



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 5 Febbraio 2025

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Detrazione Iva relativa ai “transaction costs” per le holding
di Marco Peirolo

CASI OPERATIVI

L'esonero da ritenuta per le imprese agricole
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Le condizioni per il rilascio del visto di conformità
di Laura Mazzola

LA LENTE SULLA RIFORMA

Nuovo regime impatriati cumulabile con gli incentivi per i ricercatori
di Angelo Ginex

IVA

Quando è precluso lo “storno” della fattura con Iva per cessione di beni all'estero
di Marco Peirolo

DIRITTO SOCIETARIO

Per la Cassazione nelle società di persone è socio chi risulta tale dai documenti statutari
di Luciano Sorgato



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Detrazione Iva relativa ai “transaction costs” per le holding

di Marco Peirolo

Circolarl e Riviste

**LA RIVISTA DELLE
OPERAZIONI STRAORDINARIE**

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4% anziché € 180 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora

Dopo le discutibili indicazioni riguardanti la detraibilità dell'Iva nell'ambito delle operazioni di merger leveraged buy out (MLBO), recentemente disattese dalla giurisprudenza di legittimità, con la risposta a interpello n. 250/E/2024, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito all'esercizio della detrazione Iva da parte delle holding la cui attività consiste nel reperire risorse finanziarie per le controllate, alle quali concedono prestiti o garanzie.

Oggetto dell'interpello

Nel caso in esame, in relazione alla riorganizzazione della catena partecipativa del gruppo Alfa, diretta alla creazione di un sistema di indebitamento considerato più sostenibile, sono state costituite 2 “*sub holding*” prive di mezzi e personale (Beta e Gamma) al fine di reperire risorse finanziarie ed erogare finanziamenti a una controllata (Alfa) per l'acquisizione di una società (Zeta).

Le 2 *sub holding* hanno sostenuto alcuni costi per consulenze professionali, nonché oneri notarili, che in base agli accordi tra i soggetti del gruppo avrebbero dovuto essere riaddebitati ad Alfa, cioè alla società che avrebbe proceduto all'acquisizione, essendo stati sostenuti a beneficio dell'acquisto della partecipazione nella controllata e al suo rifinanziamento.

All'Agenzia delle entrate è stato chiesto se:

? sul piano giuridico, le 2 *sub holding* costituiscono soggetti passivi Iva, nonostante le loro caratteristiche di *holding* di partecipazioni a struttura c.d. “*leggera*”, dotate del solo amministratore unico e, correlativamente, se le prestazioni di servizi per il riaddebito dei “*transaction costs*” e le prestazioni di servizi per gli interessi attivi sul finanziamento soci ricevuti siano da considerare operazioni rilevanti ai fini dell'Iva;

? nel caso in cui sia riconosciuta la soggettività passiva Iva delle *sub holding*, sia detraibile l'Iva assolta sui “*transaction costs*” in ragione agli addebiti effettuati a favore della controllata.

Soggettività passiva delle *sub holding*



L'articolo 9, § 1, Direttiva 2006/112/CE contiene, al comma 1, la definizione di soggetto passivo Iva, per tale intendendosi *"chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività"*. Nel successivo comma 2 dello stesso § 1, viene specificato che, per attività economica, s'intende *"ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate"*. Costituisce, in particolare, attività economica, *"lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità"*.

Alla luce di tali disposizioni, la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, con un orientamento ormai consolidato^[1], distingue la prospettiva *"statica"* da quella *"dinamica"*, affermando che: *"non ha lo status di soggetto passivo dell'Iva, ai sensi dell'articolo 4 della sesta direttiva^[2], e non ha diritto a detrazioni in base all'articolo 17 di tale direttiva una società holding il cui unico scopo sia l'assunzione di partecipazioni presso altre imprese, senza che tale società interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, fatti salvi i diritti che tale società possiede nella sua qualità di azionista o di socio"*. Ad avviso dei giudici comunitari, *"il mero acquisto e la mera detenzione di partecipazioni societarie non devono essere ritenuti attività economiche ai sensi della sesta direttiva, tali da conferire al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo. Infatti, la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile, in quanto l'eventuale dividendo, frutto di detta partecipazione, discende dalla mera proprietà del bene"*.

Tali conclusioni non valgono: *"qualora la partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società di cui si sono acquisite le partecipazioni, fatti salvi i diritti che chi detiene le partecipazioni possiede nella sua qualità di azionista o socio"*.

In questa diversa prospettiva (c.d. *"dinamica"*), infatti, la Corte ha sostenuto che: *"l'interferenza di una società holding nella gestione delle società nelle quali ha assunto partecipazioni costituisce un'attività economica ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, della sesta direttiva, ove essa implichi il compimento di operazioni soggette all'Iva ai sensi dell'articolo 2 di tale direttiva, quali la prestazione di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici da parte della società holding alle sue controllate"*.

Nella sentenza di cui alla causa C-320/17 del 5 luglio 2018, è stato opportunamente puntualizzato, avendo riguardo alla specifica fattispecie esaminata, che *"gli esempi di attività che sono manifestazione di un'interferenza della holding nella gestione delle sue controllate non costituiscono un elenco esaustivo"* e che *"la nozione d'"interferenza di una holding nella gestione della sua controllata" deve pertanto essere intesa nel senso che comprende tutte le operazioni che configurano un'attività economica ai sensi della direttiva Iva, effettuate dalla holding a favore della sua controlla"*.

