifica dell'atto impositivo**, pur legando l'efficacia della riforma ad un momento esterno al processo, l'inconveniente prima indicato non si verificherebbe, per cui potrebbe rappresentare la **soluzione migliore e più garantista** per il contribuente stesso. In tal caso, quindi, i **ricorsi notificati successivamente al 4.1.2024**, ma relativi ad **atti impositivi notificati prima di tale data**, sarebbero comunque assoggettati alla **procedura di reclamo e mediazione**.

Ad ogni modo, è d'uopo rilevare che la stessa **Agenzia delle entrate** e il **MEF** hanno osservato che la procedura di reclamo e mediazione **non** sarebbe più **applicabile ai ricorsi notificati successivamente al 4.1.2024** (**Comunicato stampa MEF 22.1.2024**).

Nella **seconda ipotesi**, quindi, con riferimento alla sorte delle **procedure di reclamo e mediazione tributaria già avviate alla data del 4.1.2024**, non sembrerebbe esserci dubbio alcuno sul fatto che a tali controversie debba trovare **applicazione la disciplina vigente alla data di notifica**, sia dell'**atto impositivo** che del **ricorso/reclamo**.

Quindi, per tali controversie, nonostante l'intervenuta **abrogazione dell'articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992**, facendo applicazione dei **principi del legittimo affidamento, del diritto di difesa e di economia processuale**, continuerà a trovare applicazione la procedura del **reclamo e della mediazione**, con la conseguenza che il **termine di costituzione in giudizio** non subirà alcuna modifica.

Ciò detto, tale **scelta legislativa**, a prima vista, potrebbe apparire **in controtendenza** rispetto alle modifiche intervenute negli ultimi anni (si pensi, ad esempio, alla **riforma del 2018** che aveva **ampliato il campo di applicazione** dell'istituto, ricomprensivo le **liti di valore sino a 50.000 euro** rispetto all'iniziale soglia di 20.000 euro).

Tuttavia, si ritiene che la medesima debba essere vista in un'**ottica di maggior respiro**, tenendo conto anche delle **ulteriori riforme** introdotte nel settore tributario. Si osservino le importanti **novità** concernenti l'**autotutela** e, in particolare, il **ridimensionamento della discrezionalità** a vantaggio della **obbligatorietà** dei casi di autotutela, così come quelle riguardanti l'**accertamento con adesione**, soprattutto in termini di maggiore **impulso alla definizione** della contestazione in sede amministrativa.

A ben vedere, si tratta di modifiche finalizzate a **deflazionare** in modo efficace il **processo tributario**, limitando il numero delle controversie che giungono dinanzi al giudice dopo aver espletato un'inutile procedura di reclamo e mediazione innanzi ad un organo che non è di certo terzo e imparziale, mediante il **rafforzamento** di istituti diretti alla **definizione in sede amministrativa**.

E allora, vista in questi termini, l'**abrogazione dell'articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992**, appare più che **condivisibile**.



## IVA

## Cosignment stock e valore in dogana: quali i rischi impliciti?

di Guido Calderaro

Seminario di specializzazione

### Sistema doganale e compliance

Scopri di più

Il **consignment stock** è stato al centro dell'attenzione per i molteplici aspetti che tale figura contrattuale **atipica comporta**. Tra gli approfondimenti che meritano di essere ricordati, con riguardo alle implicazioni doganali, vi è senza dubbio la [risposta all'interpello n. 44/E/2023](#) che ha **confermato la possibilità di assolvere l'Iva attraverso la dichiarazione d'intento**, emessa dall'acquirente nazionale all'atto dell'importazione di merci di **proprietà del venditore** non stabilito nell'Ue.

Nel contratto di consignment stock (*assimilabile al contratto estimatorio di cui all'articolo 1556 e ss cod. civ.*) il cedente (**consignor**) invia beni mobili a un deposito di proprietà o in uso al cessionario. **I beni ivi stoccati restano di proprietà del cedente (consignor) fino a quando il cessionario (consignee) non li preleva dal deposito** per proprie esigenze produttive (più propriamente *call-off stock*) o commerciali (*consignment stock*).

L'**effetto traslativo della proprietà si realizza in un momento successivo all'invio dei beni**, che coincide con **l'estrazione degli stessi dal deposito** o si verifica per effetto del decorso del tempo (al massimo un anno).

