



NEWS

Euroconference

Edizione di martedì 25 Febbraio 2025

CASI OPERATIVI

Credito da superbonus ceduto in eccesso
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Sanatoria da valutare sulla base dei termini per l'accertamento
di Alessandro Bonuzzi

CRISI D'IMPRESA

Accesso agli strumenti di composizione della crisi di impresa anche senza bilancio approvato
di Fabio Giommoni

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimenti eseguiti dal 2024 tra vecchio e nuovo riallineamento
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

IVA

Cessioni intracomunitarie franco partenza e nuove criticità
di Francesco Zuech



CASI OPERATIVI

Credito da superbonus ceduto in eccesso

di Euroconference Centro Studi Tributari

FiscoPratico

La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista

scopri di più >

In un condominio minimo con 2 proprietari, sono stati eseguiti interventi per i quali hanno frutto del c.d. superbonus rischio sismico e risparmio energetico

Il credito complessivo relativo alle spese 2023 ammonta a 200.000 euro, mentre quello relativo alle spese 2022 ammonta a 8.000 euro.

Tali importi risultano dal primo SAL Enea, per quanto riguarda il risparmio energetico, e dall'Allegato 1, per quanto riguarda il rischio sismico.

Il 4 aprile 2024 i crediti sono ceduti a una banca.

Nei modelli di cessione del credito i crediti 2022 sono stati erroneamente indicati insieme ai crediti 2023, invece di cedere i 3/4 dei crediti del 2022 e, con modelli separati, i crediti 2023.

L'advisor della banca non ha accettato le suddette cessioni a causa della "mancata applicazione dei principi della DRE Veneto" (907-1595/2021, riguardante le spese a cavallo dell'anno).

È possibile procedere al "riversamento", tramite modello F24, dei crediti ceduti in più, pari a 8.000 euro?

[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

Sanatoria da valutare sulla base dei termini per l'accertamento

di Alessandro Bonuzzi

Master di specializzazione

Novità riforma accertamento e contenzioso

Scopri di più

Entro il prossimo **31.3.2025** va perfezionata l'opzione per la **sanatoria 2018 – 2022** da parte dei soggetti Isa che hanno aderito alla proposta del concordato preventivo biennale (CPB) 2024 – 2025.

L'adesione all'istituto si perfeziona con il **pagamento** entro il termine prescritto dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, relative addizionali e Irap in **unica soluzione** oppure, in caso di opzione per il pagamento rateizzato, della **prima rata** di massimo 24 rate mensili.

La sanatoria, che consente in sostanza di definire in tutto o in parte i periodi d'imposta ancora accertabili, può essere effettuata anche solo per **alcune annualità a scelta del contribuente**, non dovendo quindi riguardare necessariamente tutte le annualità del periodo 2018 – 2022.

Si deve ricordare che:

- per i **soggetti Isa che hanno aderito al CPB 2024 – 2025**, i termini di decadenza per l'accertamento di cui agli [articoli 43 D.P.R. 600/1973](#) e [57 D.P.R. 633/1972](#) in scadenza al 31.12.2024 sono **prorogati al 31.12.2025**;
- per i **soggetti Isa che hanno aderito al CPB 2024 – 2025** e che beneficiano della sanatoria per una o più annualità dal 2018 al 2022, i termini di decadenza per l'accertamento di cui agli [articoli 43 D.P.R. 600/1973](#) e [57 D.P.R. 633/1972](#) relativi alle annualità definite sono **prorogati al 31.12.2027**.

Ai fini che qui interessano, assume altresì rilevanza quanto previsto per i soggetti Isa che, conseguendo un **livello di affidabilità superiore a una determinata soglia**, beneficiano del cosiddetto **"regime premiale"**, con conseguente **riduzione di 1 anno** dei termini di decadenza dell'accertamento. Per queste imprese e professionisti, dunque, secondo le regole generali:

- per il **2018**, il termine di accertamento è scaduto il **31.12.2023**;
- per il **2019**, il termine di accertamento è scaduto il **31.12.2024**.

A ciò si deve aggiungere quanto stabilito per i soggetti Isa che **tracciano** tutti i pagamenti



ricevuti ed effettuati di importo superiore a 500 euro ex D.M. 4.08.2016 ([articolo 3, D.Lgs. 127/2015](#)), potendo beneficiare della **riduzione di 2 anni** dei termini per l'accertamento. Ne deriva che per questi contribuenti, sulla base delle regole generali:

- per il **2018**, il termine di accertamento è scaduto il **31.12.2022**;
- per il **2019**, il termine di accertamento è scaduto il **31.12.2023**.
- per il **2020**, il termine di accertamento è scaduto il **31.12.2024**.

