



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 21 Maggio 2025

IVA

Il rimborso dell'Iva non dovuta prescinde dalla previa emissione della nota di variazione?
di Clino De Ieso

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Ultimi giorni per procedere con l'estromissione agevolata – II° parte
di Alessandro Bonuzzi

ACCERTAMENTO

Ravvedimento speciale da concordato preventivo: i veri limiti posti agli accertamenti
di Silvio Rivetti

CONTROLLO

Capitali per lo sviluppo delle PMI: considerazioni antiche e dati recenti
di Massimo Buongiorno

ACCERTAMENTO

Il CPB, le imposte anticipate e le prospettabili questioni di censura costituzionale (II parte)
di Luciano Sorgato

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

La Riforma fiscale spiega ma non risolve: le domande aperte sulla cessione di quote di studi associati
di Riccardo Conti di MpO & Partners



IVA

Il rimborso dell'Iva non dovuta prescinde dalla previa emissione della nota di variazione?

di Clino De Ieso

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

IVA IN PRATICA

IN OFFERTA PER TE € 65 + IVA 4% anziché € 10 + 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



La Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 13 marzo 2025, causa C?640/23, è ritornata sul tema delle modalità di recupero dell'Iva non dovuta operando la distinzione fra l'azione di rimborso e l'esercizio della detrazione. Il rimborso presuppone la natura indebita del pagamento dell'imposta, mentre la detrazione è limitata all'Iva dovuta.

Sulla base di tale distinzione la Corte ha stabilito che, laddove l'operazione non sia assoggettata a imposta, i principi di neutralità ed effettività consentono in via straordinaria al cliente di recuperare l'Iva con lo strumento del rimborso, qualora a esso sia precluso il diritto di detrazione e, inoltre, sia impossibile, ovvero eccessivamente difficile, ottenere la restituzione dell'Iva dal fornitore. Ne consegue, quale logico corollario rilevante nel nostro ordinamento, che il rimborso ex articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, prescinde dalla previa emissione della nota di variazione trattandosi di due misure alternative e, quindi, indipendenti l'una dall'altra.

I fatti di causa

La vicenda della sentenza in commento si svolge in Romania.

La società A (fornitore) vende delle attrezzature alla società B (cliente).

Agli effetti dell'Iva, l'operazione viene considerata come una normale cessione di beni soggetta a imposta come, del resto, confermato dai verificatori all'esito dei controlli presso il fornitore.

Tuttavia, al termine della verifica fiscale presso il cliente, altri funzionari del Fisco hanno ritenuto che l'operazione dovrebbe essere riqualificata come una cessione di ramo d'azienda non assoggettata a Iva.

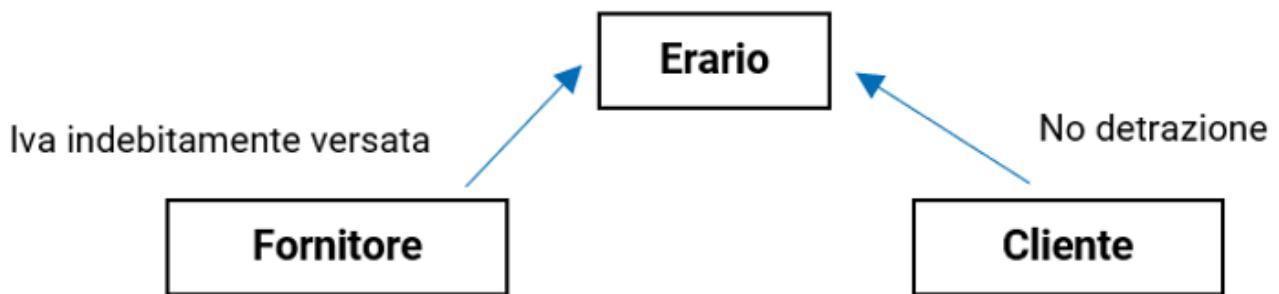
Di conseguenza, i funzionari hanno negato al cliente la detraibilità dell'imposta fatturata e,

poi, accertato nei confronti di quest'ultimo una maggiore Iva, oltre oneri accessori.

Il contenzioso tributario, promosso dal cliente, è giunto dopo 8 anni dinanzi alla Corte di Cassazione rumena che ha riqualificato la vendita delle attrezzature come un “*trasferimento di beni*” senza Iva (punto 25) rinviando, pertanto, al giudice di merito l'esame della controversia.

La situazione fattuale è molto chiara: il Fisco ha riscosso l'Iva fatturata 2 volte, una dal fornitore che l'ha indebitamente versata, l'altra dal cliente tramite il disconoscimento del diritto alla detrazione.

Duplice prelievo Iva per l'operazione di vendita



La criticità riscontrata dal giudice del rinvio riguarda la posizione del cliente che, da un lato non può detrarsi l'imposta, dall'altro non può recuperarla dal fornitore: poiché a quest'ultimo è vietata la rettifica delle fatture essendo ormai scaduto il relativo termine di prescrizione.

Per tale ragione, il giudice nazionale chiede ai giudici europei (punto 28): “*se, alla luce dell'interpretazione della direttiva IVA, sia pertinente il fatto che l'amministrazione tributaria rumena abbia trattato in due modi completamente diversi la stessa operazione commerciale relativa a un'attrezzatura il cui trasferimento ha dato luogo alla riscossione dell'IVA, vale a dire, da un lato, come un'operazione soggetta a IVA per la Greenfiber [fornitore] dalla quale tale attrezzatura è stata acquistata e alla quale la Greentech [cliente] ha pagato l'IVA e, dall'altro, come un'operazione non soggetta all'IVA per la Greentech [cliente]*”.

In questa situazione, si innesta la questione pregiudiziale: “*Se i principi di neutralità, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, disciplinati dagli articoli 2 e 19, nonché dall'articolo 168 [della Direttiva Iva], in combinato disposto con l'articolo 203 [di quest'ultima], ostino al diniego del riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a titolo di un'operazione di vendita, poi riqualificata dall'amministrazione tributaria come trasferimento d'impresa non rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA, qualora l'IVA sia già stata riscossa dallo Stato e il suo rimborso, in base alla normativa nazionale, non possa essere effettuato*”.



La risposta dei giudici europei

La risposta della Corte di Giustizia UE non è sorprendente.

La Corte, sulla scia di una consolidata giurisprudenza, ha confermato la legittimità del disconoscimento del diritto alla detrazione nella misura in cui la normativa nazionale consente al cliente, impossibilitato a ottenere dal fornitore la restituzione dell'Iva indebitamente addebitata in fattura, di salvare la neutralità permettendogli in via straordinaria di richiedere il rimborso dell'imposta direttamente al Fisco.

Il fondamento giuridico di questa soluzione interpretativa “è *il principio di effettività e non*” – come, invece, erroneamente indicato dal giudice del rinvio – “*il principio della certezza del diritto o il principio di tutela del legittimo affidamento*” (punto 31).

D'altronde, l'effettività comporta che i requisiti introdotti dal Legislatore nazionale per il rimborso dell'Iva non siano congegnati in modo tale da rendere impossibile o, comunque, eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti che la Direttiva 2006/112/CE conferisce ai soggetti passivi.

E, nel caso di specie, risulta pacifico che – precisa la Corte: “*l'operazione ... tra la Greenfiber [fornitore] e la Greentech [cliente], per quanto riguarda il secondo di tali soggetti passivi [cliente], è stata definitivamente qualificata come operazione non soggetta all'IVA dall'amministrazione tributaria rumena e che la Greenfiber [fornitore] è impossibilitata a rettificare la fattura relativa a tale operazione nonché la dichiarazione IVA a seguito della scadenza del termine di prescrizione previsto a tal fine*” (Punto 34).

Stando così le cose, continua la Corte: “*per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede*” (punto 36).