Nella sentenza causa C-249/17 del 17 ottobre 2018, la soggettività Iva in capo alla *holding* sussiste anche se i servizi di gestione a favore della controllata non sono stati resi, in quanto la completa neutralità dell'imposizione fiscale esige che la detrazione sia riconosciuta se le



spese sono sostenute in funzione di un'attività economica, anche se di fatto la stessa non viene svolta^[3].

Nello stesso senso si è pronunciata la Corte di Giustizia UE nella sentenza di cui alla citata causa C-320/17 del 17 ottobre 2018, con la quale i giudici dell'Unione Europea, in merito al requisito dell'interferenza nella gestione delle partecipate, indispensabile per operare la detrazione, hanno specificato che ad assumere rilevanza sono non solo i servizi forniti dalla *holding* alle controllate, ma anche quelli “*che essa abbia tentato di sviluppare nei loro confronti*”.

La stessa conclusione è stata confermata, sia pure in modo implicito, dalla sentenza resa nella causa C-502/17 dell'8 novembre 2018, avente per oggetto la detrazione dell'Iva relativa ai servizi di consulenza acquistati in vista della cessione di una partecipazione che, però, non è stata effettuata per mancanza di potenziali acquirenti.

Disallineamenti con la disciplina nazionale

È il caso, peraltro, di osservare che esiste un disallineamento tra la disciplina interna e quella comunitaria in merito alla soggettività passiva Iva delle *holding*.

Nella disciplina nazionale (articolo 4, comma 5, ultimo periodo, lettera b), D.P.R. 633/1972), infatti, come interpretata in un primo tempo dall'Amministrazione finanziaria^[4], la *holding* assume lo *status* di soggetto passivo Iva se possiede una struttura preordinata ad esercitare un'attività finanziaria o un'organizzazione idonea a gestire le partecipate, senza che sia espressamente richiamata la condizione, prevista dalla giurisprudenza comunitaria, relativa all'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini Iva nei confronti delle partecipate, considerata indispensabile affinché si realizzi quell'interferenza, anche solo indiretta, nella gestione delle partecipazioni che i giudici dell'Unione Europea richiedono ai fini dell'acquisizione della soggettività Iva, definita sul piano normativo dall'articolo 9, Direttiva 2006/112/CE.

Più recentemente, a partire dalla circolare n. 6/E/2016, avente per oggetto il trattamento fiscale delle operazioni di acquisizione con indebitamento, il richiamo compiuto dall'Agenzia delle entrate alle pertinenti disposizioni della Direttiva 2006/112/CE e alle indicazioni della Corte di Giustizia UE porterebbe a ritenere che le condizioni previste dal citato articolo 4, comma 5, ultimo periodo, lettera b), D.P.R. 633/1972 debbano essere necessariamente interpretate in chiave comunitaria, cosicché la *holding* non può considerarsi un soggetto passivo Iva se, pur essendo dotata di una struttura preordinata a esercitare un'attività finanziaria o di un'organizzazione idonea a gestire le società partecipate, non effettua operazioni soggette a imposta nei loro confronti.

Detraibilità dell'Iva nelle operazioni di MLBO

In particolare, come specificato dall'Agenzia delle entrate, “*la mera detenzione di una partecipazione societaria, senza il compimento di operazioni ulteriori e soggette ad Iva, non configura lo svolgimento di un'attività economica, in forza della quale una società può acquisire la*



qualifica di soggetto passivo dell'imposta. Risulta, in tal modo, precluso il diritto alla detrazione dell'imposta, legato insindibilmente alla qualificazione dell'operatore come soggetto passivo di imposta Tale riconoscimento, infatti, è subordinato all'avvenuta "ingerenza" o "interferenza" nella gestione delle stesse società controllate ..., che si traduce nel compimento di operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'imposta, quali le prestazioni di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici verso le società consociate"^[5].

Ne consegue che, “ove ci si trovi in presenza di una situazione in cui la società veicolo (c.d. Special Purpose Vehicle – SPV o BidCoo newCo) esercita quale attività la sola detenzione di partecipazioni, senza interferire in alcun modo nella gestione delle società controllate, si è del parere che non possa essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell’Iva gravante sulle other fee né alla predetta società veicolo, né – successivamente alla fusione – alla società target qualora la stessa sia stata incorporata o abbia incorporato la citata SPV. A diverse conclusioni circa la detraibilità dell’Iva addebitata si potrebbe giungere, ovviamente, nel caso in cui la società veicolo non rivesta un ruolo di mero detentore di partecipazioni, svolgendo un’attività commerciale ai sensi di quanto disposto dall’articolo 9 della direttiva n. 112 del 2006, così come recepito dall’articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972”^[6].

Dunque, secondo la prassi amministrativa, la mera acquisizione del capitale sociale della società *target* da parte della società veicolo, anche se preordinata alla successiva fusione, se non è accompagnata da un’interferenza nella gestione societaria della controllata che implichi l’effettuazione di operazioni imponibili, è di per sé sufficiente a escludere la soggettività passiva della società veicolo, con la conseguente indetraibilità dell’Iva assolta sull’acquisto di beni/servizi.

La posizione dell’Agenzia delle entrate è disattesa dalla giurisprudenza, sia di merito sia di legittimità^[7].

L’imposta dovuta o assolta dalla società veicolo, qualora correlata ad acquisti di beni e servizi che si accertino preordinati alla realizzazione dell’operazione di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento, è in linea di principio detraibile ai sensi dell’articolo 19 e ss., D.P.R. 633/1972, qualora la società risultante dalla fusione con la società *target* sia qualificabile alla stregua di soggetto passivo Iva e goda, a propria volta, del diritto alla detrazione dell’imposta.