Ciò posto, in tema di **decadenza del periodo di accertamento**, con specifico riguardo alla disciplina del **CPB** e della **sanatoria**:

- il Mef, nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-03163 del 27.11.2024, ha specificato che per i soggetti Isa che beneficiano del regime premiale con **riduzione di 1 anno** dei termini di accertamento e hanno aderito al CPB *“i termini di decadenza per l'accertamento relativo al periodo d'imposta 2018 sono scaduti il 31 dicembre 2023. Tali termini non sono, quindi, interessati da alcuna proroga. Diversamente, in relazione al periodo d'imposta 2019, il cui termine di decadenza – per i medesimi contribuenti che ... hanno ... ottenuto un punteggio di affidabilità fiscale adeguato (livello di affidabilità almeno pari a 8) – scadrebbe il 31 dicembre 2024, si applica, se aderenti al CPB, l'ultimo periodo del richiamato comma 14 dell'articolo 2-quater, in base al quale i termini di decadenza sono prorogati al 31 dicembre 2025”*;
- l'Agenzia delle entrate ha chiarito che per i soggetti Isa che beneficiano della **riduzione di 2 anni** dei termini di accertamento e hanno aderito al CPB, i termini di decadenza per l'accertamento relativo al periodo d'imposta 2019, essendo scaduti il 31.12.2023, **non sono prorogabili**.

Di conseguenza, diventa fondamentale tener conto che:

- per i soggetti Isa aderenti al CPB con riduzione di **1 anno** dei termini di accertamento, il primo anno per il quale ha senso valutare l'**adesione** è il **2019**;
- per i soggetti Isa aderenti al CPB con riduzione di **2 anni** dei termini di accertamento, il primo anno per il quale ha senso valutare l'**adesione** è il **2020**.



CRISI D'IMPRESA

Accesso agli strumenti di composizione della crisi di impresa anche senza bilancio approvato

di Fabio Giommoni



GESTORE DELLA CRISI D'IMPRESA: CORSO DI AGGIORNAMENTO
valido per il mantenimento dell'iscrizione nell'Elenco tenuto dal Ministero della Giustizia

Scopri di più

Aggiornato con le novità del d.lgs. 13 settembre 2024, n. 136 (G.U. 27 settembre 2024, n. 227)

Euroconference
Centro Studi Tributari

Ai sensi dell'[articolo 39, D.Lgs. 14/2019](#) ("C.C.I.I."), l'impresa che chiede l'**accesso a uno strumento di regolazione della crisi e dell'insolvenza** (es. concordato preventivo, accordo di ristrutturazione dei debiti, piano di ristrutturazione omologato) o a una **procedura di insolvenza** (es. liquidazione giudiziale) deve depositare **presso il tribunale una serie di documenti**, tra cui i **bilanci degli ultimi 3 esercizi** (sostituibili dalle dichiarazioni fiscali solo per le imprese non soggette all'obbligo di redazione del bilancio).

Il **deposito degli ultimi 3 bilanci** è richiesto anche in sede di presentazione di **domanda prenotativa** (c.d. "in bianco") di cui all'[articolo 44, C.C.I.I.](#)

In ragione della disciplina civilistica di formazione ed approvazione del bilancio delle società di capitali, per tale documento deve intendersi necessariamente quello **approvato dall'assemblea dei soci e depositato al registro imprese**, in quanto in assenza di tale approvazione si è in presenza di un mero "**progetto di bilancio**", ovvero quello **predisposto dall'organo amministrativo e sottoposto all'esame dei soci**.

In situazione di crisi aziendale, può, tuttavia, accadere che **i bilanci degli ultimi esercizi**, chiusi prima della presentazione dell'istanza al tribunale per l'accesso a uno strumento di regolazione della crisi e dell'insolvenza, **non siano stati approvati all'assemblea dei soci**, non solo a causa di **problematiche amministrative o dissidi tra i soci, accentuati dall'insorgere della crisi**, ma anche perché l'approvazione del bilancio è stata consapevolmente rinviata proprio per la **situazione di incertezza discendente dall'imminente accesso ad una procedura "concorsuale"**.

Ci si riferisce, in particolare, alla **verifica del postulato della continuità aziendale** che, come è ampiamente noto, incide in modo estremamente significativo sulla **formazione del bilancio**.

Ad esempio, se il tribunale dichiarerà ammissibile la domanda di concordato preventivo in **continuità aziendale** presentata dalla società, potrà considerarsi rispettato detto postulato e, dunque, il **bilancio dell'esercizio precedente dovrà essere redatto sulla base del principio della**



continuità aziendale, ancorché in presenza di indubbie incertezze sul suo mantenimento, legate all'effettiva approvazione della proposta concordataria da **parte dei creditori** e alla **sua omologa** (incertezze da evidenziare adeguatamente in Nota integrativa).

Invece, **se il tribunale dovesse dichiarare inammissibile la domanda di concordato** si aprirebbe la strada della liquidazione giudiziale, per cui **verrebbe meno il postulato della continuità aziendale** e, di conseguenza, il bilancio dell'esercizio precedente dovrà essere redatto, come previsto dall'OIC 11, sempre con i criteri di funzionamento, ma sulla base di **valutazioni adeguatamente formulate alla luce dell'assenza della continuità aziendale**, dovuta all'imminente dichiarazione di liquidazione giudiziale della società (ciò perché per i principi contabili OIC l'adozione di **criteri di valutazione di liquidazione** è ammessa solo dopo il formale avvio della procedura liquidatoria).