Pertanto: “*poiché il venditore non può più rettificare la fattura relativa all'operazione ... e l'acquirente si trova quindi nell'impossibilità di ottenere il rimborso dell'IVA indebitamente fatturata da parte del venditore, l'acquirente deve ... poter rivolgere la sua domanda di rimborso direttamente all'amministrazione tributaria*” (punto 38).

Infine, la Corte ritorna sul distinguo fra l'azione di rimborso e l'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva che, in caso di eccedenza a credito, viene chiesta a rimborso mediante la dichiarazione.

La prima (rimborso) presuppone la natura indebita del pagamento dell'imposta, mentre la seconda (detrazione) è limitata all'Iva dovuta sugli acquisti inerenti all'attività economica che



sono ribaltati a valle sulle operazioni attive soggette a imposta.

Sicché, indipendentemente dal rischio di danno erariale: “*in assenza di un’operazione soggetta all’IVA, un soggetto passivo non può far valere il diritto alla detrazione dell’IVA in relazione a tale operazione*” (punto 40).

E nel caso concreto, siccome l’operazione: “*è stata definitivamente qualificata come operazione non soggetta all’IVA, l’IVA versata dalla Greentech [cliente] all’emittente della fattura, la Greenfiber [fornitore], non era dovuta*” (punto 41).

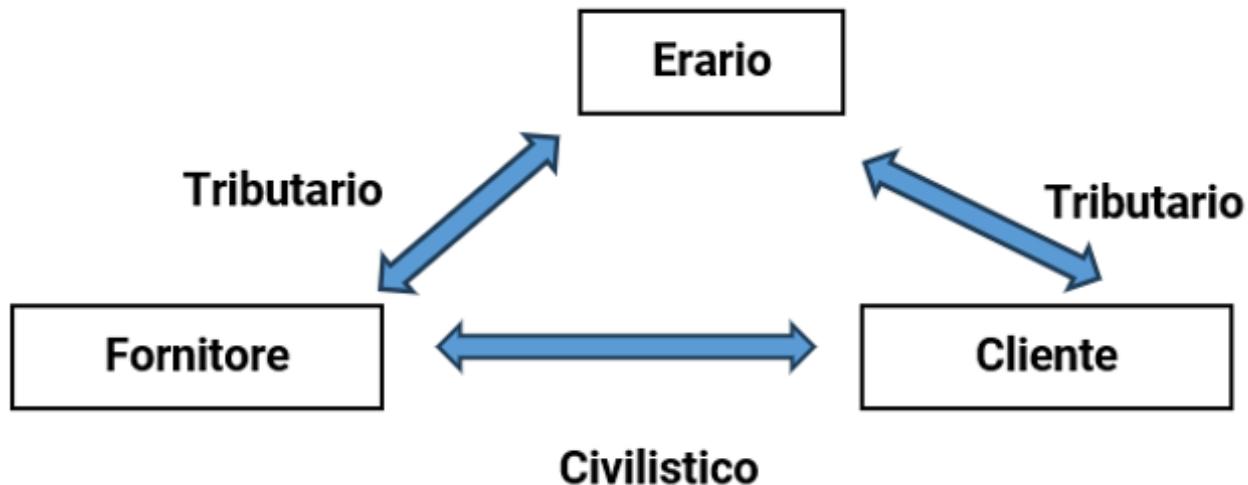
È così il cerchio si chiude, nel senso che la Corte nega la detrazione al cliente, ma gli riconosce il potere di “*rivolgere la sua domanda di rimborso direttamente all’amministrazione tributaria*” (punto 42).

La natura dei 3 rapporti che nascono con l’operazione Iva

La distinzione fra la detrazione e il rimborso *retro* evidenziata si riflette, a livello nazionale, sui soggetti che possono avvalersi dell’uno o dell’altro strumento.

In proposito, occorre premettere che, a fronte di un’operazione rilevante agli effetti dell’Iva, nascono 3 rapporti, precisamente, fra:

- a) Fisco e fornitore (rapporto tributario), riguardante il pagamento dell’Iva;
- b) Fisco e cliente (rapporto tributario), riferito all’esercizio della detrazione dell’imposta assolta in via di rivalsa;
- c) fornitore e cliente (rapporto civilistico), che attiene alla rivalsa.



Nella terza ipotesi (*sub c*), il cliente può ottenere il rimborso dell'Iva illegittimamente versata azionando verso il fornitore un'azione di ripetizione d'indebito di rilevanza civilistica^[1].

Tuttavia, se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il medesimo cliente può richiedere il rimborso direttamente al Fisco in applicazione del principio di effettività^[2].

Seguendo questo schema la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8819/2025, ha stabilito che non sussiste alcun rapporto diretto di natura tributaria fra il cliente e l'ente impositore nel caso in cui una società acquisti dell'energia elettrica pagando al fornitore un'Iva non corretta^[3].

Più specificamente, osserva la Suprema Corte: “va escluso che possa ragionarsi in termini di diretto rapporto ai fini IVA tra la società e l'amministrazione finanziaria, in quanto l'IVA è stata dalla stessa versata in rivalsa in favore del soggetto passivo dell'imposta, cioè del suo fornitore, ed è questi ad essere titolare del rapporto tributario con l'amministrazione finanziaria”.

Pertanto, “l'avere” la società acquirente: “versato in via di rivalsa al proprio fornitore l'IVA, se del caso non dovuta in base alla non corretta determinazione della base imponibile, non pone il cessionario dinanzi ad un rapporto diretto con l'amministrazione finanziaria, non essendo lo stesso il soggetto passivo dell'imposta versata, qualifica attribuibile solo al soggetto che ha realizzato il presupposto impositivo . . . Né può assumere rilievo la considerazione espressa in ordine al fatto che, nella fattispecie, la società [acquirente], in quanto opera in esenzione, non potrebbe detrarre l'IVA e che, in tal caso, vi sarebbe una rivalsa economica”.

Fermo restando che – puntualizza la Corte di Cassazione – il rapporto tributario (cliente-Erario) potrebbe riemergere quando l'Iva, indebitamente corrisposta al fornitore in rivalsa: “si riflette sulla liquidazione finale dell'imposta, esposta nella dichiarazione annuale del contribuente, e il fisco contesti, in tutto o in parte, che l'IVA assolta in rivalsa non potesse essere portata in detrazione (o se eccedente, non potesse essere esposta a credito)”.



Difatti, il rapporto tributario cliente-Erario: “*ha modo di riemergere solo laddove viene in contestazione il diritto alla detrazione dell’IVA esposta in dichiarazione, poiché il cessionario, esercitando quel diritto, ristabilisce con l’amministrazione finanziaria il rapporto diretto finalizzato a far valere un proprio credito che la prima non riconosce; è evidente, allora, che solo in quel caso può profilarsi la sussistenza di un rapporto diretto tra il contribuente destinatario di una prestazione di servizi e l’amministrazione finanziaria*”.

D’altronde, chiosa la Corte: “*il sistema interno è orientato nel senso che il rapporto obbligatorio in materia di IVA è incentrato sulla esistenza del suddetto rapporto esclusivamente tra l’amministrazione finanziaria e il cedente/prestatore, sicché è quest’ultimo il debitore dell’imposta e solo questi, salvo le ipotesi eccezionali, può attivarsi per richiedere il rimborso. Più in dettaglio, “l’ordinamento interno, invero, è strutturato proprio nel senso di consentire l’attivazione della generale azione di indebito oggettivo salvo che, come osservato, sussistano i presupposti per attribuire la legittimazione straordinaria in favore di un soggetto che non è parte del rapporto obbligatorio, configurabile, in linea generale, solo tra il soggetto passivo (cioè colui che cede il bene o presta il servizio) e l’amministrazione finanziaria”.*

L’intersezione dei rapporti tributari e civilistici nel settore delle accise

L’intersezione dei rapporti tributari e civilistici è, da tempo, ampiamente dibattuto nel settore delle accise.