La disciplina Iva subordina, infatti, l’esercizio del diritto alla detrazione dell’imposta a un duplice presupposto, in quanto, da un lato, è necessario che il soggetto che invoca la detrazione sia titolare dello *status* di soggetto passivo dell’imposta che ambisce a detrarre; dall’altro lato, è imprescindibile che i beni e servizi acquistati siano impiegati da tale soggetto passivo in funzione di operazioni sue proprie, soggette a Iva, ossia di operazioni imponibili o di operazioni a esse assimilate ai fini della detrazione.

Le fasi dell’operazione di MLBO rendono evidente che l’acquisizione della partecipazione nel capitale della società *target*, da parte della società veicolo, rappresenta una fase meramente



temporanea e strumentale alla fusione della società veicolo medesima con quella che – transitoriamente – è la propria controllata. La fusione tra società veicolo e società *target* assurge, infatti, “*ab origine*”, a presupposto necessario dell’intera operazione, in quanto funzionale alla congiunzione del debito finanziario della società veicolo con il patrimonio della società *target*.

La società veicolo è in grado di svolgere nel contesto dell’operazione in corso un ruolo del tutto divaricato rispetto a quello di una *holding* destinata alla detenzione ed eventuale gestione di partecipazioni societarie. La società veicolo, infatti, non nasce a meri fini di detenzione di partecipazioni, connotandosi, piuttosto, come strumento finalizzato ad attingere le risorse indispensabili all’acquisizione della società *target*, allo scopo precipuo di gestirne in via diretta l’azienda e di implementarne la struttura economico-finanziaria, in seguito al perfezionarsi di una già preordinata fusione.

In questo contesto, ai fini dell’Iva l’acquisizione della società *target* s’atteggi ad attività preparatoria dell’attività economica che in esito all’acquisizione della società bersaglio verrà esercitata. Il sostenimento di per sé, da parte della società veicolo, di spese di investimento orientate all’acquisizione delle partecipazioni azionarie fa di detto ente un soggetto passivo, ancorché i beni e servizi acquistati non siano immediatamente utilizzati per lo svolgimento di tale attività economica, ma siano prodromici al suo concreto avvio.

Secondo il costante orientamento della giurisprudenza comunitaria, per il principio di neutralità, le spese di investimento effettuate ai fini di un’operazione orientata all’esercizio finale dell’attività produttiva si iscrivono nel perimetro delle attività economiche. Non rileva, in altri termini, il momento in cui si realizzano le prime operazioni attive da parte di un ente, non potendosi ragionevolmente distinguere tra spese di investimento effettuate prima oppure in costanza dell’effettivo svolgimento dell’attività economica [8].

I costi sostenuti dalla società veicolo, benché anteriormente alla fusione non si risolvano in una interferenza diretta nella gestione societaria della controllata che implichi l’effettuazione di operazioni soggette a Iva, nondimeno appaiono intimamente preparatori dell’esercizio dell’attività economica e del suo rafforzamento. La società veicolo neocostituita sostiene i costi stessi con la finalità di utilizzare i beni o servizi consulenziali acquistati per la prosecuzione dell’attività economica della società *target*, altrimenti non avrebbe neppure ragione di acquistarli.

Anche se la società veicolo non effettua operazioni attive, nondimeno, ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione dell’Iva, la stessa Corte di Cassazione ha più volte, dal canto suo, precisato che, se, da un lato, in ordine agli acquisti di beni e in generale alle operazioni passive occorre accertare, ai fini della detraibilità dell’imposta, che ricorra l’effettiva inerzia all’esercizio dell’impresa, cioè il loro compimento in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, d’altro lato, non è richiesto il concreto esercizio dell’impresa, potendo la detrazione dell’imposta spettare anche nel caso di assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività meramente preparatorie, poiché è inerente all’esercizio dell’impresa



anche l'acquisto di beni e servizi destinati alla costituzione delle condizioni necessarie affinché l'attività tipica possa cominciare, rientrando nel concetto di strumentalità altresì le attività meramente preparatorie^[9].

Le attività preparatorie costituiscono pur sempre esercizio di un'attività economica e, conseguentemente, anche l'acquisto dei beni e servizi necessari alla costituzione delle condizioni necessarie perché l'attività economica tipica dell'impresa possa concretamente iniziare devono considerarsi strumentali e inerenti allo svolgimento della futura attività economica.

Orientamento dell'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 250/E/2024

La giurisprudenza comunitaria ha stabilito che gli interessi conseguiti da una *holding* in relazione ai prestiti concessi alle partecipate rientrano nel campo di applicazione dell'Iva, in quanto tali interessi, a differenza di quanto accade per i dividendi relativi alle partecipazioni, non possono considerarsi il frutto della semplice disponibilità di un bene, ma costituiscono piuttosto il corrispettivo per il capitale concesso al terzo. In tal senso, la Corte ha ritenuto che una *holding* che concede prestiti onerosi alle partecipate agisce in qualità di soggetto passivo, in quanto le operazioni in questione vengono compiute nell'ambito di un obiettivo imprenditoriale o a un fine commerciale, contraddistinto in particolare dall'intento di garantire la redditività dei capitali investiti^[10].

Nel caso di specie, le 2 *sub holding* sono state costituite, nell'ambito di un progetto di riorganizzazione della catena partecipativa del gruppo Alfa, al fine di reperire ulteriori risorse finanziarie attraverso l'emissione di un prestito obbligazionario garantito e la successiva erogazione a cascata di un finanziamento soci fruttifero alla propria controllata finalizzato all'acquisizione della società *target*.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, la complessa attività di finanziamento infragruppo posta in essere dalle *sub holding* si sostanzia in un'attività di natura finanziaria a favore delle partecipate, che, in linea con i principi espressi dalla Corte europea, determina ingerenza o interferenza nella gestione della controllata in ragione, tra l'altro, dell'ammontare delle somme veicolate e delle garanzie prestate ai fini del rimborso dei finanziamenti.