In tale situazione particolare, **la verifica della continuità aziendale non dipende tanto da valutazioni dell'organo amministrativo chiamato a predisporre il bilancio, quanto da un atto da parte di un organo terzo** (il tribunale).

In generale, **la normativa civilistica sull'iter di formazione, approvazione e deposito del bilancio d'esercizio non consente alcun specifico rinvio** (oltre al canonico termine massimo di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio a norma del comma 2, [articolo 2364, cod. civ.](#)) **per attendere l'acquisizione del set documentale necessario per un'affidabile valutazione in ordine al presupposto della continuità aziendale**, perché il bilancio di esercizio assolve a un'essenziale funzione informativa sull'andamento della società a favore non solo dei soci, ma anche dei terzi e proprio la situazione di crisi imporrebbe addirittura una più tempestiva informativa di bilancio.

Tuttavia, ricorrendo la specifica situazione sopra evidenziata risulta evidente **l'opportunità di rinviare l'approvazione del bilancio degli esercizi precedenti a dopo l'ammissione alla procedura di regolazione della crisi** dato che le incertezze sulla continuità aziendale potrebbero condurre all'**approvazione di un bilancio non corretto**, con tutte le conseguenze che questo potrebbe comportare sulla responsabilità di amministratori e organi di controllo. Ciò, fermo restando che l'organo amministrativo deve aver comunque predisposto il progetto di bilancio d'esercizio sulla base delle migliori informazioni al momento disponibili sulla continuità aziendale.

Infatti, la disciplina civilistica ([articolo 2364, comma 2, cod. civ.](#) e [articolo 2429, cod. civ.](#)) impone all'organo amministrativo di **predisporre il bilancio nei tempi previsti** dal Codice e di sottoporlo all'approvazione dell'assemblea, ma non impone a quest'ultima di approvare obbligatoriamente il bilancio, per cui **l'assemblea può consapevolmente decidere di rinviare l'approvazione a dopo l'ammissione alla procedura di risoluzione della crisi**.

In tal caso, qualora all'esito delle verifiche del tribunale dovesse mutare lo scenario della continuità aziendale, l'organo amministrativo potrebbe **"ritirare" l'originario progetto di bilancio e predisporne uno nuovo che tenga conto degli esiti della domanda di accesso alla**



procedura di regolazione della crisi.

Al di là dell'incertezza circa il provvedimento di ammissione da parte del tribunale, **l'opportunità di rinviare l'approvazione del bilancio d'esercizio può derivare anche dall'attività in corso per la predisposizione del piano di risanamento** e dalla connessa attività di revisione dei valori contabili da parte del professionista attestatore. Detti lavori potrebbero infatti condurre ad **apportare rettifiche di alcune poste di bilancio** (es. svalutazione di poste attive o iscrizione di maggiori poste passive) **che andrebbero opportunamente recepite anche nei bilanci per i quali non è ancora pervenuta l'approvazione da parte dei soci.**

Il possibile rinvio dell'approvazione del bilancio dell'esercizio precedente a dopo l'ammissione alla procedura concorsuale si "scontra", però, proprio con gli accennati **requisiti della domanda, che deve essere accompagnata dal deposito degli ultimi 3 bilanci.**

La mancanza del deposito degli ultimi bilanci approvati potrebbe, quindi, inficiare l'ammissibilità della domanda stessa.

In un primo momento la Cassazione, con l'ordinanza n. 33594/2021, ha affermato che **i bilanci degli ultimi 3 esercizi, approvati dall'assemblea dei soci e depositati nel registro delle imprese, debbano necessariamente essere allegati alla domanda di concordato preventivo c.d. "con riserva"** formulata da una società per azioni, pena l'ammissibilità della domanda stessa.

Tuttavia, con successiva ordinanza n. 6054/2022 **la Cassazione è giunta a conclusioni diverse**, affermando che **la ratio della disposizione che impone il deposito dei bilanci degli ultimi tre esercizi sembra avere esclusivamente lo scopo di verificare il superamento delle soglie dimensionali** di cui all'epoca vigente [articolo 1, comma 2 della Legge Fallimentare](#) (oggi [articolo 2, comma 1, lett. d\), C.C.I.I.](#)) e non di riflettere la situazione aggiornata dell'impresa (per la quale è richiesto il deposito dell'apposita situazione economico-patrimoniale e finanziaria aggiornata).