Ci si riferisce, in particolare, alle controversie civili che hanno per oggetto la richiesta di restituzione di somme, a titolo di addizionali provinciali sulle accise, che il cliente (consumatore finale) ha versato al fornitore di energia elettrica in costanza di un rapporto di somministrazione di energia elettrica.

Tali contenziosi traggono origine dalla incompatibilità con l’ordinamento unionale dell’addizionale provinciale[\[4\]](#), la cui imposizione e riscossione devono ritenersi illegittime e, pertanto, non dovute.

Da qui, sorge il diritto alla restituzione in favore del consumatore finale sul quale, per effetto della rivalsa, viene traslato l’onere dell’imposta che solo formalmente è versata dal fornitore all’Erario.

Appurata la natura indebita dell’addizionale, il punto nodale delle controversie civili sono le conseguenze di tale incompatibilità e, in particolare, l’individuazione del soggetto (fornitore o ente impositore) verso il quale il consumatore finale può richiedere la restituzione dell’imposta indebitamente pagata.

Sul punto, si è assistito a una spaccatura della giurisprudenza. Un primo orientamento si è espresso nel senso che, in forza del primato del diritto unionale da cui discende la



disapplicazione delle norme interne incompatibili, è il fornitore a dovere restituire l'addizionale al consumatore finale.

Mentre, per un secondo orientamento, la restituzione dell'addizionale spetta all'ente impositore stante il divieto di applicazione "orizzontale" delle Direttive^[5].

La sentenza *Gabel*^[6] ha aperto alla possibilità che il consumatore finale possa agire direttamente nei confronti dell'ente impositore negando, implicitamente, che lo stesso consumatore possa promuovere l'azione di ripetizione nei confronti del fornitore.

Alcuni Tribunali, valorizzando il principio di effettività posto a fondamento della decisione *Gabel*, hanno riconosciuto al consumatore finale un'azione diretta contro l'Erario per la restituzione stabilendo, altresì, che su questa azione ha giurisdizione il giudice ordinario, trattandosi di ripetizione d'indebito^[7].

Si offre, così, al consumatore finale una tutela giurisdizionale che, altrimenti, lo stesso non avrebbe: a differenza del fornitore che, invece, può avvalersi dei rimedi previsti dalle norme in materia di accise^[8].

Questa soluzione interpretativa dovrebbe, tuttavia, essere affinata sul piano motivazionale.

Non è, infatti, chiaro il motivo per cui la domanda di manleva, che nei giudizi civili propone il fornitore contro l'Erario per il caso di condanna alla restituzione, sia attratta anch'essa nella giurisdizione ordinaria del Tribunale.

Il nesso, fra la domanda di condanna del consumatore finale e la domanda di manleva svolta dal convenuto (fornitore) contro un altro soggetto (Erario), non è inscindibile e, inoltre, non dà luogo a un litisconsorzio necessario e, quindi, potrebbe essere proposta in 2 giudizi separati non necessariamente soggetti alla medesima giurisdizione.

Tutti questi dubbi dovranno, tuttavia, essere riesaminati a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale che, con sentenza n. 43/2025, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'addizionale provinciale. È molto probabile che tale decisione riaprirà i contenziosi civili che si stavano indirizzando verso il rigetto delle domande di restituzione proposte dai clienti. La Corte Costituzionale, in motivazione, si è infatti preoccupata di precisare che resta possibile, proprio per effetto dell'incostituzionalità della norma istitutiva delle addizionali, l'azione di ripetizione di indebito del cliente contro il fornitore. Resta da approfondire quanto di tale motivazione (non solo, quindi, il dispositivo di abrogazione) sia vincolante per il giudice civile. Ma la vicenda si conferma una storia infinita.

La restituzione dell'imposta non dovuta nell'ordinamento italiano



L'azione di rimborso dell'Iva assolta, ma non dovuta, è regolata nel nostro ordinamento dall'articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972. Il suo fattore d'innesto non è la detrazione, bensì l'indebito.

Nel dettaglio, le modalità per la richiesta di rimborso sono 2.

In base al comma 1, la domanda di restituzione può essere presentata entro il termine decadenziale di 2 anni che decorre:

- dalla data del versamento dell'Iva non dovuta; ovvero,
- se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

In forza del comma 2, qualora all'operazione sia applicata un'imposta non dovuta accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni:

- dal momento in cui il cedente o prestatore restituisce al cessionario o committente l'Iva erroneamente o indebitamente addebitata in fattura.

Inoltre, il comma 3 prevede che la restituzione dell'imposta è esclusa laddove il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale (comma 3)[\[9\]](#).

Quanto al perimetro applicativo, l'articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, attrae – per esempio – l'ipotesi del fornitore che applica l'Iva a un'operazione qualificabile, in realtà, come non imponibile o esente, oppure fuori campo Iva.

Non solo, ma la norma attira anche la fattispecie in cui viene adottata un'aliquota superiore (22%) rispetto a quella (10%) prevista per l'operazione.

I presupposti di legge per la restituzione sono funzionali al raggiungimento della finalità dell'articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, vale a dire, ripristinare la neutralità trilaterale dell'Iva che si fonda sul perfetto equilibrio dei 3 rapporti sopra indicati[\[10\]](#).

Per tale motivo, la restituzione dell'Iva non dovuta:

- sul piano procedurale, non è condizionata ad alcun adempimento contabile, quale l'emissione e la registrazione di documenti rettificativi;
- sul piano sostanziale, presuppone:
 - il diritto alla restituzione;
 - la definitività dell'Iva non dovuta;
 - l'impossibilità per il soggetto passivo di recuperare l'imposta non dovuta nei confronti della controparte contrattuale;
 - l'eliminazione del rischio di danno erariale.



Passando, infine, ai soggetti legittimati a proporre l'istanza di restituzione, essi sono:

- in via ordinaria, il soggetto che ha emesso la fattura (cedente o prestatore);
- in via straordinaria, il destinatario dell'operazione (cessionario o committente), se per quest'ultimo risulti eccessivamente difficile, se non addirittura impossibile, procedere al recupero dell'imposta indebitamente fatturata attraverso l'azione civilistica di rivalsa nei confronti del fornitore[\[11\]](#).

L'azione di rimborso è una misura alternativa alla nota di variazione?

Le osservazioni, fin qui svolte, conducono a interrogarsi sul rapporto fra l'azione di rimborso *ex articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972* e la nota di variazione *ex articolo 26, D.P.R. 633/1972*.

Occorre, in particolare, chiedersi se le 2 misure sono alternative. Più chiaramente, è lecito domandarsi se il soggetto passivo possa attivare il rimborso *ex articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972*, anche se non ha, in precedenza, emesso la nota di variazione.

Si pensi al caso di una società, la quale fornisce energia elettrica a un numero elevato di clienti formato esclusivamente da società. Nei confronti dei clienti, la società emette regolarmente le fatture, a fronte delle forniture rese, versando la relativa imposta all'Erario.

Molti clienti, che non hanno pagato le forniture, sono dichiarati falliti e, pertanto, la società in ciascuna procedura concorsuale provvede a insinuarsi al passivo del relativo credito.

A questo punto, la società dovrebbe monitorare migliaia di procedure fallimentari, di importi medio-piccoli, pendenti su tutto il territorio nazionale a seconda del luogo dove è stabilita la sede principale dell'impresa.

Posto che la Legge Fallimentare non impone ai curatori di notificare ai creditori insinuati il decreto di chiusura del fallimento, la società opta per la trasmissione a tutti i curatori di una richiesta di informazioni riguardo allo stato di ciascuna procedura concorsuale e alla possibilità di recuperare i crediti.