Regime Iva del riaddebito dei “transaction costs” e degli interessi sul finanziamento

Per quanto riguarda la possibilità di considerare come prestazioni di servizi rilevanti ai fini Iva i riaddebiti dei “transaction costs” e degli interessi sul finanziamento, l'Agenzia delle entrate, nella risposta a interpello n. 250/E/2024, ha osservato che il riaddebito a una società dei costi sostenuti per suo conto rileva, ai fini Iva, qualora sia ravvisabile, nell'ambito dei rapporti tra le parti, lo schema giuridico del mandato senza rappresentanza. In tal caso, le prestazioni rese in qualità di mandatario senza rappresentanza, mantengono la stessa natura delle prestazioni sottostanti per quanto riguarda sia l'aliquota sia il trattamento fiscale del servizio reso, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, D.P.R. 633/1972.



Come affermato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 13085/2020, ai fini della detrazione dell'Iva sulle prestazioni di servizi forniti o acquistati dalla controllante a favore della controllata ("cost sharing"), devono emergere l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio, ovvero l'effettività e l'inerenza della spesa rispetto all'attività esercitata dalla controllata e il reale vantaggio che deriva a quest'ultima. In tale ordinanza, in particolare, pur dibattendo sulla detrazione in capo alla controllata, si ritengono soggette a Iva le prestazioni di servizi acquistate dalla *holding* a vantaggio della controllata se l'utilità di tali servizi si estrinseca nella sfera economica di quest'ultima.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle entrate, se i "transaction costs" sono stati sostenuti dalle *sub holding* a beneficio della controllata, in quanto collegati al reperimento delle risorse finanziarie aggiuntive a favore di quest'ultima ai fini dell'acquisizione della società *target*, si può ragionevolmente ritenere che il riaddebito di tali costi sia rilevante ai fini Iva.

Modalità di esercizio della detrazione da parte delle *sub holding*

Infine, riguardo alle modalità di esercizio del diritto di detrazione dell'Iva e alla misura della detrazione, in base all'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972, in presenza di attività che danno luogo sia a operazioni imponibili sia a operazioni esenti, la detrazione è ridotta in ragione della percentuale corrispondente al rapporto previsto dall'articolo 19-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972 (c.d. "*pro rata di detrazione*", pari al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nel medesimo anno).

In deroga a tale regola di carattere generale, il comma 2 dell'articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972 prevede un meccanismo correttivo in base al quale non devono essere compresi nell'ambito del suddetto rapporto e, conseguentemente, non sono rilevanti ai fini della riduzione della detrazione, le operazioni esenti di cui ai n. da 1) a 9) dell'articolo 10, comma 1, D.P.R. 633/1972, quando le stesse non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo, ovvero sono accessorie alle operazioni imponibili.

Nel caso oggetto della risposta a interpello n. 250/E/2024, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che la concessione di finanziamenti da parte delle *sub holding* e il riaddebito della "*commitment fee*" strettamente connessa alla concessione del finanziamento, che sono operazioni esenti da Iva, non possono considerarsi occasionali o accessorie ai fini del *pro rata* rispetto all'attività propria delle *sub holding*.

Di conseguenza, stante l'effettuazione da parte delle *sub holding* di operazioni esenti (attività di finanziamento) e di operazioni imponibili (riaddebito *intercompany* dei "transaction costs"), ai fini della misura della detrazione spettante alle *sub holding*, torna applicabile il *pro rata* di detrazione.



[1] Si veda, tra le altre, sentenza cause riunite C-108/14 e 109/14 del 16 luglio 2015.

[2] Corrispondente all'articolo 9, Direttiva 2006/112/CE.

[3] Cfr. Corte di Giustizia UE sentenze causa C-268/83 del 14 febbraio 1985, causa C-396/98 dell'8 giugno 2000 e causa C?441/16 del 21 settembre 2017.

[4] Cfr. circolare n. 328/1997 (§ 1.2.3).

[5] Cfr. circolare n. 6/E/2016, *cit.*

[6] Si veda la nota precedente.

[7] Si veda, in particolare, Cassazione n. 22608/2024.

[8] Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza causa C-42/19 del 12 novembre 2020.

[9] Cfr. Cassazione n. 7344/2011, n. 1578/2015, n. 18475/2016 e n. 23994/2018.

[10] Cfr. Corte di Giustizia UE causa C-306/94 dell'11 luglio 1996, causa C-77/01 del 29 aprile 2004



CASI OPERATIVI

L'esonero da ritenuta per le imprese agricole

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the FiscoPratico logo (a stylized 'e' and 'c' in blue, red, and yellow) and the text 'FiscoPratico'. To the right, it says 'La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista' and 'scopri di più >'. The background is blue with geometric shapes.

Siamo un'azienda agricola in regime di esonero Iva ai sensi dell'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972. Nel corso dell'anno 2023 abbiamo corrisposto compensi a un agronomo il quale ha emesso fattura con esposizione della ritenuta. Si chiede di conoscere se ai sensi della normativa vigente sussiste nei nostri confronti l'obbligo di operare la ritenuta con i connessi adempimenti. Nel corso dell'anno 2024 dovremo corrispondere anche provvigioni a un procacciatore d'affari per intermediazione nella vendita del vino. Qual è il corretto regime ai fini della connessa ritenuta?