Sulla base di tale ultima interpretazione della Cassazione **è, quindi, possibile presentare, in luogo dei bilanci, altra idonea documentazione contabile che consenta di fornire la prova in ordine ai citati requisiti dimensionali.**

In linea con questo filone interpretativo, si pone il decreto del Tribunale di Pistoia del 2.11.2022 (presidente Curci, relatore Garofalo), con il quale è stata **dichiarata ammissibile una domanda di regolazione della crisi con riserva** di deposito della documentazione ex [articolo 44, C.C.I.I.](#) da parte di una società per azioni **anche in assenza del deposito degli ultimi bilanci approvati d'assemblea dei soci.**

Nel caso in oggetto la società ricorrente aveva allegato alla domanda il bilancio dell'esercizio 2019 (approvato e depositato al registro delle imprese), nonché i **progetti dei bilanci relativi agli esercizi 2020 e 2021** che **l'assemblea dei soci non aveva ancora approvato.**



Richiamando la citata Cassazione n. 6054/2022, ed evidenziando la certezza del superamento delle soglie dimensionali, il Tribunale di Pistoia **non ha rilevato elementi per affermare** che la mancata approvazione dei progetti di bilancio predisposti dall'amministratore sottendesse l'assoluta inattendibilità degli stessi e della documentazione contabile e che pertanto, in difetto di ulteriori elementi di valutazione, **la mancata approvazione dei bilanci di esercizio non appariva idonea ad integrare una lacuna sostanziale del corredo legale della domanda, sì da inficiarne l'ammissibilità.**

La problematica in commento **si presenta anche per la Composizione negoziata della crisi di impresa** ("CNC"), in quanto, a norma dell'[articolo 17, comma 3, lett. a\), C.C.I.I.](#), l'imprenditore che presenta l'istanza per la CNC deve **inserire nella piattaforma telematica i bilanci approvati degli ultimi 3 esercizi** (se non già depositati presso l'ufficio del registro delle imprese). Inoltre, **gli ultimi 3 bilanci devono essere depositati anche presso il tribunale nel caso di richiesta di conferma delle misure cautelari e protettive**, ai sensi dell'[articolo 19, comma 2, lett. a\), C.C.I.I.](#)

Ma proprio per la CNC il legislatore del **terzo correttivo al C.C.I.I.** (D.Lgs. 136/2024) sembra aver accolto appieno le citate soluzioni individuate dalla giurisprudenza più recente, in quanto con l'aggiunta della lettera a-bis) all'[articolo 17, comma 3 e della lettera a-bis\)](#) all'[articolo 19, comma 2, C.C.I.I.](#), è stato previsto che in caso di mancata approvazione dei bilanci possono essere presentati i progetti di bilancio o una situazione economico-patrimoniale e finanziaria aggiornata a non oltre 60 giorni prima della presentazione della domanda.

Si conferma, quindi, che **permane l'obbligo dell'organo amministrativo di predisporre i bilanci degli esercizi chiusi prima della presentazione della domanda** ma che questi **possono anche non essere approvati dall'assemblea dei soci**.

Analogia previsione non è stata inserita nell'[articolo 39 e/o 44, C.C.I.I.](#) in relazione alla domanda di accesso, anche con riserva, ad uno strumento "giudiziale" di regolazione della crisi, probabilmente perché sono state ritenute sufficienti le interpretazioni estensive fornite dalla giurisprudenza.

In ogni caso pare lecito **applicare in via analogica le precisazioni introdotte per la CNC** che, come detto, risultano in linea con le citate posizioni più recenti assunte dalla giurisprudenza circa il fatto che **i bilanci degli ultimi 3 esercizi possano non essere ancora approvati dall'assemblea dei soci e ciò non inficia l'ammissibilità della domanda presentata al tribunale.**



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimenti eseguiti dal 2024 tra vecchio e nuovo riallineamento

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

OneDay Master

Scissione e conferimenti di partecipazioni

Scopri di più



Con l'approvazione del D.Lgs 192/2024 è stata introdotta, nel nostro ordinamento tributario, una **nuova disciplina del riallineamento** tra **valori civili e valori fiscali** in occasione di operazioni straordinarie neutrali, quali il **conferimento di azienda**, in primis, ed in *secundis fusioni e scissioni* che abbiano per **oggetto trasferimenti di aziende**. L'[articolo 12, D.Lgs. 192/2024](#), sostituisce la disposizione dell'[articolo 176, comma 2 ter, Tuir](#), con una nuova previsione legislativa che era stata richiesta direttamente dall'[articolo 6, lett. c\), L. 111/2023](#) (Legge Delega riforma fiscale) che recita: *“razionalizzazione e semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, al fine di prevedere una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti.”*

Quindi, l'obiettivo del Legislatore delegante era quello di **semplificare e razionalizzare**; obiettivo che, nel caso del riallineamento generato da conferimento di azienda, viene attuato **abrogando il cosiddetto “riallineamento speciale”** ([articolo 15, D.L. 185/2008](#)), che era applicabile solo ai **disallineamenti su immobilizzazioni immateriali**, e introducendo un nuovo, e unico, **riallineamento con imposta sostitutiva**. Va subito osservato che l'aliquota della imposta sostitutiva del nuovo riallineamento è **decisamente aumentata rispetto alla precedente versione** e questo aspetto lascia qualche dubbio sul **reale intendimento della riforma**, se cioè esso risponda più a esigenze di **incremento della Cassa Erariale**, piuttosto che ad un **disegno semplificatorio**. Proprio il tema **dell'incremento dell'aliquota** rende delicato ed interessante valutare **in quali occasioni sia ancora possibile applicare la vecchia (e più favorevole) disciplina del riallineamento**.