A tale richiesta i curatori rispondono comunicando l'avvenuta approvazione dei piani di riparto, i quali non prevedono alcun pagamento dei crediti vantati dalla società.

In questo scenario si presenta un profilo di criticità, laddove sia negata alla società il rimborso *ex articolo 30-ter, D.P.R. 633/19672*, per il fatto che le comunicazioni dei curatori sono giunte alla società oltre il termine previsto per l'emissione della nota di variazione.

In realtà, coerentemente a una lettura unionalmente orientata delle disposizioni nazionali, si dovrebbe ritenere che, a prescindere dalle ragioni per le quali non è stata emessa la nota di



credito, l'operatore economico non dovrebbe perdere il diritto al rimborso trattandosi, peraltro, di 2 strumenti alternativi.

Per dirlo con le parole della Corte di Cassazione, “nell’interpretare l’art. 26” D.P.R. 633/1972 “questa Corte” ha: *“in via consolidata ... riconosciuto al contribuente, che non emetta (per errore, per scadenza dei termini, o per qualsivoglia altra ragione) la rituale nota di variazione dell’i.v.a. dovuta, il diritto di presentare, comunque, istanza di rimborso della maggiore imposta indebitamente versata ed, eventualmente, impugnare il silenzio rifiuto dell’amministrazione finanziaria; ciò partendo dalla considerazione che l’art. 26 cit., il comma 2 costituisce una mera facoltà per il contribuente (che si voglia avvalere di una detrazione) e non quindi anche un onere, non determinandosi decadenza dal diverso diritto al rimborso, diritto peraltro che trova fonte sovranazionale”*, in specie, l’articolo 183, Direttiva, il quale “prevede espressamente il rimborso di quanto indebitamente versato da parte del contribuente

[\[12\]](#).

In sostanza, il bisogno di protezione della neutralità e dell’effettività del recupero dell’imposta giustifica la tesi della Suprema Corte secondo cui la mancata emissione della nota di credito non può, in nessun caso, fare ricadere sull’operatore economico il peso definitivo dell’imposta.

D’altronde, la procedura *ex articolo 30-ter*, D.P.R. 633/1972, che presuppone un’attività di accertamento da parte dell’Agenzia delle entrate, è stata introdotta dal Legislatore nazionale proprio per tutelare la neutralità fiscale degli operatori economici che è un principio *“generalissimo, tendenzialmente assoluto”*[\[13\]](#).

Ritornando all’esempio della società fornitrice di energia elettrica, per quest’ultima sarebbe stato estremamente difficile, se non impossibile, monitorare continuamente – con attività certamente antieconomiche, avuto riguardo alla modesta entità della gran parte dei crediti – tutte le migliaia di procedure fallimentari presso i diversi Tribunali collocati su tutto il territorio nazionale, tenuto conto della loro durata pluriennale.

Ciò giustifica il punto di approdo della Corte di Cassazione: l’ente impositore dovrebbe rimborsare al fornitore l’Iva a debito corrisposta all’Erario, ma non pagata dai clienti sottoposti a procedure fallimentari chiuse con esito infruttuoso per lo stesso fornitore, ancorché quest’ultimo non abbia emesso la nota di variazione[\[14\]](#).

Tale conclusione appare rafforzata dalla sentenza della Corte di Giustizia UE in commento che, come detto, è conforme al principio di effettività: in forza del quale le limitazioni al diritto di rimborso previste dal Legislatore nazionale non possono trasformarsi in una concreta impossibilità, o eccessiva difficoltà, per il soggetto passivo di esercitare tale diritto.

Pertanto, così come nella decisione in rassegna il termine scaduto per la rettifica della fattura indicato dalla norma rumena non preclude il diritto al rimborso del cliente, analogamente, nel nostro ordinamento, la scadenza del termine per l’emissione della nota di variazione non può impedire al soggetto passivo di presentare la domanda di rimborso *ex articolo 30-ter*, D.P.R. 633/1972.



Del resto, la circostanza che l'operatore economico non abbia anticipato il recupero dell'imposta con la nota di credito non significa che tale operatore non possa, nel pieno rispetto dei principi di neutralità ed effettività, ottenere successivamente il recupero dell'Iva tramite la presentazione dell'istanza di rimborso *ex articolo 30-ter*, D.P.R. 633/1972.

Insomma, l'azione di rimborso *ex articolo 30-ter*, D.P.R. 633/1972, sembra prescindere dalla nota di variazione.

Trattasi, in sostanza, di 2 misure alternative, l'una indipendente dall'altra.

[1] Cfr., Corte di Giustizia UE, sentenza 15 dicembre 2011, causa C-427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta.

[2] Come, ad esempio, nell'ipotesi di fallimento del venditore. Corte di Giustizia UE, sentenza 26 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas; sentenza 31 maggio 2018, causa C-660, KollroB.

[3] Va, però, precisato che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8819/2025, ha confermato la decisione di appello, laddove è stato affermato che gli oneri generali afferenti al sistema elettrico (c.d. "OGSE") concorrono al calcolo della base imponibile Iva.

[4] Si veda, l'articolo 6, D.L. 511/1998. In tema, Cassazione n. 22343/2020.

[5] Ciò significa che le Direttive non possono incidere direttamente nei rapporti tra privati.

[6] Corte di Giustizia UE, sentenza 11 aprile 2024, causa C?316/22.

[7] A sostegno, i Tribunali hanno ripreso le indicazioni della Corte di Cassazione secondo cui *"L'azione [del cliente] nei confronti di ADM [Agenzia delle dogane] anziché del fornitore non muta, difatti, la causa petendi del consumatore finale, che esercita una azione di indebito oggettivo per un corrispettivo maggiorato di un importo corrispondente all'imposta indebitamente versata in via di rivalsa. L'ente impositore (ADM) diviene, pertanto, legittimato passivo di una azione di indebito oggettivo. Ne consegue che l'insorgenza di una legittimazione straordinaria del consumatore finale di energia (sprovvisto della legittimazione ordinaria) nei confronti di ADM, imposta per l'attuazione del principio di effettività, non può mutare la causa petendi dell'azione da questi originariamente proposta e divenuta infruttuosa nei confronti del fornitore, azione alla quale il diritto dell'Unione impone copertura giurisdizionale"*. Così, Cassazione, sentenza n. 21154/2024.

[8] Cfr., articolo 14, D.Lgs. 504/1995.

[9] Il comma 3, se interpretato in una prospettiva unionalmente orientata, potrebbe ammettere la restituzione dell'Iva non dovuta qualora il soggetto passivo dimostri l'assenza di danno erariale e, quindi, indipendentemente dalla sua buona fede (Corte di Giustizia UE, sentenza 8



maggio 2019, C-712/17, EN.SA).

[10] Cioè, fornitore/Erario, cliente/Erario e fornitore/cliente.

[11] Corte di Giustizia UE, sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken.

[12] Così, Cassazione n. 5403/2017.

[13] Cfr., Cassazione SS.UU, sentenza n. 13162/2024.