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



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Le condizioni per il rilascio del visto di conformità

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

Scopri di più

Al fine di **compensare esternamente i crediti emergenti dal modello di dichiarazione annuale Iva 2025**, per importi superiori a **5.000 euro** e nel limite di euro 2.000.000 annui, è necessaria l'**apposizione del visto di conformità**.

Possono rilasciare il **visto di conformità sulla dichiarazione Iva**, ai sensi dell'[articolo 35, D.Lgs. 241/1997](#), i seguenti **soggetti**:

- gli **iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o in quello dei consulenti del lavoro**, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- gli **iscritti, alla data del 30.9.1993, nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio per la subcategoria tributi, in possesso della laurea in giurisprudenza o economia**, o equipollenti, ovvero del diploma di ragioneria, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- i **responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF-imprese**.

Per poter rilasciare il visto di conformità **i professionisti** (esclusi i responsabili dei CAF-imprese) **devono**:

- **stipulare una apposita polizza assicurativa della responsabilità civile**;
- presentare una **specifica comunicazione alla Direzione regionale delle entrate (Dre) territorialmente competente**, la quale verifica il possesso dei requisiti richiesti e iscrive il professionista in un apposito elenco informatizzato;
- avere **l'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali**.

La **polizza assicurativa** deve rispettare le seguenti condizioni:

- **la copertura deve riferirsi alla prestazione dell'assistenza fiscale mediante apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni**, ai sensi dell'[articolo 35, D.Lgs. 241/1997](#), senza alcuna limitazione della garanzia ad un solo specifico modello di dichiarazione;
- **il massimale della polizza**, come stabilito dall'articolo 6, Decreto 164/1999, **deve essere adeguato al numero di contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di**



conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati, e comunque non deve essere inferiore a 3.000,00 euro;

- **la copertura assicurativa non deve contenere franchigie o scoperti**, in quanto non garantiscono la totale copertura degli eventuali danni subiti dal contribuente, salvo il caso in cui la società assicuratrice si impegni espressamente a risarcire il terzo danneggiato, riservandosi la facoltà di rivalersi successivamente sull'assicurato per l'importo rientrante in franchigia;
- **la polizza assicurativa deve prevedere**, per gli errori commessi nel periodo di validità della polizza stessa, **il totale risarcimento del danno denunciato nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto**, indipendentemente dalla causa che ha determinato la cessazione del rapporto assicurativo.

Nell'ipotesi di un professionista che svolge l'attività nell'ambito di uno **studio associato**, la **polizza** può essere **stipulata direttamente dallo studio associato**, purché la stessa preveda la **totale copertura per danni subiti dal contribuente**, dallo Stato o da altro ente impositore nell'esercizio dell'attività di assistenza fiscale svolta dal singolo professionista distintamente abilitato.

Nel caso di stipula della **polizza da parte dello studio associato**, il massimale è riferito al numero complessivo di visti rilasciati e **non rileva il numero dei professionisti abilitati e indicati separatamente nella polizza**.

Infine, nell'ipotesi in cui il professionista si avvalga di una **società di servizi** di cui detenga la maggioranza assoluta del capitale sociale, è **possibile utilizzare la polizza assicurativa stipulata dalla società**, a condizione che il contratto si configuri come contratto a favore di terzo e **fermo restando il rispetto delle altre prescrizioni previste dalla normativa in oggetto**.

Si evidenzia che l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 32/E/2014](#), ha chiarito che i soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità possono **autocertificare la propria dichiarazione** senza la necessità di rivolgersi a terzi. Vale a dire che un **dottore commercialista** abilitato può **autocertificare la propria dichiarazione annuale Iva**.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Nuovo regime impatriati cumulabile con gli incentivi per i ricercatori

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Il “nuovo” regime dei **lavoratori impatriati** è un regime di tassazione agevolata temporaneo, riconosciuto ai lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia **a partire dal periodo d’imposta 2024 (articolo 5, D.Lgs. 209/2023)**.

Tale regime stabilisce che i **redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, nonché i redditi di lavoro autonomo derivanti dall’esercizio di arti e professioni prodotti in Italia entro il limite annuo di 600.000 euro**, concorrono alla formazione del reddito complessivo **limitatamente al 50%** del loro ammontare.

Esso trova applicazione a **condizione** che:

- i lavoratori si impegnino a **risiedere fiscalmente in Italia per almeno quattro anni**;
- i lavoratori **non** siano stati **fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d’imposta precedenti** il loro trasferimento;
- l’attività lavorativa venga **prestata per la maggior parte del periodo d’imposta nel territorio dello Stato**;
- i lavoratori siano in possesso dei **requisiti di elevata qualificazione o specializzazione** indicati dal **D.Lgs. 108/2012** e dal **D.Lgs. 206/2007**.

Per quanto concerne la **residenza fiscale in Italia**, va precisato che il riscontro è effettuato in considerazione dei **nuovi criteri di collegamento** di cui all'[articolo 2, Tuir](#), la cui “alternanza” rende sufficiente la ricorrenza di uno soltanto di essi. In ogni caso, è necessario un **riscontro fattuale** da eseguirsi **caso per caso**, tenuto conto che la residenza fiscale in Italia deve essere accertata sulla base di presupposti diversi dal mero dato formale dell’iscrizione anagrafica.

Con specifico riferimento ai **periodi d’imposta precedenti il trasferimento**, si rileva che, qualora il lavoratore presti l’attività lavorativa in Italia per lo **stesso soggetto** presso il quale è stato impiegato all’estero prima del trasferimento, oppure per un **soggetto appartenente allo stesso gruppo**, il **requisito minimo di permanenza all’estero è aumentato** e diventa pari a:



- **6 periodi d'imposta**, se il lavoratore **non è stato in precedenza impiegato in Italia** in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;
- **7 periodi d'imposta**, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato **impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto**, oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo.