Qualora si sia convenuto che l'importazione debba essere **curata del cessionario (consignee)**, questi presenta la **dichiarazione doganale sulla base di una fattura pro-forma** (*in qualità di importatore detentore delle merci e non come proprietario*); l'Iva viene, quindi, accertata, liquidata e riscossa, all'atto **dell'immissione in libera pratica**.

Per le merci in importazione, il **valore in dogana** si basa, in via primaria, sul **valore di transazione** (*il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato – articolo 70 del Regolamento UE n. 952/2013 del 9.10.2013* – cd. CDU-) e **la fattura** ne rappresenta il **documento giustificativo** (articolo 145 del Regolamento di esecuzione UE n. 2015/2447 del 24.11.2015 – cd. RE). Per l'applicazione del valore di transazione devono ricorrere tutte le condizioni previste dall'articolo 70, par. 3, CDU, tra le quali, ai fini che qui interessano, quella in base al quale **“il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo”**.



Nel caso in esame, le merci importate dal *consignee* per essere introdotte in un deposito nella propria disponibilità non sono oggetto di una vendita, ma **solo un trasferimento di beni tra due sezioni della stessa persona giuridica (consignor)**, **non essendosi verificato alcun passaggio di proprietà** delle stesse; il *consignee* (soggetto nazionale) si limita a **presentare la merce in dogana** in quanto “*persona ... in grado di fornire tutte le informazioni richieste per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale sono dichiarate le merci*”, secondo il disposto dell’articolo 170 del CDU.

Sulla base delle indicazioni contenute nelle *linee guida del valore in dogana della Commissione europea*, si può ritenere che **l'importatore debba essere considerato alla stregua di un soggetto legato al cedente** (verificandosi una sorta di immedesimazione organica con il *consignor*). Tale situazione, alla luce di quanto evidenziato nelle condizioni di applicabilità del metodo del valore di transazione, **non permetterebbe il ricorso al valore di transazione come metodo principale di determinazione del valore doganale**.

In tali circostanze, quando in via primaria non è possibile ricorrere al valore di transazione, **bisogna utilizzare uno dei metodi alternativi** rigidamente previsti dal CDU, conformemente all’articolo 74 del CDU.

Laddove, esaminando le circostanze proprie della vendita (articolo 134 del RE) si rilevi che il **legame non influenza il prezzo di vendita dei beni** all’atto del prelievo dal magazzino (perché, ad esempio, non ne sono previste variazioni), l'[articolo 70, par. 3, lett. d\) del CDU](#), contemplando un’eccezione alla regola generale, prevede **l'utilizzo del valore di transazione**.

Se è più lineare il caso in cui nel contratto di consignment stock non intervengono variazioni nel prezzo di vendita, **più complessa risulta la casistica in cui, al momento del prelievo della merce, sia prevista l'applicazione di un prezzo di vendita differente**, rispetto a quello indicato all’atto della presentazione della dichiarazione doganale di immissione in libera pratica della merce.

**Il valore di transazione può essere utilizzato**, a richiesta del dichiarante (articolo 134, par. 4 del RE), se questi **dimostra che il valore dichiarato è estremamente vicino a uno dei valori assunti come criteri**, determinati allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento, riportati nell’articolo 134, par. 2, del RE; si tratta, semplificando:

- del **valore di transazione di merci identiche** o similari relativo a vendite, tra compratori e venditori che non sono legati in alcun caso particolare, per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione;
- del **valore in dogana di merci identiche o similari**, determinato sulla base del **valore del prezzo unitario** al quale le merci importate, o merci identiche o similari importate, sono vendute nel territorio doganale dell'Unione nel quantitativo complessivo maggiore a persone non collegate ai venditori;
- del **valore in dogana di merci identiche o similari**, determinato sulla base del valore calcolato con la metodologia prevista nell'[articolo 74, par. 2, lettera d\), del CDU](#).



**Nei casi in cui non vi siano le condizioni per l'utilizzo del valore di transazione dovranno essere utilizzati i metodi secondari di determinazione** del valore in dogana previsti dall'articolo 74 del CDU.

**Laddove**, poi, al momento della presentazione della dichiarazione doganale, **non sia determinabile a priori il valore in dogana delle merci** (poiché ad esempio non è stato ancora fissato il prezzo di vendita delle merci stesse), **è possibile ricorrere a due differenti strumenti** previsti dalla normativa doganale:

1. la **procedura semplificata** contemplata dall'articolo 166 del CDU;
2. la **semplificazione** di cui all'[articolo 73 del CDU](#).