[14] Opinare diversamente, significherebbe introdurre nell'ordinamento nazionale una irragionevole e ingiustificata disparità di trattamento fra il fornitore e gli altri operatori economici, in violazione della neutralità economica. Peraltro, la stessa Agenzia delle entrate ha opportunamente rilevato la manifesta incompatibilità con l'ordinamento europeo della condizione, prevista nel previgente articolo 26, D.P.R. 633/1972, che impediva al fornitore di anticipare l'emissione della nota di credito all'apertura della procedura concorsuale. Cfr., circolare n. 20/E/2021, secondo cui *“L'articolo 18 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. Decreto Sostegni-bis), convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, ha introdotto modifiche sostanziali alla disciplina delle variazioni in diminuzione ... recata dall'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ..., disponendo che nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a procedure concorsuali non si debba più attendere la conclusione delle stesse”*. *“Il testo previgente del citato articolo 26 prevedeva”,* invece, *“la facoltà, in capo al cedente/prestatore, di rettificare in diminuzione l'imposta ... in conseguenza di mancato pagamento comprovato da ... procedure concorsuali rimaste infruttuose (con la definitiva conclusione delle procedure stesse) ...”*. Tuttavia, *“i principi affermati dalla giurisprudenza unionale hanno indotto il legislatore ad intervenire nuovamente sul punto, tramite le modifiche normative in rassegna, al fine di adeguare la normativa interna alla disciplina unionale, così come interpretata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea”*.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Iva in pratica](#)”.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Ultimi giorni per procedere con l'estromissione agevolata – II° parte

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

Assegnazione, trasformazione ed estromissione agevolata

Scopri di più

Gli **effetti dell'estromissione agevolata degli immobili strumentali** effettuata dall'**imprenditore individuale** entro il prossimo 31.5.2025 **retroagiscono all'1.01.2025**. Si tratta della **seconda data rilevante ai fini dell'operazione**, che **si aggiunge a quella del 31.10.2024**, giorno al quale i beni immobili oggetto di estromissione dovevano essere **parte del patrimonio dell'impresa**.

L'adesione all'operazione agevolata si desume dal **comportamento concludente** del contribuente. Pertanto, **entro il 31.05.2025**, l'imprenditore deve procedere all'**annotazione** nel libro giornale o nel **registro dei beni ammortizzabili**, in caso di adozione della **contabilità semplificata**, della fuoriuscita dell'immobile dal patrimonio aziendale. Non è, quindi, necessaria la stipula di un **atto notarile**, non modificandosi l'intestazione del bene, a **differenza di quanto accade nell'operazione di assegnazione dell'immobile da parte della società ai soci**.

La **convenienza** dell'estromissione agevolata **consta nel fatto che:**

- il **valore normale del bene immobile** può essere rappresentato, in deroga al valore di mercato così come previsto dall'[**articolo 9, comma 3, Tuir**](#), dal **valore catastale** individuato applicando alla **rendita catastale rivalutata del 5%** (25% per i terreni) il **moltiplicatore** di cui all'[**articolo 52, D.P.R. 131/1986**](#), con la possibilità di assumere anche **un valore intermedio tra il valore di mercato e il valore catastale**;
- sulla eventuale **differenza positiva** tra il valore normale e il costo fiscalmente riconosciuto del bene immobile trova applicazione un'**imposta sostitutiva** dell'Irpef e delle relative addizionali stabilita **in misura pari all'8%**. Resta fermo che l'estromissione può essere effettuata anche in presenza di **una base imponibile pari a zero o negativa**; in tal caso **l'imposta sostitutiva non è dovuta**.

Si verifica, dunque, un **duplice beneficio** sotto il profilo dell'imposizione diretta; la disciplina di favore, infatti, consente al contempo di contenere il *quantum* della plusvalenza emergente dall'operazione di estromissione e prevede l'applicazione di un'aliquota di gran lunga inferiore rispetto a quelle dell'Irpef.



L'imposta sostitutiva dell'8% **deve essere versata**:

- per il **60%** dell'ammontare entro il **30.11.2025**;
- per la **restante parte** (40%) entro il **30.06.2026**.

L'omesso, insufficiente o tardivo versamento può essere **sanato** mediante l'istituto del ravvedimento operoso, siccome tale violazione non incide sul **perfezionamento** dell'estromissione. A tal fine, infatti, assume rilevanza l'indicazione dei **dati nel quadro RQ del modello Redditi 2026**.

Si deve ricordare, poi, che dal lato del comparto delle **imposte d'atto** l'operazione agevolata determina:

- la **riduzione del 50% dell'aliquota dell'imposta proporzionale di registro**;
- l'applicazione delle imposte **ipotecaria e catastale in misura fissa**.

Invece, **nessun beneficio è previsto ai fini dell'Iva**, trovando applicazione il **regime ordinario**. La **destinazione dei beni d'impresa all'uso o al consumo personale o familiare** dell'imprenditore, oppure ad altre finalità estranee all'impresa (cd. **autoconsumo esterno**), costituisce agli effetti dell'Iva **una cessione di beni** (ex [articolo 2, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)), con conseguente **assoggettamento a imposta**, sempreché sia stato esercitato all'atto dell'acquisto il **diritto alla detrazione**.

L'autoconsumo esterno di beni d'impresa soggetto a Iva deve rispettare tutti gli **obblighi** di autofatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione in **materia di imposta sul valore aggiunto**.

La **base imponibile** Iva dell'operazione va determinata **avendo riguardo al concetto di prezzo di acquisto o di costo**, differente dal valore normale, così come definito dall'[articolo 14, D.P.R. 633/1972](#), attesa **l'assenza di un corrispettivo**. Si tratta, nella pratica, dell'aspetto più delicato, insieme alla eventuale applicazione della **rettifica della detrazione**.



ACCERTAMENTO

Ravvedimento speciale da concordato preventivo: i veri limiti posti agli accertamenti

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

Nuovo concordato preventivo biennale

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

L'adozione del **regime di ravvedimento operoso speciale**, di cui all'[**articolo 2-quater, D.L. 113/2024**](#) da parte degli imprenditori e dei professionisti che, applicati gli Isa nell'anno d'imposta 2023, hanno **aderito al Concordato preventivo biennale ex D.Lgs. 13/2024** per le annualità 2024 e 2025, promette ai soggetti interessati **l'apparente impossibilità**, per l'Amministrazione finanziaria, **di effettuare nei loro confronti le rettifiche dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo per i periodi d'imposta dal 2018 al 2022**, laddove esperite ai sensi dell'[**articolo 39, D.P.R. 600/1973**](#), e, ai fini Iva, dell'[**articolo 54, comma 2, secondo periodo, D.P.R. 633/1972**](#). Tale previsione "protettiva" si completa con il disposto dell'[**articolo 34, comma 2, D.Lgs. 13/2024**](#), che prospetta **più facili controlli a carico dei contribuenti** che al concordato preventivo non abbiano aderito (o che ne decadano, come ribadito anche dalla [**circolare n. 18/E/2024**](#)).

In realtà, è utile interrogarsi a proposito del reale grado di tenuta dello scudo difensivo offerto ai contribuenti ravvedutisi dal citato [**articolo 2-quater, commi 9 e 10, D.L. 113/2024**](#); potendosi individuare, al riguardo, **diversi e perduranti versanti di possibile "rischio accertamento"**.

Il primo di questi versanti di rischio attiene ai **controlli riguardanti direttamente gli anni oggetto di tutela**, dal 2018 al 2022. Se è vero che è possibile fruire del ravvedimento speciale anche a **controlli fiscali in corso per tali anni** – purché risulti, ai sensi del [**comma 9 dell'articolo 2-quater**](#), il **tempestivo versamento dell'imposta sostituitiva**, o della sua prima rata, **prima della notifica di un pvc, di uno schema d'atto o di un atto di recupero di crediti inesistenti** – non per questo i contribuenti sono del tutto protetti, in punto Iva, da possibili contestazioni emergenti dal completamento delle attività istruttorie pendenti a loro carico al momento dell'opzione, o anche attivabili *ex novo*.