È importante sottolineare che si considerano **appartenenti allo stesso gruppo**, i soggetti tra i quali sussiste un rapporto di **controllo diretto o indiretto** e i soggetti che sono sottoposti al **comune controllo** diretto o indiretto da parte di un altro soggetto.

Per quanto concerne il possesso dei **requisiti di elevata qualificazione o specializzazione**, si deve fare riferimento a quanto previsto dal **D.Lgs. 206/2007** e dal **D.Lgs. 108/2012** che, recependo la **Direttiva europea 2009/50/CE**, ha previsto che essi ricorrono nelle ipotesi di:

- **Conseguimento di un titolo di istruzione superiore** rilasciato da autorità competenti nel Paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore **di durata almeno triennale** e della relativa **qualifica professionale superiore**, rientrante nel:
 1. **livello 1** (legislatori, imprenditori e alta dirigenza),
 2. **livello 2** (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione)
 3. **livello 3** (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011, attestata dal Paese di provenienza e riconosciuta in Italia;
- Possesso dei **requisiti previsti dal D.Lgs. 206/2007**, limitatamente all'esercizio delle **professioni ivi regolamentate**.

Il regime dei lavoratori impatriati si applica a partire dal **periodo d'imposta** in cui è avvenuto il **trasferimento** della residenza fiscale in Italia e nei **4 periodi d'imposta successivi**. Se la residenza fiscale in Italia **non è mantenuta per almeno 4 anni**, il lavoratore **decade** dai benefici e si provvede **al recupero di quelli già frutti**, con applicazione dei relativi interessi.

I cittadini italiani si considerano **residenti all'estero** se sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) oppure se hanno avuto la residenza in un altro Stato in base a una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Da ultimo, si segnala che l'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 16/2025](#), ha chiarito che, qualora un contribuente, al rientro in Italia, svolga un'attività di ricerca ed eserciti anche un'attività di lavoro autonomo, potrà fruire, secondo le modalità indicate nella [circolare n. 17/E/2017](#) e [circolare n. 33/E/2020](#), sia del **"nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati"** ex [articolo 5, D.Lgs. 209/2023](#), sia degli **"incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero"** di cui all'[articolo 44, D.L. 78/2010](#).



IVA

Quando è precluso lo “storno” della fattura con Iva per cessione di beni all'estero

di Marco Peirolo

Master di specializzazione

Laboratorio IVA 2025

Scopri di più

Le conclusioni presentate dall'Avvocato generale presso la Corte di giustizia UE il 19.12.2024, relativamente alla causa C?427/23 (*Határ Diszkont*), **confermano** le indicazioni rese dall'Agenzia delle entrate nella **risposta ad interpello n. 305/2020**.

Nel documento di prassi viene **escluso**, in relazione alle **cessioni intracomunitarie** con trasporto/spedizione dei beni a cura del **cessionario non residente**, la possibilità di:

- emettere **fattura con Iva**, ex [articolo 2, D.P.R. 633/1972](#);
- **acquisire la conferma dell'avvenuto trasferimento** dei beni nel Paese UE di destinazione tramite dichiarazione scritta del cessionario;
- **stornare la fattura con nota di variazione**, di cui all'[articolo 26, D.P.R. 633/1972](#), seguita dall'emissione di una **nuova fattura in regime di non imponibilità**.

Tale procedura è preclusa in quanto l'incertezza attiene, **sin dall'origine**, alla **validità dei mezzi di prova** della cessione e non alla **sussistenza dei requisiti** astratti cui è subordinata la **qualificazione dell'operazione** come cessione intracomunitaria. Di conseguenza, il cedente non può avvalersi **dell'emissione della nota di variazione in diminuzione**, a cui si ricorre solo nei casi espressamente previsti dal legislatore, tra i quali **non rientra l'ipotesi prospettata**.

Il caso esaminato dall'Avvocato UE è relativo ad una **società ungherese** che ha venduto, **nei propri locali commerciali**, situati in Ungheria in prossimità della frontiera serbo-ungherese, **alcuni beni ad acquirenti non residenti nella UE, che hanno esportato il giorno stesso**.

A fronte della **dimostrazione dell'avvenuta esportazione**, la società ha provveduto a **restituire** agli acquirenti l'Iva in precedenza addebitata, fatturando agli stessi una **commissione** pari al **15% a titolo di gestione della pratica relativa al rimborso**.

Il **trattamento di esenzione** applicato dalla società è stato contestato dalle Autorità fiscali ungheresi, per le quali la commissione non può beneficiare della detassazione prevista per le cessioni all'esportazione, in quanto costituisce il **corrispettivo di una prestazione autonoma**.



Prima di analizzare quest'ultimo aspetto, ossia la possibilità di considerare la commissione come il corrispettivo di una prestazione autonoma o di una **prestazione accessoria alle cessioni all'esportazione**, l'Avvocato UE ha osservato che, nella causa C-427/23 in esame, **teoricamente non vi è alcun rimborso dell'Iva**.

Infatti, è pacifico che le cessioni effettuate dalla società sono **esenti da Iva**, ai sensi dell'articolo 146, par. 1, lett. b), Direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente all'[articolo 8, comma 1, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#), in **ragione dell'esportazione dei beni ceduti**.

