

Lunedì 19 ottobre 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### Cessioni di certificati di deposito fuori campo IVA se le commissioni sono basse

/ Luca BILANCINI

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 21109/2020, ha affermato che una società bancaria la quale acquisti titoli per cederli alla controllante, ricevendo in cambio commissioni "estremamente basse", [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO IAS

### Esclusi dalla deduzione extracontabile dell'ammortamento i soggetti IAS/IFRS

/ Valeria RUSSO

In sede di conversione del DL "Agosto", è stata introdotta una specifica previsione che, per i soli soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile, consente, da un [...]

PAGINA 10

## FISCO

### Prorogati i termini di notifica delle cartelle

*Nel decreto legge anche la sospensione dei pagamenti sino a fine anno, con obbligo di pagare entro fine gennaio*

/ Alfio CISSELLO

Ieri il Consiglio dei Ministri ha approvato un decreto legge in tema di **riscossione** esattoriale, prorogando di due anni i termini decadenziali, nonché prescrizionali in scadenza a fine anno.

Vi è anche un ampliamento della sospensione dei termini di pagamento delle cartelle esattoriali, che, secondo il vigente testo dell'art. 68 del DL 18/2020, è scaduta il 15 ottobre.

Stando alla bozza, sono postergati al **31 gennaio 2021** i termini di pagamento scadenti dall'8 marzo 2020 al **31 dicembre 2020** (il termine era fissato al 15 ottobre 2020) derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli Agenti della riscossione.

In teoria, la proroga, come sancisce l'art. 68 del DL 18/2020, riguarda anche avvisi di addebito INPS e accertamenti esecutivi, ma, come noto, l'Agenzia delle Entrate (vedasi tra i tanti interventi la circolare 5 del 2020) sostiene che la proroga opera sì per gli accertamenti esecutivi, ma solo quando il carico è **trasmesso**

**all'Agente** della riscossione. Insomma, un modo per dire che non c'è la proroga, visto che il carico è affidato all'esattore decorsi i termini di pagamento.

Dovrebbero del pari essere sospesi i versamenti di rate da dilazione dei ruoli che scadono dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020 (anche in tal caso, il termine era del 15 ottobre). Queste somme andranno pagate, in unica soluzione, entro il 31 gennaio 2021.

Bisogna evidenziare che per le domande di dilazione accolte se riferite a **domande** presentate sino al 31 dicembre 2020, la decadenza non si ha, come di consueto, per effetto del mancato pagamento di cinque rate anche non consecutive, ma di dieci.

Anche i **pignoramenti di stipendi e salari**, nei limiti dell'art. 152 del DL 34/2020, sono sospesi sino a fine anno. Considerati i vari rinvii normativi, pure le procedure di blocco dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni risultano sospese sino a fine anno.

La vera novità del DL è la proroga, indiscriminata e per ben [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Eco e superbonus confermati con stufe e caminetti fissi di qualsiasi potenza

Si consolida il diritto al ristoro degli oneri fideiussori per i rimborsi IVA

Le detrazioni edilizie non sono contributi da contabilizzare

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## FISCO

### Nuovi codici natura anche per il plafond dell'esportatore abituale

/ Sandro CERATO

I nuovi codici natura delle operazioni non imponibili che generano lo status di esportatore abituale da indicare nella fattura elettronica ricalcano lo stesso dettaglio [...]

PAGINA 4

# Cessioni di certificati di deposito fuori campo IVA se le commissioni sono basse

La vendita dei titoli alla controllante è attività assimilabile alla gestione di un portafoglio

/ Luca BILANCINI

La Corte di Cassazione, con sentenza n. [21109/2020](#), ha affermato che una società bancaria la quale acquisti titoli per cederli alla controllante, ricevendo in cambio commissioni "estremamente basse", svolge un'attività **non rilevante** ai fini dell'IVA, atteso che il compenso ridotto non è idoneo a evidenziare la natura commerciale della vendita.

Il fatto di causa concerne un **istituto di credito** che sottoscrive certificati di deposito, cedendoli, successivamente, alla propria controllante. Alla scadenza dei titoli la banca accredita sul conto corrente di quest'ultima il loro valore nominale, maggiorato degli interessi, al netto delle commissioni a essa spettanti. Lo stesso valore viene successivamente riaddebitato, al fine di procedere a un nuovo acquisto.

Ad avviso dell'istituto di credito sarebbero sussistenti due distinte operazioni: da un lato, la sottoscrizione e, dall'altro, la successiva cessione dei certificati di deposito.

Considerata la natura degli stessi – titoli di credito emessi a fronte del deposito di una somma vincolata –, la prima operazione non avrebbe rilevanza ai fini dell'IVA, posto che si concretizzerebbe in una mera cessione di denaro (fuori campo ex [art. 2](#) comma 3 lett. a) del DPR 633/72).