Il tema è statuito nell'[articolo 13, comma 5, D.Lgs 192/2024](#), nel quale si prevede che per le operazioni di **conferimento di azienda** eseguite **entro il 31.12.2023** continuano ad applicarsi le **vecchie regole** del comma 2 ter, dell'[articolo 176, Tuir](#), nella precedente versione. Vale la pena di ricordare che la **data di effetto del conferimento** è stata **oggetto di un intervento della Agenzia delle entrate** che, nella [circolare n. 16/E/2007](#), ha affermato che *“In relazione ai conferimenti d'azienda, invece, tale momento coincide con la data di iscrizione della delibera di aumento del capitale sociale presso il registro delle imprese ai sensi dell'[articolo 2436](#), comma 5, del codice civile.”*



La previsione sulla decorrenza è il frutto del **recepimento delle Osservazioni delle Commissioni Parlamentari** al testo in bozza del D.L. 192/2024, poiché nella prima stesura **non era previsto un lasso di applicazione delle vecchie regole così ampio**. D'altra parte, non può sottacersi che nella originaria norma del citato comma 2 ter, **l'opzione per il riallineamento poteva essere eseguita entro il secondo periodo d'imposta** successivo a quello di **esecuzione della operazione straordinaria**.

Ora, da una parte, era evidente l'intento (nel testo provvisorio del D.L. 192/2024) di velocizzare gli effetti della **possibile applicazione del vecchio riallineamento**, ma dall'altra parte, non si poteva non tenere conto del **legittimo affidamento del contribuente** che, avendo eseguito un conferimento di azienda nel 2023 sapeva che la **norma gli avrebbe permesso di eseguire l'opzione entro il 2025**. Questo affidamento è stato rispettato nel testo attuale dell'[articolo 13, comma 5, D.L. 192/2024](#) che, limitatamente al riallineamento ordinario, **permette di applicare le vecchie regole**, anche con **opzione nella prossima dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2024**.

Questa tutela, però, è limitata al **riallineamento ordinario**, ex [articolo 176, comma 2, ter, Tuir](#) (cioè, quello con aliquote del 12%, 14%, 16%) mentre il **riallineamento speciale** ex [articolo 15, D.L. 185/2008](#) (aliquota unica del 16%) **non potrà più essere applicato**, e, del resto, fin dall'origine **l'opzione per questa tipologia di riallineamento** poteva essere eseguita solo entro l'esercizio successivo alla esecuzione della operazione straordinaria. Ebbene tale esercizio di opzione, per le operazioni del 2023, è **già spirato con la dichiarazione inviata nel 2024**.

I passaggi normativi che differenziano i **due riallineamenti** (vecchio e nuovo) sono molteplici e quasi tutti delineano un **quadro di generale penalizzazione** di tale scelta rispetto allo scenario che poteva essere **applicato nel passato**. Tralasciando il già segnalato **sensibile incremento della aliquota dell'imposta sostitutiva**, occorre anche rimarcare la **novità sulle modalità di versamento** della stessa che passano da un **quadro di possibili versamenti rateizzati** (3 quote annuali rispettivamente pari al 30%, 40% e 30%) ad una previsione di **versamento in unica rata che certamente**, dal punto di vista finanziario, rappresenta **un ulteriore disincentivo** alla adesione al riallineamento.

A bilanciare parzialmente gli aspetti negativi della nuova versione del riallineamento possiamo sottolineare **due aspetti favorevoli**:

- viene meno **l'obbligo di riallineamento dell'intera categoria omogenea**; obbligo che riguardava i soli **beni strumentali materiali**, sancito dall'articolo 1, comma 2, D.M. 25.7.2008 e che si traduceva **nell'individuare la categoria omogenea** per classe merceologica ed anno di acquisto, mentre per gli immobili si prescindeva dall'anno di acquisto e si dividevano **gli immobili in 5 fattispecie**. Tale obbligo non sussiste più poiché il nuovo comma 2 ter, cita espressamente la possibilità di eseguire il riallineamento operando sul **singolo bene strumentale**.
- il **periodo di monitoraggio della detenzione del bene**, assente nella bozza del Decreto Correttivo Ires e inserito a seguito delle Osservazioni delle Commissioni Parlamentari,



viene **ridotto di un anno**. Quindi, per i **conferimenti eseguiti nel 2024** il soggetto avente causa che decide di riallineare i beni, **non potrà dismetterli prima del terzo esercizio** successivo a quello della opzione, mentre nella precedente stesura si parlava di **divieto di cessione prima del quarto esercizio successivo a quello della opzione**.



IVA

Cessioni intracomunitarie franco partenza e nuove criticità

di Francesco Zuech

OneDay Master

Operazioni intracomunitarie e operazioni a catena

Scopri di più

Il recente D.Lgs. 87/2024 (c.d. Decreto sanzioni), intervenendo sulla disciplina dell'[articolo 7, D.Lgs. 471/1997](#), ha “alzato il tiro” sul tema delle **cessioni intracomunitarie** ([articolo 41, comma 1/a, D.L. 331/1993](#)) con **trasporto curato dal cessionario**, ovvero dal **vettore dal medesimo incaricato**. Il fisco, in sostanza, “pretende” che **l’arrivo a destino dei beni** si concretizzi **entro 90 giorni dalla consegna**, replicando **l’impianto sanzionatorio** (modificato nella misura percentuale) che, pur con talune differenze, è da **sempre previsto per le esportazioni c.d. improprie** ([articolo 8, comma 1/b, D.P.R. 633/1972](#)); disciplina che – nel 2013 – ha formato oggetto di “insegnamenti” interpretativi da parte della Corte di Giustizia, su cui il legislatore ha evidentemente ritenuto di **poter confidare** anche per le cessioni intracomunitarie Exw o con altre **rese in partenza**.