Trattandosi di operazioni esenti, **l'Iva non è dovuta** e, quindi, se l'imposta **non deve essere versata non può neppure essere rimborsata**.

Nella specie, al momento dell'acquisto dei beni, gli acquirenti non residenti hanno pagato alla società un **prezzo totale lordo che comprende anche l'Iva** che sarebbe dovuta nel caso in cui **l'esenzione non fosse applicabile**, vale a dire qualora il bene **non venisse esportato o l'acquirente non fornisse la documentazione necessaria** per dimostrare che i requisiti sostanziali dell'esenzione sono soddisfatti.

In queste condizioni, il pagamento effettuato dalla società agli acquirenti non residenti **costituisce una restituzione dell'importo anticipato** a concorrenza di quanto sarebbe stato eventualmente dovuto a titolo di Iva, non trattandosi, dunque, di un rimborso dell'Iva.

Come anticipato, il divieto sostenuto dall'Agenzia delle entrate trova **conferma** nelle considerazioni dell'Avvocato generale.

La prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria **retroagisce sulla natura dell'operazione**, identificandola come non imponibile **sin dall'origine**.

L'Iva addebitata in fattura non può, quindi, **essere detratta dal cedente** con la **procedura di variazione in diminuzione**, di cui all'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#).

L'eccezione ricorre nell'ipotesi dell'**errore di fatturazione**, contemplata dall'[articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), che però **non ricorre nel caso in esame**, in quanto l'applicazione dell'imposta non dipende da un errore, ma dalla **volontà del cedente di cautelarsi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria** nell'eventualità in cui il cessionario, al quale compete il trasporto/spedizione dei beni nel Paese UE di destinazione, **non cooperi con il cedente** ai fini della **dimostrazione dell'esito finale dell'operazione**.



DIRITTO SOCIETARIO

Per la Cassazione nelle società di persone è socio chi risulta tale dai documenti statutari

di Luciano Sorgato

Master di specializzazione

Novità riforma accertamento e contenzioso

Scopri di più

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 326 dello scorso 8.1.2025, si è pronunciata in ordine al tema dell'imputazione per trasparenza, ex [articolo 5, Tuir](#), del **reddito imponibile** conseguito da una società di persone ad un socio, che la giurisprudenza di merito aveva potuto appurare essere uscito dalla società anteriormente agli anni d'imposta oggetto degli avvisi di accertamento, anche se l'atto costitutivo della Snc non era mai stato oggetto di aggiornamento rispetto all'originaria compagine sociale. La Ctr aveva in particolare ritenuto che il ricorrente avesse provato sia l'uscita dalla società e sia lo svolgimento di una diversa attività lavorativa, considerando testualmente: '*effettiva e naturale*' l'estromissione del ricorrente dalla società, 'anche se formalmente non corretta'.

Per la Cassazione, invece, a fronte del ricorso erariale che invocava la violazione e/o falsa applicazione dell'[articolo 5, Tuir](#), in relazione agli [articoli 2285, 2300 e 2193 cod. civ.](#), sulla premessa che il contribuente (l'ex socio), pur impugnando gli avvisi di accertamento, aveva ammesso di non aver posto in essere alcun atto formale di recesso dalla società, di aver solo comunicato nel 2004 alla Camera di Commercio la cessazione dell'attività lavorativa, in conseguenza di un gravissimo infortunio subito l'anno precedente e di aver ceduto, solo in via di fatto, la propria quota all'altro socio, senza formalizzarne la cessione, riteneva fondato il motivo del patrocinio erariale, assumendo come inopponibile al Fisco la cessione di fatto della quota sociale. Così testualmente per il giudice di Cassazione: "*In tema di IRPEF, con riguardo ai redditi prodotti in forma associata, il socio di società in nome collettivo che non provveda tempestivamente – in conseguenza di recesso, esclusione, cessione della quota – a richiedere l'iscrizione nel registro delle imprese della modifica dell'atto costitutivo, o non provi che l'amministrazione finanziaria ne fosse a conoscenza, non può opporre, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul suo reddito di partecipazione, la perdita della qualità di socio non iscritta e non comunicata*".

Sempre per il giudice di Cassazione, la perdita della qualità di socio nelle società di persone, integrando una modificazione dell'atto costitutivo (specificamente per la società in nome collettivo, [articolo 2295 cod. civ.](#)) è soggetta ad iscrizione nel registro delle imprese a pena di inopponibilità ai terzi, a meno che si provi che questi ne fossero a conoscenza ([articolo 2300](#),



comma 3, cod. civ.). Così il regime di cui agli [articoli 2290 e 2300 cod. civ.](#), in forza del quale **il socio di una società in nome collettivo che cede la propria quota risponde**, nei confronti dei terzi, delle **obbligazioni sociali sorte fino al momento in cui la cessione sia stata iscritta nel registro delle imprese** o fino al momento anteriore in cui il **terzo sia venuto a conoscenza della medesima**, è di generale applicazione, non riscontrandosi alcuna disposizione di legge che ne circoscriva la portata al campo delle **obbligazioni di origine negoziale**, con **esclusione di quelle di fonte legale**. Tanto premesso, conclude la Cassazione, in forza delle previsioni di cui agli [articoli 2207, 2290 e 2300 cod. civ.](#), il socio di una società in nome collettivo che abbia perduto tale qualità **risponde**, nei confronti dei terzi, delle **obbligazioni sociali sorte fino al momento in cui la cessione sia stata iscritta nel registro delle imprese** o fino al momento (anteriore) in cui il **terzo sia venuto a conoscenza della cessione** (ed è appena il caso di rilevare), sottolinea sempre il giudice di legittimità, che l'Amministrazione finanziaria assume la **posizione di soggetto terzo rispetto al rapporto sociale**. L'indicata pubblicità costituisce, dunque, fatto impeditivo di una **responsabilità altrimenti normale per le obbligazioni sociali del socio**.