La seconda, invece, sarebbe **rilevante** ai fini dell'imposta, benché in regime di **esenzione** ai sensi dell'[art. 10](#) del DPR 633/72, il quale, al comma 1, annovera le "operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi, fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti (...)" e, al comma 4, include le "operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali".

I giudici di legittimità, richiamando la Corte di Giustizia Ue 29 aprile 2004 causa [C-77/01](#), affermano che il "mero acquisto e la mera vendita di titoli negoziabili" non costituiscono operazioni imponibili, ma risultano **al di fuori** del campo di applicazione dell'imposta, poiché "l'unico reddito" ritraibile da esse è costituito "dall'eventuale profitto" all'atto della cessione.

La Cassazione ammette che possa sussistere rilevanza ai fini IVA laddove dette operazioni siano poste in essere nell'ambito di un'**attività economica** di commercializzazione dei titoli, ma non ritiene tale conclusione plausibile nel caso di specie. Citando la Corte di giustizia Ue (causa [C-155/94](#), punto 37), i giudici sostengono che un soggetto come la banca in questione, che si dedichi ad attività consistenti nella cessione di certificati di deposito, va considerato, "in relazione a

quest'attività, come un'impresa che si limita a gestire un portafoglio di investimenti alla stregua di un investitore privato".

In ultimo, il carattere irrilevante, ai fini IVA, delle operazioni in esame sarebbe desumibile anche dall'accertamento della **"bassissima remunerazione"** dell'attività, che avrebbe palesato non già il perseguimento dell'interesse economico proprio, quanto di quello della controllante. Prendendo ancora a riferimento la giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia Ue 12 maggio 2016 causa [C-520/14](#)), la Cassazione fa rilevare che "uno dei criteri per la qualificazione dell'attività come economica" risiede proprio "nell'**importo** degli introiti". In ordine a quanto affermato dai giudici di legittimità e ai numerosi richiami alla Corte Ue, può essere utile proporre alcune considerazioni.

Con riguardo alla circostanza che le operazioni di compravendita di titoli non possano avere rilevanza ai fini IVA, occorre sottolineare che le richiamate sentenze relative alle cause C-77/01 e C-155/94 fanno riferimento a casi che non parrebbero del tutto analoghi rispetto a quello in esame. Sia nella prima che nella seconda pronuncia, infatti, ci si riferisce a operazioni poste in essere, rispettivamente, da una **holding** di partecipazioni e da un trust. In circostanze simili non potrebbe effettivamente ritenersi esistente un'attività commerciale di compravendita titoli.

Potrebbe valutarsi diversamente il caso di un istituto di credito, posto che nell'oggetto sociale dovrebbe essere verosimilmente presente l'esercizio di tutte le operazioni **bancarie** e **finanziarie** consentite dalla legge. In questo senso qualche dubbio si porrebbe anche in ordine all'affermazione, contenuta nella sentenza, secondo cui le operazioni in esame non potrebbero neppure costituire "il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile".

Ulteriore questione meritevole di sottolineatura è quella concernente la **bassa remunerazione** dell'operazione. È vero che la Corte di Giustizia Ue ha sottolineato, nella citata causa C-520/14, come l'importo degli introiti possa essere un elemento da prendere in considerazione all'atto dell'esame della rilevanza di un'operazione ai fini IVA (punto 31), pur tuttavia esso deve essere valutato "insieme ad altri" (punto 31). Secondo il principio statuito dalla Cassazione, il valore, estremamente basso, delle commissioni ricevute dalla controllante per la cessione di certificati di deposito parrebbe, invece, nel caso di specie, elemento di per sé sufficiente a evidenziare la natura non commerciale della vendita.

# Prorogati i termini di notifica delle cartelle

Nel decreto legge anche la sospensione dei pagamenti sino a fine anno, con obbligo di pagare entro fine gennaio

/ Alfio CISSELLO

Ieri il Consiglio dei Ministri ha approvato un decreto legge in tema di **riscossione** esattoriale, prorogando di due anni i termini decadenziali, nonché prescrizionali in scadenza a fine anno.

Vi è anche un ampliamento della sospensione dei termini di pagamento delle cartelle esattoriali, che, secondo il vigente testo dell'[art. 68](#) del DL 18/2020, è scaduta il 15 ottobre.

Stando alla bozza, sono postergati al **31 gennaio 2021** i termini di pagamento scadenti dall'8 marzo 2020 al **31 dicembre 2020** (il termine era fissato al 15 ottobre 2020) derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli Agenti della riscossione.

In teoria, la proroga, come sancisce l'[art. 68](#) del DL 18/2020, riguarda anche avvisi di addebito INPS e accertamenti esecutivi, ma, come noto, l'Agenzia delle Entrate (vedasi tra i tanti interventi la circolare [5](#) del 2020) sostiene che la proroga opera sì per gli accertamenti esecutivi, ma solo quando il carico è **trasmesso all'Agente** della riscossione. Insomma, un modo per dire che non c'è la proroga, visto che il carico è affidato all'esattore decorsi i termini di pagamento.