La **novità è in vigore per le “violazioni” commesse dall’ 1.9.2024**. Nel precisare detta novità non impatta sulle **cessioni intracomunitarie con resa a destino** (cioè quelle in cui il trasporto/spedizione è curato dal fornitore ovvero da terzi per suo conto), proviamo ad analizzare il contesto e a formulare qualche **riflessione** anche in merito alle non trascurabili **criticità** derivanti dal fatto che i **suddetti 90 giorni** potrebbero risultare non così agevoli da rispettare (si pensi, su tutti, al caso in cui i beni venduti siano interessati da una lavorazione, da parte di IT2, prima dell’uscita dallo Stato). Il tutto, tenendo opportunamente presenti **gli insegnamenti interpretativi di due sentenze della CGUE** che, a giudizio di chi scrive, permettono di delineare (e circoscrivere) i contorni di una novità che, in sede accertativa, non mancherà di creare probabili criticità non solo a chi **non sarà in grado di dimostrare l’arrivo a destino** (questo è scontato) ma anche a chi non sarà preparato nel documentare che detto arrivo si è perfezionato **entro i 90 giorni dalla consegna**.

La disciplina delle cessioni e degli acquisti intra

Partiamo con il ricordare che:

- **per applicare l’esenzione** (non imponibilità) nelle **cessioni intracomunitarie di beni**



([articolo 41, D.L. 331/1993](#) o articolo 138, Direttiva 2006/112/CE) è necessario che il bene sia *“trasportato o spedito nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto”* fermo restando il rispetto anche di **tutti gli altri requisiti** (passaggio di proprietà, a titolo oneroso, verso cessionario operatore Vies di altro SM che effettua l'acquisto, in quanto tale, con il proprio numero identificativo Iva, e regolare compilazione dell'elenco riepilogativo Intrastat);

- di converso, è considerato **acquisto intracomunitario imponibile** *“l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene”* (articolo 20 Direttiva).

Ricordiamo, inoltre, che:

- **a prescindere da chi cura la spedizione** o il trasporto, incombe sempre **sul fornitore** l'onere della prova che i beni sono trasportati in altro Stato membro e che detta prova è più agevole quando il trasporto è curato dal fornitore attraverso propri spedizionieri/trasportatori;
- il fornitore – dal 2020 – tanto nel caso di **rese a destino** (trasporto a cura del fornitore) quanto in quello di rese in partenza (trasporto a cura del cessionario) può “conquistare” una **presunzione legale** (ancorché relativa) a proprio favore, laddove disponga del **set documentale individuato dall'articolo 45-bis, regolamento 282/2011/UE** (almeno 3 documenti di cui 2 di parte terza e indipendente);
- il fornitore può anche ricorrere ai **documenti individuati dalla prassi dell'Agenzia delle entrate** (ex plurimis [risposta ad interpello n. 141/2021](#) e [risposta ad interpello n. 117/2020](#)), fermo restando che tali documenti non confezionano, però, una presunzione legale e saranno soggetti alla valutazione, caso per caso, dell'Amministrazione finanziaria ([circolare n. 12/E/2020](#) 3; Note Esplicative Commissione UE su *quick fixes* del dicembre 2019, par. 5.3.3);
- non ci sono, invece, indicazioni ufficiali su come **provare il trasporto**, da cui l'estrema criticità, nel caso in cui sia eseguito (senza vettore terzo) con **mezzi propri del fornitore o del cessionario** ([risposta ad interpello n. 305/2020](#)).

I termini di arrivo che, nella direttiva, non sono normati e gli insegnamenti della CGUE

Ciò premesso, è utile ricordare che la direttiva Iva **non disciplina in modo esplicito i termini entro cui la spedizione di beni da uno Stato membro si debba concludere** con l'arrivo nell'altro Stato del cessionario; in tal senso la Corte di Giustizia (sentenza 18/11/2010 in causa C-84/09) ha, infatti, precisato che *“gli artt. 20, primo comma, e 138, n. 1, della direttiva ... devono essere interpretati nel senso che la qualificazione di un'operazione quale cessione o acquisto intracomunitario non può dipendere dal rispetto di un qualsivoglia termine entro il quale debba aver inizio o concludersi il trasporto del bene di cui trattasi”*.