Il [**comma 10 dell'articolo 2-quater, D.L. 113/2024**](#), infatti, preclude agli uffici accertatori per il quadriennio 2018-2022 il solo **esperimento degli accertamenti rilevanti ai fini delle imposte dirette**, ai sensi dell'[**articolo 39, D.P.R. 600/1973**](#), con esclusione, dunque, delle **metodologie di rettifica degli imponibili di tipo analitico ex articolo 39, comma 1, lettere a), b) e c)**, di tipo



analitico/induttivo ex [articolo 39, comma 1, lettera d](#), e di **tipo induttivo puro ex [articolo 39, comma 2](#)**. In materia di Iva, invece, per tali anni **la norma si limita ad escludere le sole modalità accertative analitico/induttive**, di cui all'[articolo 54, comma 2, secondo periodo, D.P.R. 633/1972](#), ossia quelle che si fondano sulle **presunzioni semplici**, di cui all'[articolo 2729, cod. civ.](#), basate su **elementi indiziari gravi, precisi e concordanti**, a cui è sempre dato **contrapporre la prova contraria**. Ciò significa che, in punto Iva, se da un lato risulterebbero esclusi per i periodi 2018-22 i **comunissimi accertamenti fondati sulle percentuali di ricarico**, e quelli fondati sulle **presunzioni di cessione e di acquisto ex [articolo 53, D.P.R. 633/1972](#)** (che sono pur sempre accertamenti presuntivi di tipo relativo, vincibili a mezzo di prova contraria, per quanto basati su presunzioni legali fissate dal legislatore e non dall'ufficio), dall'altro lato la norma lascerebbe sempre aperta la possibilità, per gli accertatori Iva, di fare **sempre ricorso per tali anni all'accertamento c.d. induttivo puro ex [articolo 55, D.P.R. 633/1972](#)**, ossia a una tipologia di rettifica **potenzialmente molto più a rischio per i contribuenti**, perché fondabile su dati e notizie comunque raccolti, o su **presunzioni semplicissime, prive dei caratteri qualificativi di gravità, precisione e concordanza**.

Né inganni il fatto che, per l'[articolo 55](#) citato, l'accertamento induttivo puro può essere esperito esclusivamente al **ricorrere delle fattispecie ivi elencate**, solo apparentemente tassative. Invero, tra tali casistiche è ricompresa anche l'ipotesi della **contabilità inattendibile**: e se si considera la facilità con cui gli uffici accertatori sono titolati a contestare **l'inattendibilità della contabilità**, per esempio a fronte dell'omessa **fatturazione di importi ritenuti rilevanti** in relazione al volume d'affari, o a fronte dell'asserita, scorretta tenuta, in ambito d'impresa, della **contabilità di magazzino e degli inventari**, implicante ad avviso degli uffici una **non chiara valutazione delle rimanenze** (con importante sponda, al riguardo, nella costante giurisprudenza di Cassazione, che graniticamente avalla l'esperibilità degli accertamenti induttivi puri in tali ultime ipotesi: vedasi, per tutte, la recente **Cassazione n. 1861/2025**), appare allora chiaro che la **tutela predisposta** dal Legislatore a favore dei contribuenti che hanno optato per il ravvedimento speciale, in relazione ai recuperi di tipo presuntivo in tema Iva, è guarentigia **meno solida di quanto**, a prima vista, **non appaia**.

Anche la possibilità, per gli accertatori, di **qualificare come totalmente inattendibile la contabilità** a fronte di comportamenti antieconomici, riscontrabili mediante **l'esame delle percentuali di ricarico**, potrebbe consentire teoricamente, seppur forzatamente, di fare **"rientrare dalla finestra"**, ai soli fini Iva, a **mezzo di accertamento induttivo puro**, quella tipica modalità di accertamento di tipo analitico/induttivo concernente le percentuali di ricarico che il [comma 10 dell'articolo 2-quater, D.L. 113/2024](#), aveva allontanato dalla porta principale.

È poi da considerare, quale ulteriore profilo di **"rischio accertamento"** per gli anni 2018-22, che, ai sensi del citato [comma 10 dell'articolo 2-quater](#), tutte le modalità accertative escluse dalla norma possono essere sempre riattivate, allorché l'Amministrazione finanziaria verifichi, in pendenza di concordato, all'esito delle ordinarie attività di riscontro della veridicità e correttezza delle informazioni fornite dai contribuenti, la sussistenza di una delle ipotesi di decadenza dal concordato ex [articolo 22, D.Lgs. 13/2024](#); oppure verifichi che gli **interessati sono stati sottoposti a misure cautelari personali o reali**, ovvero colpiti da rinvio a giudizio per



uno dei reati tributari *ex D.Lgs. 74/2000* (eccettuandosi i reati, commessi negli anni dal 2018 al 2022, di **dichiarazione infedele, omesso versamento e indebita compensazione** di crediti non spettanti; nonché le fattispecie di false comunicazioni sociali, riciclaggio, autoriciclaggio, impiego di beni, denaro e altre utilità di provenienza illecita); o che il **ravvedimento non si è perfezionato per decadenza dalla rateazione**; o che ricorre l'infedele dichiarazione della **causa di esclusione dal concordato**, di cui al precedente [comma 6-bis del medesimo articolo 2-quater](#).

In particolare, tra le **cause di decadenza dal concordato preventivo biennale**, idonee a riaprire gli accertamenti sulle annualità 2018-22, è utile ricordare quella principale prevista dall'[articolo 22, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 13/2024](#), per cui, a seguito di attività di accertamento nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, **risulti l'esistenza di attività non dichiarate, o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate**, per un **importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati**, oppure risultino commesse **altre violazioni di non lieve entità**, come elencate al successivo [comma 2 dell'articolo 22](#) (come opportunamente riassunte nella [circolare n. 18/E/2024](#) nel modo seguente: riguardo agli anni oggetto di concordato, **constatata violazione delle norme penal-tributarie ex D.Lgs. 74/2000; comunicazione inesatta o incompleta dei dati rilevanti riferibili al modello Isa 2024** relativo all'anno d'imposta 2023, in misura tale da determinare un **minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato** per un importo superiore al 30%; violazioni relative agli anni oggetto del concordato, quali **l'omessa dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette e Irap**, dei sostituti d'imposta e dell'imposta sul valore aggiunto; mancata o infedele memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi, o **mancata o infedele emissione dello scontrino o ricevuta fiscale**, contestate in numero pari o superiore a tre, **commesse in giorni diversi**; mancata esibizione dei **documenti e dei registri contabili in sede di accertamento**; omessa **installazione o manomissione dei misuratori fiscali** o dei registratori telematici). Come si vede, dagli esiti dei futuri controlli sulla corretta spettanza del regime derivante dal concordato preventivo biennale, espletati per i relativi anni di interesse, potranno derivare **importanti conseguenze negative** anche sugli anni pregressi, **teoricamente "schermati" dal ravvedimento speciale**.



CONTROLLO

Capitali per lo sviluppo delle PMI: considerazioni antiche e dati recenti

di Massimo Buongiorno

OneDay Master

Business Plan e pianificazione del fabbisogno finanziario e delle sue coperture

Scopri di più

Le considerazioni “antiche” alle quali allude il titolo, si riferiscono ad una **visione negativa** e ben radicata che individua un **fattore di debolezza del sistema economico italiano** nella incapacità da parte delle PMI che ne costituiscono l'ossatura, di **sfruttare tutte le opportunità di crescita** potenziale che si presentano.

Molteplici sono le ragioni che di volta in volta sono state addotte a **spiegazione del fenomeno**.

La **ristretta base societaria delle PMI**, spesso limitata ad **una o poche famiglie**, tende a preferire **la redditività corrente rispetto alla creazione di valore futura**, limitando gli investimenti a quanto strettamente indispensabile e preferendo ampiamente il **ricorso al finanziamento bancario rispetto all'investimento di capitali propri**.