Con la **procedura semplificata**, previa autorizzazione del Direttore dell'Ufficio delle dogane competente (SDE – *autorizzazione per l'uso regolare di una dichiarazione semplificata*, da richiedere attraverso il *Customs Decisions System – CDS* – cui gli operatori accedono a mezzo dell'*EU Trader Portal-TP*), a fronte della prestazione di idonea garanzia, **è possibile sospendere** temporaneamente **l'accertamento**, per rimandarlo a un momento successivo stabilito nell'autorizzazione per l'integrazione degli elementi mancanti.

È prevista la presentazione di una **dichiarazione incompleta** e di una **complementare** non appena siano disponibili **i dati mancanti** (il valore delle merci immesse in libera pratica, nel caso in trattazione).

La **semplificazione** prevede, invece, la possibilità, in presenza delle previste condizioni oggettive e soggettive (in articolo 71 RD), di **operare una forfettizzazione** di alcuni elementi del valore in dogana da aggiungere/defalcare al/dal **prezzo pagato o da pagare**, o anche dell'intero pagamento dovuto al venditore o, tramite terzi, a **beneficio del venditore**; in questo caso si presenta **una sola dichiarazione**.

Per l'applicazione della semplificazione, è necessario che l'adozione della procedura semplificata ([articolo 166 CDU](#)) comporti un **costo amministrativo sproporzionato** e che il valore in dogana determinato **non differisca in modo significativo** da quello determinato in assenza di un'autorizzazione. La richiesta di autorizzazione (CVA: *Domanda o autorizzazione per la semplificazione della determinazione degli importi facenti parte del valore in dogana delle merci*, da richiedere sempre a mezzo dell'EU Trader Portal-TP) è presentata direttamente all'Ufficio applicazione dei **tributi doganali** – Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Come si è avuto modo di evidenziare, **il ricorso al contratto di consignment stock, apparentemente semplice, può riservare complessità inaspettate**, laddove nella fase di contrattazione non vengano opportunamente tenute in considerazione le complessità doganali **che potrebbero successivamente dare origine ad accertamenti, anche rilevanti, da parte dell'autorità doganale e la cui soluzione potrebbe rivelarsi particolarmente defatigante e onerosa**.





## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***Il conferimento di partecipazioni intracomunitario***

di Francesca Benini

OneDay Master

#### **Cessione di partecipazioni detenute in società, regime PEX e proventi assimilati alla cessione delle partecipazioni**

Scopri di più

Il **conferimento di partecipazioni** è, in linea generale, una operazione straordinaria mediante la quale un **soggetto** (conferente) trasferisce ad una **società beneficiaria** (conferitaria) una partecipazione dallo stesso detenuta (partecipazione in società conferita/scambiata) ricevendo, quale corrispettivo, una **partecipazione al capitale sociale della società conferitaria**.

Tale tipologia di operazione, se posta in essere da soggetti residenti in Stati membri diversi dell'Ue, è disciplinata, da un punto di vista fiscale, dall'[articolo 178, comma 1, lett. e\), Tuir](#), e dell'[articolo 179 Tuir](#), che sono stati introdotti nel nostro sistema legislativo in conformità a quanto previsto dalla Direttiva 2009/133/CE del 19.10.2009 che ha sostituito la **previgente direttiva 90/434/CE del 23.7.1990**.

L'[articolo 178, Tuir](#), delinea l'ambito soggettivo di applicazione di questa **tipologia di conferimenti** mentre il successivo [articolo 179, Tuir](#), individua il **regime fiscale applicabile**.

Per effetto del combinato disposto delle due norme, le operazioni di scambio di partecipazioni mediante conferimenti tra **soggetti residenti in diversi Stati membri Ue** non sono considerate come operazioni realizzative – con conseguente emersione di componenti reddituali rilevanti – ma, piuttosto, come operazioni fiscalmente neutrali volte alla **riorganizzazione del gruppo societario** di appartenenza.

Affinché possa trovare applicazione il citato regime di neutralità, è necessario che **coloro che partecipano all'operazione di conferimento** soddisfino i requisiti di cui all'[articolo 178, comma 1, lett. e\), Tuir](#), sia per quel che attiene la loro natura soggettiva, sia per quanto attiene la **loro residenza in Stati membri diversi**.