In senso non difforme (da cui è presumibilmente sorto lo spunto del legislatore della riforma di poter “replicare” sulle cessioni intra la disciplina già prevista per le esportazioni improprie), le precisazioni in materia di esportazioni, laddove (sentenza 19/12/2013 in causa C-563/12) viene, tuttavia, precisato che “*gli articoli 146, paragrafo 1, e 131 della direttiva ... devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale secondo la quale, nell'ambito di una cessione all'esportazione, i beni destinati ad essere esportati al di fuori dell'Unione europea devono aver lasciato il territorio dell'Unione europea entro un termine prestabilito di tre mesi o di 90 giorni successivi alla data di cessione, qualora il semplice superamento di tale termine abbia la conseguenza di privare definitivamente il soggetto passivo dell'esenzione riguardo a tale cessione*”.

In termini più semplici, tutto ciò significa che **non è ostativo che una norma nazionale fissi** (e sanzioni) il mancato rispetto di **un termine ragionevole**, purché il superamento del termine non sia sanzionato anche **con l'applicazione dell'Iva, se l'esportazione risulta provata**.

Ciò detto, è anche utile ricordare come, nel 2020, ci si fosse chiesti se il novellato articolo 45-bis, Regolamento UE n. 282/2011 (emendato dal Regolamento UE n. 1909/2018) **avesse colmato il vuoto della direttiva**, nella parte in cui (al § 1/b) dispone che, **laddove il fornitore**, per le rese appunto in partenza, voglia “conquistare” la **presunzione legale a proprio favore** dovrebbe disporre della dichiarazione scritta di arrivo **rilasciata dal cessionario** “*entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione*”; sul punto, com’è noto, tanto la Commissione europea (note Esplicative Commissione UE su *quick fixes* del dicembre 2019), quanto l’Agenzia delle entrate ([Circolare n. 12/2020](#) § 2), furono rassicuranti nel **precisare che la trasmissione oltre il termini suddetto** “*non preclude la possibilità per il venditore di beneficiare della presunzione in presenza di tutte le altre condizioni*”. Rimane fermo che al suddetto documento di parte (se si vuole conquistare la presunzione legale) vanno poi aggiunti almeno altri due documenti di due diverse parti terze e indipendenti, fra quelli individuati dalla norma (**CMR, polizza di carico, fattura del trasporto/spedizione, bonifico di pagamento del trasporto, ecc.**).

La sanzione del 50%, dall’1.9.2024, per l’arrivo tardivo

Così sinteticamente ricostruito il contesto, va focalizzato che (per effetto delle novità introdotte dall’[articolo 2, D.Lgs. 87/2024](#) nell’[articolo 7, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#)) la novellata norma nazionale (per “coerenza” dice la relazione illustrativa) prevede per “*le violazioni commesse dal 1° settembre 2024*” la **sanzione del 50% dell’Iva** (sanzione così ridotta rispetto alla forbice 50-100% precedentemente prevista per le esportazioni improprie) “**qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il bene non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna**”.

Si osservi, a tal riguardo, che per il **computo dei 90 giorni dalla consegna** (Exw, Fca o, comunque, altre rese in partenza), nelle cessioni intra, si guarda quindi all’arrivo a destino dei beni nell’altro Stato Membro e non, come nelle esportazioni improprie, all’uscita dal territorio doganale unionale.



La regolarizzazione entro i 120 giorni e l'esimente

È utile inoltre evidenziare che anche per le cessioni intra in analisi il novellato [articolo 7](#) prevede la medesima esimente sanzionatoria già prevista per le esportazioni improprie secondo cui **la sanzione “non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell’imposta”.**

Considerata la **medesima espressa impostazione normativa** è, pertanto, ragionevole concludere che, anche in questo caso, laddove il fornitore temesse di non riuscire ad avere dal proprio cliente i documenti necessari (oppure, come detto, che l’arrivo a destino si concretizzi oltre i 90 giorni dalla consegna) potrebbe – per disinnescare il rischio sanzionatorio – procedere con la **regolarizzazione della cessione** (nota di debito) con **applicazione e versamento dell’Iva** (entro i 120 giorni dalla consegna), salva la **possibilità di recuperare l’imposta in un momento successivo**, al soprallungo delle prove (ancorché testimonino un arrivo successivo ai 90 gg), come ammesso dall’Agenzia delle entrate, per l’analoga problematica delle esportazioni improprie, nella [risposta ad interpello n. 32/2023](#) (per eventuali approfondimenti su questo tema si rinvia a “[Esportazioni a cura del cliente estero: prova, regolarizzazione e cautele](#)”, sulle colonne di EcNews dello scorso 29.6.2023).

Tornando, per un momento, sulla questione della decorrenza della novità in analisi, l’Agenzia è intervenuta nella [risposta d’interpello n. 236/2024](#), pubblicata lo scorso novembre, confermando che, “ai fini di individuare il “dies a quo” a partire dal quale è consentito applicare le nuove misure sanzionatori, occorre aver riguardo alla data in cui la violazione è commessa”. Nell’interpello, l’Agenzia delle entrate ha negato, in sostanza, la **possibilità di invocare la regolarizzazione senza sanzioni** (caso prospettato dall’istante) per le cessioni intra che si considerano effettuate (leggasi – ex [articolo 39, D.L. 331/93](#) – inizio spedizione/trasporto o, pur se non obbligatoria, emissione della fattura se anticipata) **prima dell’1.9.2024**.