Corretta ricostruzione didattica sul fronte civilistico della Corte di cassazione in ordine al regime della responsabilità **del socio per le obbligazioni sociali** contratte dalla società, ma di nessuna pertinenza causale in **ordine all'obbligazione tributaria** che il meccanismo impositivo della trasparenza **riversa nella sfera fiscale personale del socio**, per la ragione, persino elementare, che l'obbligazione tributaria del socio **non è un'obbligazione sociale**.

Per la delineazione strutturale della soggettività rilevante per il **diritto tributario non basta una funzione prettamente strumentale** rispetto al prelievo fiscale, come quella perseguita dalla società di persone, in quanto l'individuazione del **centro soggettivo si raccorda con il solo effettivo possessore dell'indice della capacità contributiva tassabile**, che nel rapporto d'imposta società di persone – socio s'incentra **nei soli confronti di quest'ultimo**. Il possesso del reddito che configura il presupposto d'imposta sia dell'Irpef ([articolo 1, Tuir](#)) e sia dell'Ires ([articolo 72, Tuir](#)), costituisce il **criterio di collegamento dell'obbligo impositivo con la persona** (fisica o giuridica) e trova, nella titolarità di **situazioni giuridiche soggettive in ordine al reddito prodotto**, la sua fondamentale prerogativa. Non è il possesso materiale della ricchezza alla base dell'individuazione del centro soggettivo, ma il **dominio giuridico che il centro soggettivo esercita sul reddito**, disponendone secondo unilaterali facoltà potestative. Il principio della personalità alla base delle imposte sui redditi richiede il **riscontro imprescindibile di concreti criteri di interazione** tra l'elemento oggettivo del presupposto e il soggetto. Nella sentenza della Corte costituzionale n. 201/2020 è dato testualmente rinvenire il **passo del tutto dirimente la questione in controversia**:

“3.1. – ... Le società di persone residenti e gli enti ad esse assimilati non costituiscono un autonomo soggetto passivo d'imposta, ma sono assunti alla stregua di centri di riferimento per la determinazione del reddito, che viene attribuito ai soci (autenticamente e non apparentemente assumibili come tali) al termine dell'esercizio.”

L'obbligazione tributaria non potrà mai essere prevaricata da inadempienze meramente



formalistiche, perché **presidiata dall'ineludibile principio della capacità contributiva**, per cui una volta appurata la **mancanza del raccordo costitutivo** tra il presupposto d'imposta ed il centro soggettivo di effettivo riferimento, i **presidi costituzionali del prelievo fiscale** non consentono di tutelare con forme suppletive il diritto erariale nei **confronti di soggetti estranei alla dinamica dei fatti economici**.

Nel caso in esame, la giurisprudenza di merito aveva **appurato la fuoriuscita del socio dalla compagnie sociale ed il trasferimento**, sia pure di fatto, **della quota ad un socio subentrante**, per cui il ricorrente **non assumeva più la condizione di socio alla data del 31 dicembre dell'anno d'imposta in questione**, interrompendosi, consequenzialmente, la necessaria interazione soggettiva alla base della dinamica impositiva della trasparenza fiscale e degli stessi fondamenti giustificativi adotti dalla citata Corte Costituzionale nell'indagine sulla **sua conciliabilità con i principi di governo costituzionale dell'obbligazione tributaria** (sentenza n. 201/2020)

Neppure sul piano più **prettamente societario e dei principi** che la Cassazione intenta di perseguire con l'ordinanza in commento appare **più di tanto incisiva** (a parte la totale inconcludenza della disamina prospettata in ordine al regime civilistico delle obbligazioni sociali) **in quanto**:

- omette di considerare che nel corredo normativo della società di persone **manca del tutto una norma ricalcante quella prevista per le società di capitali** in ordine all'efficacia e pubblicità delle partecipazioni ([articolo 2470 cod. civ.](#));
- che la cessione della quota di una società di persone **costituisce un negozio a forma libera**, non richiedente la forma scritta “*ab substantiam*” (C. Conforti, “La società in accomandita semplice” Giuffrè Editore, Trib. Vercelli 4.7.1990).
- che le iscrizioni al Registro delle Imprese per le società di persone hanno effetto **soltanto dichiarativo e non costitutivo**, per cui la mancata iscrizione **non pregiudica la validità e l'efficacia del contratto sociale** e delle sue articolazioni come venutesi a definire nel concreto.

Conclusivamente, la sentenza appare sin **troppo cautelativa nei confronti del Fisco**, ma come l'Amministrazione finanziaria, per detta valutativa della stessa Corte di cassazione, va trattata alla **stregua di un qualsiasi terzo**, si ritiene che debba essere condiviso che **anche il Fisco debba essere considerato come un qualsiasi terzo**, senza la **concessione di franchigie o presunzioni non previste dalla legge**. Assumere un'apparente fonte informativa alla base di un'imposizione del tutto antitetica all'autentica manifestazione d'imposta, significa solo **convalidare un'irrazionale sanzione costituita da anomali addendi** rappresentati dall'imposta corrispondente ad un inesistente fatto economico, dalla **sanzione commisurata all'imposta liquidata** sull'inesistente fatto economico e da oneri finanziari raccordati ad un **diritto erariale giustificato a monte da un inesistente fatto economico**. Inutile sottolineare che **non è questa la democrazia del rapporto d'imposta pensato in Costituzione**.