Per quanto riguarda la “società conferitaria” e la “società conferita”, l'[articolo 178, comma 1, lett. e\), Tuir](#), impone che debbano essere:

- se **residenti in Italia**, società di capitali o altri enti commerciali di cui all'[articolo 73, comma 1, lett. a\) e b\), Tuir](#);
- se non residenti in Italia, soggetti residenti un altro Stato membro della Comunità



Economica Europea che:

- rientrino in una delle **categorie indicate nella Tabella A** allegata al Tuir, la quale deve essere considerata automaticamente aggiornata da eventuali modificazioni dell'allegato alla direttiva del **Consiglio delle Comunità europee 23.7.1990 n. 90/434** (ora direttiva 2009/133/CE); e
- siano sottoposti a una delle **imposte indicate nella Tabella B** allegata al Tuir o ad altra tabella che in futuro la sostituisca.

L'[articolo 178, comma 1, lett. e\), Tuir](#), stabilisce in modo chiaro che, ai fini dell'applicabilità del relativo regime fiscale, è necessario che la “società conferitaria” e la “società conferita” **risiedano in Stati membri diversi**.

Per quanto riguarda, invece, i “soci conferenti”, l'[articolo 178, comma 1, lett. e\), Tuir](#), non pone, come regola generale, **vincoli in ordine alla loro natura soggettiva**.

Possono, dunque, essere **sia società che persone fisiche, sia imprese che privati**. Gli stessi, inoltre, possono risiedere sia nello stesso Stato membro della “società conferitaria” sia nello stesso Stato membro della “società conferita”, senza che ciò pregiudichi la possibilità di **avvalersi del regime di neutralità fiscale**.

Lo scambio di partecipazioni tramite conferimento è **fiscalmente neutrale**, solo se volto ad accordare alla “società conferitaria” la maggioranza dei diritti di voto nella “società conferita”, ovvero ad **incrementarne la partecipazione di controllo**. In altre parole, rileva il fatto che la partecipazione della società conferita, dopo il conferimento (o i conferimenti) consenta alla società conferitaria di **esercitare il controllo di diritto** (i.e. maggioranza di voti esercitabili in assemblea ordinaria) nella **società conferita**.

In presenza delle condizioni previste dall'[articolo 178, comma 1, lett. e\), Tuir](#), il trattamento impositivo dei plusvalori nello **scambio di partecipazioni** è regolato dall'[articolo 179, comma 4, Tuir](#), che consente, in deroga all'ordinario regime realizzativo al valore normale previsto dall'[articolo 9, Tuir](#), di effettuare **scambi “intracomunitari” di partecipazioni** mediante conferimento in un **regime di perfetta neutralità fiscale**.

In particolare, l'[articolo 179, comma 4, Tuir](#), stabilisce che lo scambio non determina realizzo di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti per i **soci conferenti** nel caso in cui il valore fiscale delle azioni o quote ricevute in cambio venga assunto in **misura pari a quello delle azioni** o quote date in permuta.

È bene evidenziare, tuttavia, che tale articolo non fornisce alcuna indicazione in merito al comportamento **che deve tenere la società conferitaria** per la determinazione del valore fiscalmente **riconosciuto alle partecipazioni della società conferita**.

In altre parole, non è chiaro **se il soggetto acquirente** nei conferimenti di partecipazioni possa **valorizzare le partecipazioni ricevute al valore di mercato**, senza perciò **compromettere la**



**neutralità** dell'operazione per i soci.

In assenza di una espressa previsione normativa, si ritiene che **la neutralità fiscale dello scambio** non dipenda dal valore fiscale che il soggetto conferitario **attribuisce alle partecipazioni conferitegli**.

La **continuità dei valori fiscali**, infatti, è un **elemento strutturale del differimento dell'imposizione**, che riguarda però i soggetti conferenti, non la società conferitaria. Se il Legislatore avesse inteso disporre la “continuità” dei valori anche per il soggetto conferitario, lo avrebbe fatto espressamente, così come previsto per i **conferimenti d'azienda** dall'[articolo 179, comma 1, Tuir](#).

Tale tesi sembra essere stata accolta anche dal Ministero delle Finanze che, con la [risoluzione n. 106/E/2000](#), ha implicitamente ammesso la neutralità fiscale di un **conferimento di partecipazioni** da parte di un soggetto conferente italiano nei **confronti di una società olandese conferitaria** che avrebbe valorizzato fiscalmente la partecipazione ricevuta a **valori correnti**.