Ove si osservino i settori industriali nei quali le PMI italiane hanno una posizione di leadership, emerge ancora una **netta prevalenza di settori tradizionali**, la cui **crescita futura** sarà sicuramente **inferiore a quella dei settori sulla frontiera tecnologica** dove la presenza delle PMI italiane è minoritaria. Ne sono cause:

- la **scarsa disponibilità di risorse umane** qualificate anche in ragione di uno scollamento tra formazione universitaria ed effettive necessità delle imprese;
- la **carenza di infrastrutture** tecnologiche;
- la **limitata disponibilità di contributi pubblici** spesso legati a complesse procedure burocratiche per il loro ottenimento.

Il **ritardo nei settori più innovativi** è solo parzialmente coperto dalla **maggior innovatività/competitività delle imprese italiane** nei settori tradizionali.

Ma quanto le ragioni descritte sono ancora valide per spiegare il mondo delle PMI in Italia oggi?

Le evidenze empiriche dell'ultimo decennio, ed ancor più dopo la pandemia, mostrano tutte un



crescente dinamismo delle PMI verso **decisioni a sostegno della crescita e dello sviluppo**.

Un primo profilo riguarda le **emissioni obbligazionarie** ed in particolare quelle di minibond, i più adatti alle PMI. A partire dal 2019 e fino al 2022 il controvalore totale è cresciuto in **media del 17,4% fino ad arrivare a 1,7 miliardi di euro**. Negli anni successivi la riduzione dei tassi di interessi, oltre ad altri aspetti più tecnici, ha reso **meno appetibile questo strumento** pur confermandosi quale importante alternativa al **più tradizionale finanziamento bancario**.

A livello di nuove quotazioni, e quindi relativamente al **capitale di rischio**, le nuove quotazioni **seguono in Italia l'andamento riflessivo che si riscontra sui principali mercati**. È però apprezzabile **l'incremento delle dimensioni dell'EGM (Euronext Growth Milan)**, il mercato riservato tipicamente alle PMI, che ha riscontrato, nel 2024, **21 nuove quotazioni** contro 1 sola sul mercato principale. Per quanto il capitale raccolto sia stato molto contenuto (inferiore a 200 milioni di euro), rimane comunque una indicazione di dinamismo.

Passando, infine, al mercato delle imprese si riscontrano **ulteriori segnali interessanti**.

Secondo il rapporto KPMG, il **numero di PMI oggetto di acquisizione** è **continuamente crescente e ampiamente superiore al migliaio**. A testimonianza della crescente internazionalizzazione delle imprese italiane, si nota che nel 2024 l'86% del mercato italiano è rappresentato da **operazioni cross-border** e, quindi, con **controparti straniere**. Una ricerca di Grant Thornton del 2024 ha evidenziato come nel biennio 2022-23 tali operazioni siano fortemente in crescita ed abbiano quali partner principali i paesi dell'Unione europea oltre che il Regno Unito, anche a seguito della Brexit.

Da non trascurare **l'incidenza delle operazioni condotte dagli investitori finanziari** (fondi di *private equity*, *club deal* ed altre forme assimilabili) su PMI. Essa può essere misurata sotto due profili. Il primo riguarda gli **investimenti diretti** che sono ammontati nel 2024 complessivamente a 9,8 miliardi di euro di cui per 6,07 in PMI, il valore più alto mai riscontrato. Il secondo profilo è più difficile da misurare, ma ugualmente importante, e riguarda i cosiddetti "*add-on*", ovvero **le acquisizioni effettuate da società partecipate dagli investitori finanziari** di altre società italiane e straniere per incrementare le dimensioni e realizzare sinergie.

Qual è stato allora l'agente di cambiamento che spiega la dinamica descritta dai dati?

A parere di chi scrive, un ruolo fondamentale, tra gli altri, è stato svolto da una **nuova generazione di professionisti e consulenti** che hanno saputo supportare gli imprenditori e le società indirizzandole in modo opportuno verso:

- **mercati alternativi del debito** quando il canale bancario risultava meno competitivo nel fornire le risorse necessarie a sostenere importanti investimenti;
- **l'apertura del capitale ad investitori finanziari** che potessero contribuire alla crescita dell'impresa sotto il profilo finanziario ma anche incrementandone l'efficienza (ad



- esempio migliorando i processi gestionali);
- la **realizzazione di operazioni straordinarie** (acquisizioni, fusioni) quando si ravvisavano interessanti opportunità anche all'estero;
 - la cessione a terzi dell'impresa quando risultava evidente che l'indisponibilità di effettuare gli investimenti necessari o problemi di passaggio generazionale rendevano difficile la continuità della governance esistente.

Il futuro rafforzamento delle PMI passa proprio attraverso la **crescente consapevolezza di quanto siano indispensabili professionisti specializzati** che possano svolgere il ruolo di "traghettatori" verso mercati e strumenti nuovi.



ACCERTAMENTO

Il CPB, le imposte anticipate e le prospettabili questioni di censura costituzionale (II parte)

di Luciano Sorgato

OneDay Master

Riforme in ambito sanzionatorio e strumenti deflattivi del contenzioso

Scopri di più

Nella prima parte dell'approfondimento sulla rilevanza fiscale delle **differenze temporanee nel computo liquidatorio del c.d. reddito concordatario** si è rappresentato come l'eventuale maggior reddito necessario per l'adeguamento fiscale al reddito concordatario **partecipi del solo modello di normale redditività** che deriva dall'ordinario **ciclo produttivo di periodo** (nella sostanza, si è sottolineato, risultando i costi d'esercizio già dalle scritture contabili, **l'integrazione non può che raccordarsi con gli ordinari ricavi attesi dal meccanismo alla base della determinazione concordataria**, ma non conseguiti nell'anno fiscale).

Tale integrazione non genera, all'evidenza, **gli effetti distorsivi della cd doppia imposizione**, dal momento che, ai fini della liquidazione, vengono solo **addizionati ricavi stimati del tutto estranei** a plurime articolazioni impositive.

Raccordando, ora, quanto **sinora esplicitato ai compensi degli amministratori** maturati in un periodo fiscale e pagati in un altro periodo soggetto al regolamento concordatario, si **viene a determinare a seguito**:

- della **tassazione del compenso nel periodo d'imposta della maturazione** (per la mancanza del presupposto dell'erogazione alla base del relativo diritto di deduzione);
- della **tassazione dell'emolumento nei confronti dell'amministratore percipiente** nel periodo fiscale dell'erogazione;
- **l'irrilevanza del medesimo nei confronti della società** in virtù del regolamento liquidatorio concordatario, un chiaro esempio di doppia tassazione incentrata sul **medesimo presupposto d'imposta** vietato dall'[articolo 163, Tuir](#).

Da una parte, quindi, trattasi di un **componente reddituale**, che, anche se non esplicitamente incluso nei componenti straordinari da commisurare con criterio separato (sopra individuati), partecipa **dei loro stessi fondamenti causali**, in quanto pacificamente non includibile nella rappresentata componente di reddito presuntivo fondata sul modello di normalità produttiva del periodo fiscale e neppure ricongiunta al principio della competenza cui sempre la dinamica reddituale ordinaria si **raccorda e dall'altra genera la distorsione impositiva della**



doppia tassazione liquidata sul medesimo presupposto d'imposta.

A tal proposito, la Corte di Cassazione, con la [sentenza n 12891/2024](#) si è pronunciata proprio in ordine ad una controversia relativa alle prescrizioni dell'[articolo 163, Tuir](#), in combinato disposto con l'[articolo 1, comma 1, Tuir](#), convenendo che il **divieto della doppia imposizione è principio generale dell'ordinamento tributario**. Il divieto della doppia tassazione “*neppure consentito nei confronti di soggetti diversi*” ([articolo 163, Tuir](#)) viene avvertito come principio fondamentale nella verifica presidiata in Costituzione della dinamica del prelievo impositivo, (si cfr. R. Lupi, “*Diritto Tributario*”, Giuffrè Editore; F. Tesauro, “*Istituzioni di diritto tributario*”, Utet).