Iva e sanzione al 70% per le cessioni senza trasporto

È bene osservare che il **punto più interessante del sopra citato interpello** è, tuttavia, un altro. L’istante, per il caso di una **fatturazione emessa a giugno** (impropriamente) in articolo 41 per una **cessione con espresso passaggio di proprietà**, mentre la merce si trovava già in Italia (quindi senza trasporto), aveva provato a invocare la **possibilità di regolarizzare l’operazione, senza sanzioni, nei termini del novellato articolo 7** (cioè, entro i 120 gg complessivi). L’Agenzia delle entrate ha negato tale prospettazione non tanto (è bene osservare) per una questione di diritto transitorio (la novità, come detto, decorre per le violazioni/cessioni effettuate dall’1.9.2024), quanto perché nel caso dell’interpello **la cessione**, osserva l’Agenzia delle entrate, **risulta “irregolare sin dalla sua effettuazione”** non essendo applicabile la **non**



imponibilità quando il bene non è trasferito **in altro Stato Membro**, da cui la conseguente applicazione delle sanzioni dell'[articolo 6, comma 1, D.Lgs 471/1997](#) (90-180% fino al 31.8.2024 che scende al 70% per le violazioni successive) e non di quelle dell'[articolo 7](#) e, quindi, ferma restando la **praticabilità del ravvedimento operoso**, senza alcuna possibilità di **regolarizzazione gratuita**.

Le conclusioni sono (purtroppo) condivisibili; è bene ricordare, infatti, che *“l’invio dei beni in altro Stato membro dell’Unione è elemento costituito della cessione intracomunitaria ... in assenza del quale non può considerarsi legittima l’emissione di una fattura senza applicazione dell’imposta”* ([risoluzione n. 345/E/2007](#) e [risoluzione n. 477/E/2008](#)) da cui consegue che, **per una cessione perfezionata senza trasporto**, il trattamento non può che essere quello delle **cessioni interne** con la conseguenze sopra indicate.

Osservazioni

Ciò illustrato, viene spontaneo chiedersi se la **nuova previsione di 90 giorni** per l’arrivo a destino dei beni ceduti franco partenza **sia legittimo** – per le cessioni intracomunitarie effettivamente tali – in punto di diritto comunitario; a giudizio di chi scrive deve darsi (purtroppo) **risposta affermativa** fermo restando che, a prescindere dalle opinioni personali, è evidentemente questa **l’interpretazione che ha mosso le scelte del legislatore domestico**. La giurisprudenza retro citata (come già osservato, in materia di esportazioni, nella [risoluzione n. 98/E/2014](#) e nella risposta ad intervento n. 32/2023) non nega, infatti, anche in funzione delle previsioni dell’articolo 131 della direttiva stessa, che uno Stato membro possa stabilire un **termine ragionevole per la corretta e semplice applicazione** delle “esenzioni” mentre vieta, questo sì, che il **mancato rispetto dei termini individuali** (90 giorni cit.) dia origine ad **accertamento dell’Iva se l’esportazione** (e oggi anche la cessione intra franco partenza) risulti effettuata, ancorché successivamente, e **provata prima dell’accertamento**.

Preso atto della scelta “stringente” del legislatore (scelta che in qualche modo codifica i “desiderata” – sull’acquisizione delle prove “senza indugio” – che l’Agenzia delle entrate aveva già espresso nella vecchia [risoluzione n. 19/E/2013](#)) pare abbastanza scontato che per i **verificatori non sarà difficile sciolinare con una certa disinvoltura rilievi volti ad eccepire la violazione del** novellato **articolo 7** tutte le volte in cui il contribuente, in sede di accesso e verifica successiva a i 90 giorni previsti dalla norma, non dovesse essere già in possesso dell’adeguata documentazione.

Qualche suggerimento per i beni inviati a IT2 in conto lavoro

Fermo restando che l’Iva, come detto, non potrà essere pretesa in presenza di adeguate prove d’arrivo (che documentino cioè l’avvenuto arrivo a destino, ancorché successivamente ai 90



giorni), c'è altresì da chiedersi se (ci auguriamo di sì) e fino a che **punto i verificatori considereranno giustificabili** – senza eccepire la violazione dell'[articolo 7](#) – lo sforamento dei 90 giorni in quelle circostanze tradizionalmente dilatorie come nel caso (peraltro previsto dall'articolo 41 medesimo) in cui i **beni**, prima dei lasciare lo Stato, siano **"sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni"**.

Lo sforamento, in tali ipotesi, potrebbe essere **evento non così raro**, ma va da sé – a giudizio di chi scrive – che la violazione in analisi non potrà essere rilevata (non trattandosi si ipotesi trattata dalla norma sanzionatoria) **se il trasporto** (tanto dal fornitore al lavorante, quanto dal lavorante al cliente finale) **non viene curato dal cessionario/committente estero**, bensì (e ciò risulti documentabile) dai fornitori nazionali ovvero dai trasportatori dai medesimi incaricati.