



IVA

La cancellazione dal Registro Imprese ed il regime Iva delle operazioni con esigibilità per cassa

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici

Scopri di più

La **cancellazione della società** dal Registro delle Imprese e l'effetto estintivo che da essa deriva per l'ente, in unione con il c.d. fenomeno successorio *sui generis* nei confronti dei soci, è stato anche di **recente scrutinato e giuridicamente organizzato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025**. L'esame ha costantemente riguardato, sotto il profilo fiscale, gli **aspetti processuali dei rapporti d'imposta non ancora esauriti** e le garanzie erariali raccordabili ai soci *ex articolo 2495, cod. civ.*, e *articolo 36, D.P.R. 602/1973*, ma **il tema dell'Iva**, ad oggi, non sembra ancora essere **stato compiutamente affrontato**. Il tema riguarda il regime Iva delle **operazioni economiche già effettuate dalla società**, in ordine alle quali, però, l'esigibilità dell'imposta, correlandosi quest'ultima al momento del pagamento, **non è ancora sopravvenuta all'atto della cancellazione della società**. La dinamica impositiva di tali operazioni ha avuto un prisma di verifica (utile come indagine d'innesto anche con riguardo alla più complessa fattispecie della società estinta), in ordine al regime fiscale dei **compensi professionali non ancora percepiti dal lavoratore autonomo** alla data di **cessazione dell'attività o di decesso** o di espatrio del professionista e ha riguardato il diverso concetto del **fatto generatore dell'imposta**, da intendere come effettuazione materiale della prestazione professionale rispetto all'esigibilità della relativa Iva, da intendere come **insorgenza del diritto dell'Erario a percepire la corrispondente prestazione fiscale**.

Il tema è stato, peraltro, trattato dall'Amministrazione finanziaria anche nella **risposta a interpello n. 218/2022** in ordine al caso di un avvocato iscritto all'Aire dall'anno 2020, che dopo aver chiuso la partita Iva ed essersi trasferito all'estero, nel 2022 percepiva un **compenso per una prestazione professionale** svolta mentre era ancora professionalmente attivo in Italia.

Nella risposta all'indicato interpello, a fronte dell'istanza di chiarimenti di come procedere fiscalmente ai relativi obblighi di fatturazione, l'Agenzia delle entrate ha dapprima rappresentato che **la cessazione dell'attività professionale**, con conseguente cessazione della partita Iva, non può prescindere dalla conclusione di **tutti gli adempimenti conseguenti alle operazioni attive e passive effettuate**, secondo anche quanto disposto dal terzo e quarto comma dell'**articolo 35, Decreto Iva**, per poi concludere con il prospettare che i crediti maturati



nell'esercizio abituale dell'attività professionale in un'annualità in cui l'Istante era ancora **fiscalmente residente in Italia**, ma incassati dopo il suo espatrio e la chiusura della relativa partita Iva, possono alternativamente essere tassati o nella dichiarazione relativa all'anno dell'espatrio, oppure, previo mantenimento della **posizione Iva individuale fino all'ultimazione di tutte le operazioni fiscalmente rilevanti**, essere fatturati e tassati nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui **si realizza l'incasso del credito**, in applicazione del principio di cassa.

Preliminariamente, in specifico ordine al regime Iva, come nell'[**articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/1972**](#) (rubricato: "Effettuazione delle operazioni"), venga letteralmente rappresentato che "*le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo*", disponendo, in tal modo, la **sovraposizione temporale del fatto generatore dell'imposta** (l'effettuazione materiale della prestazione di servizio) con l'esigibilità pecuniaria dell'Iva (l'insorgenza del diritto erariale alla percezione dell'imposta), per cui in **mancanza del pagamento del corrispettivo**, non solo sembrerebbe non decorrere il diritto alla percezione dell'Iva, ma non appare neppure conformarsi **il presupposto sostanziale alla base del diritto medesimo** (il fatto generatore dell'imposta). Il testo legislativo, nel suo manifesto significato letterale, interdice, quindi, qualsiasi scarto temporale tra il **presupposto costitutivo** alla base delle dinamiche disciplinari dell'Iva e **l'insorgenza del diritto alla percezione** statale dell'introito erariale. Ne deriva, sempre sulla base della rappresentata specifica stesura testuale della norma, che se il pagamento del corrispettivo della prestazione di servizio dovesse temporalmente sopravvenire alla cessazione dell'attività, viene a compromettersi la **struttura ternaria dei presupposti** alla base del governo comunitario dell'Iva (soggettivo, oggettivo e territoriale) e l'impossibilità di ritenere, quindi, derivabile per l'Erario, un qualsiasi **diritto alla percezione dell'Iva** (specificamente per mancanza del presupposto soggettivo a tale data).

Proprio per tale motivo, le Sezioni unite della Corte di Cassazione ([**n. 8059/2016**](#)) hanno intentato il **sopravanzamento della mera lettera legislativa**, testualmente affermando: "*le indicazioni emergenti dalla disciplina comunitaria, proiettandosi ineludibilmente sulle norme nazionali che ne realizzano la trasposizione, ostano a che il DPR n.633 del 1972, art. 6 comma 3, sia letto, nel senso che per le prestazioni di servizio, il presupposto impositivo e, con esso, l'insorgenza dell'imponibilità ai fini iva, si verificano, non con l'esecuzione della prestazione, bensì, successivamente, con il pagamento del corrispettivo correlativamente pattuito*". Le indicate Sezioni Unite hanno, quindi, sottolineato il principio secondo cui **il pagamento del corrispettivo si raccorda causalmente con il solo momento di esigibilità dell'Iva**, senza incidere sul fatto generatore della medesima, derivando quest'ultimo unicamente dalla prestazione materiale del servizio, pena **l'incompatibilità della norma nazionale con il diritto comunitario**.

A fronte di tale incerto scenario, l'Agenzia delle entrate ha prospettato **due opzioni**: **l'anticipata rilevanza Iva dei compensi non percepiti**, o il suo raccordo con l'ordinario momento dell'incasso del corrispettivo, continuando a mantenere aperta la partita Iva. La prima opzione si connette all'[**articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972**](#), a mente del quale: "*Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi sia emessa fattura ... l'operazione si considera*



effettuata alla data della fattura ... ”. Alla luce di quanto sopra rappresentato, qualora, nel caso di cancellazione dal Registro delle Imprese, la società **non dovesse procedere ad emettere le relative fatture**, per le operazioni da essa già materialmente effettuate e, quindi, con il presupposto d’imposta già strutturalmente delineato secondo i descritti canoni comunitari e **non potendo concepirsi per l’Iva**, in raccordo con la sua precisa struttura ternaria di presupposti, **alcuna successione *sui generis* nei confronti dei soci**, sui quali non può venirsi a traslare lo *status* di soggetto passivo d’imposta, si verrebbe, istantaneamente alla cancellazione, a configurare il **corrispondente illecito ai fini Iva per le operazioni non fatturate**, con ribaltamento ai soci delle relative **conseguenze patrimoniali** in ossequio alle prescrizioni dei citati [**articoli 2495, cod. civ.**](#), e [**36, D.P.R. 602/1973**](#).