Per Autorevole Dottrina (G. Falsitta, “*Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*”, Cedam Editore) l'[articolo 163, Tuir](#), ed il principio in esso enunciato non si contrassegna alla stregua di un principio generale di governo dei vari tipi di reddito, ma come fondamentale “*norma di orientamento costituzionale*” mai eludibile nella conformazione strutturale dell’obbligazione tributaria.

Non trattasi di un principio di diritto tributario genericamente raccordato con la fase attuativa del tributo, ma piuttosto di un **presidio che con nesso diretto partecipa della struttura**, legislativamente indisponibile, dell’obbligazione tributaria. Sotteso a tale divieto vi è, infatti, la **fondamentale necessità di evitare che la ricchezza connessa ad un qualsiasi fatto economico** non abbia da essere interamente commutata in prestazione erariale, impedendo che al ciclo imprenditoriale privato che l’ha generata, residui quella parte di essa che gli consente di reiterarsi e di consolidarsi. In altri termini, il **doppio prelievo sul medesimo indice di ricchezza trasformerebbe tendenzialmente la ricchezza privata in totale ricchezza pubblica**, in spregio ai principi costituzionali che tutelano e stimolano l’iniziativa privata ([articolo 41, Costituzione](#)).

Lo scrutinio, quindi, della **struttura legale del reddito concordatario non può eludere tale fondamentale principio di salvaguardia costituzionale dell’obbligazione tributaria**, per cui, a parere di chi scrive, appare lecito il ricorso ad un’interpretazione costituzionalmente orientata che consenta al pari delle minusvalenze, delle sopravvenienze passive e delle perdite su crediti la deducibilità extraconcordataria delle **componenti negative non considerate nella predeterminazione legislativa del reddito concordatario**, allo scopo di evitare irragionevoli discriminazioni in ordine a componenti negativi assumibili tutti come straordinari rispetto ad una **logica produttiva coesa con la ratio di un modello di normalità imprenditoriale**, rigorosamente avversate in materia tributaria dal costituzionale principio dell’uguaglianza ([articolo 3, Costituzione](#)).

La Corte Costituzionale, con le [sentenze n. 42/1980](#) e [n. 179/1976](#) ha insegnato che deve sempre esservi un **raccordo coerente tra la disciplina impositiva e l’autentica ratio del tributo** come legislativamente pensata.

Da tali citate sentenze la dottrina e la giurisprudenza hanno tratto l’imprescindibile principio di coerenza interna tra il tributo ed il relativo presupposto da tassare, assumendolo ad



indefettibile parametro di costituzionalità. Per il giudice delle leggi una norma non è incostituzionale perché da essa può essere fatto derivare un regolamento disciplinare **non conciliabile con la Costituzione**, ma in quanto alla norma non è in alcun modo possibile raccordare una disciplina **conciliabile con la Costituzione**.

Di nessuna pertinenza apparirebbe essere **l'obiezione che il concordato è su base volontaria**, perché anche se un istituto che interagisce con il prelievo impositivo non è legislativamente vincolato, esso deve **sempre dimostrare piena coerenza tra le sue prerogative fondative e le sue articolazioni attuative**, mentre nel caso in esame **non appare di alcuna giustificazione una diversa previsione del riporto fiscale delle perdite** da periodi d'imposta non soggetti al regolamento concordatario ed il riporto di un componente negativo già tassato per competenza, ma deducibile per cassa.

Ovviamente, la soluzione migliore appare essere quella di un **intervento di ricognizione correttiva da parte del legislatore** che, in luogo di una selezione casistica (che rischierebbe di rivelarsi ulteriormente incompleta) disponga **per il tramite di un principio generale** che a regime disciplini l'intersezione della componente presuntiva del reddito con le componenti che vi rimangono estranee.



ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

La Riforma fiscale spiega ma non risolve: le domande aperte sulla cessione di quote di studi associati

di Riccardo Conti di MpO & Partners

In collaborazione con  EVENTO GRAUITO [Scopri di più](#)

Riforma fiscale ed aggregazioni professionali

Con la Riforma Fiscale il legislatore ha finalmente fatto chiarezza sul trattamento fiscale dei **proventi derivanti dalla cessione di una partecipazione in uno studio associato**, inquadrabili ora come **redditi da lavoro autonomo**.

Questo intervento segna una svolta significativa sull'argomento dal momento che, fino all'entrata in vigore del D.Lgs. 192/2024, vi è stata incertezza in merito alla corretta disciplina tributaria da applicare al caso in cui un professionista, socio di un'associazione professionale, intendesse cedere la propria partecipazione.

Infatti, l'unico riferimento normativo a questa fattispecie era rappresentato dal comma 1, lett c), dell'[articolo 67, Tuir](#), pre riforma, secondo cui, la plusvalenza derivante dalla cessione di una partecipazione in un'associazione professionale non rientrava tra le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e, di conseguenza, non era inquadrabile come reddito diverso.

L'AdE non si è mai espressa sulla questione, per cui nella prassi professionale gli operatori procedevano seguendo approcci interpretativi differenti.

Secondo una prima interpretazione le somme percepite dal socio cedente erano equiparabili ai proventi derivanti dalla cessione della clientela professionale e, da un punto di vista fiscale, inquadrabili come redditi da lavoro autonomo ai sensi del comma 1-quater dell'[articolo 54, Tuir](#), pre riforma. Un ulteriore punto di vista, più giuridico, considerava le entrate percepite a seguito della cessione della partecipazione nello studio associato come corrispettivi per l'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere e, stando a quanto disposto dalla lettera l) dell'[articolo 67, Tuir](#), pre riforma, da far rientrare tra i redditi diversi. Vi era infine una parte della dottrina che considerava tali proventi addirittura come non imponibili dal punto di vista fiscale.

Per comprendere meglio in che modo il legislatore, con il Decreto Irpef-Ires, abbia fatto chiarezza sul corretto collocamento degli incassi conseguiti a seguito della cessione di



partecipazioni in studi associati, si presenta di seguito in modo dettagliato l'insieme delle modifiche che ha interessato tale ambito, accompagnato dalle note contenute nelle Relazioni Tecniche fornite dalla Ragioneria Generale dello Stato e dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In primo luogo, è stato riscritto l'[articolo 54, Tuir](#), suddividendolo in più articoli, per una più agevole individuazione della disciplina relativa a ciascun componente di reddito. È stato introdotto, al comma 1 del nuovo [articolo 54, Tuir](#), il principio di onnicomprensività secondo cui ora *"il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività"*.

Per effetto di questo nuovo criterio, è stato eliminato il comma 1-quater dell'[articolo 54, Tuir](#) pre riforma, relativo ai corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque, riferibili all'attività artistica o professionale, la cui concorrenza alla formazione del reddito risulta implicitamente confermata dal principio di onnicomprensività di cui al comma 1 del nuovo [articolo 54, Tuir](#).

È stata quindi effettuata una **modifica di coordinamento alla lettera g-ter) dell'articolo 17, Tuir, comma 1**, in materia di tassazione separata, sostituendo il richiamo ivi contenuto all'abrogato comma 1-quater dell'[articolo 54, Tuir](#), con l'esplicito riferimento ai corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque, riferibili all'attività artistica o professionale.

All'interno della stessa lettera g-ter), è stato al contempo inserita l'opzione, per il contribuente, di assoggettare a regime di tassazione separata anche le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni, società ed enti comunque riferibili all'attività artistica o professionale esercitata, in quanto, spiega la Relazione, *"beni di secondo grado rispetto alla clientela e agli elementi immateriali sottostanti"*. Tale regime di tassazione è applicabile a condizione che i proventi siano percepiti all'interno dello stesso periodo d'imposta, anche in più rate.

[continua a leggere...](#)