Dovrebbero del pari essere sospesi i versamenti di rate da dilazione dei ruoli che scadono dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020 (anche in tal caso, il termine era del 15 ottobre). Queste somme andranno pagate, in unica soluzione, entro il 31 gennaio 2021.

Bisogna evidenziare che per le domande di dilazione accolte se riferite a **domande** presentate sino al 31 dicembre 2020, la decadenza non si ha, come di consueto, per effetto del mancato pagamento di cinque rate anche non consecutive, ma di dieci.

Anche i **pignoramenti di stipendi e salari**, nei limiti dell'[art. 152](#) del DL 34/2020, sono sospesi sino a fine anno. Considerati i vari rinvii normativi, pure le procedure di blocco dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni risultano sospese sino a fine anno.

La vera novità del DL è la proroga, indiscriminata e per ben due anni, dei **termini di notifica** delle cartelle di pagamento.

Nell'[art. 68](#) del DL 18/2020 viene inserito il comma 4-bis, per quel che interessa ai nostri fini così formulato: "Con riferimento ai carichi, relativi alle entrate tributarie e non tributarie, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis, sono prorogati di dodici mesi: (...) salvo quanto previsto dall'(n.d.a. [art. 157](#) co. 3 del DL 34/2020) i termini di decadenza e prescrizione in scadenza nell'anno

2021 per la notifica delle cartelle di pagamento. Relativamente ai termini di decadenza e prescrizione in scadenza nell'anno 2020 per la notifica delle cartelle di pagamento, si applica quanto disposto **dall'articolo 12, comma 2**, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159".

Rammentiamo che, in merito alle notifiche delle cartelle, i termini possono, a seconda della fattispecie e del comparto di riferimento, essere di prescrizione o di decadenza: è con riferimento ai termini decadenziali che la proroga attribuisce un notevole vantaggio all'esattore, posto che, pure in assenza di proroga, i termini di prescrizione possono in ogni momento essere interrotti.

Allora, per i termini in scadenza nel 2021, sembra che la modifica, salvo alcune entrate anche extratributarie peculiari, abbia **poco valore**. In forza dell'[art. 157](#) co. 3 del DL 34/2020, le cartelle in scadenza ex [art. 25](#) del DPR 602/73 nel 2021 già sono posticipate di un anno.

Invece, l'ultimo periodo acquista molta importanza, ed è formulato in modo da **non lasciare spazio** a diverse opzioni interpretative: tutti i termini decadenziali e prescrizionali di notifica delle cartelle di pagamento in scadenza a fine 2020, slittano al 31 dicembre 2022, basta leggere l'[art. 12](#) comma del DLgs. 159/2015, e non possono esserci dubbi al riguardo.

Per fare un esempio, i 36-bis sull'anno 2016 (dichiarazione presentata nel 2017), in scadenza a fine anno, slittano al 2022.

## Sospesi anche i pignoramenti

Come molti ricorderanno, il legislatore aveva già tentato di introdurre una norma identica per gli accertamenti, ma ora il tutto è contenuto nell'[art. 157](#) del DL 34/2020, che ha previsto uno strano "**sdoppiamento**" tra emissione e notifica dell'atto.

Se il testo del decreto verrà confermato, gli Agenti della riscossione avranno **due anni di tempo in più** per notificare le cartelle che avrebbero dovuto essere notificate a fine anno.

In modo analogo a quanto era successo per la proroga degli avvisi di accertamento, manca la ciliegina sulla torta: l'affermazione, magari proveniente da esponenti apicali degli Agenti della riscossione, secondo cui si tratta di norme **favorevoli ai contribuenti**, che così facendo avranno più tempo per pagare.

# Nuovi codici natura anche per il plafond dell'esportatore abituale

Le specifiche tecniche introducono codici più dettagliati per distinguere le diverse operazioni non imponibili

/ Sandro CERATO

I nuovi codici natura delle operazioni non imponibili che generano lo status di esportatore abituale da indicare nella fattura elettronica ricalcano lo stesso dettaglio richiesto nel **rigo VE30** del modello IVA. Con le specifiche tecniche del provvedimento delle Entrate del **28 febbraio 2020** sono stati introdotti anche nuovi codici per individuare la "natura" delle operazioni, che richiedono un maggior grado di dettaglio rispetto a prima.

Il successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 20 aprile 2020, n. **166579**, tenendo conto dell'impatto della pandemia COVID-19, ha posticipato l'obbligo di adozione dei nuovi codici a partire dal **1° gennaio 2021**, anche se facoltativamente già dallo scorso **1° ottobre** è possibile utilizzarli.

Le novità descritte incidono anche in relazione alle operazioni che concorrono alla formazione dello status di **esportatore abituale**, in quanto nell'ambito delle operazioni non imponibili le specifiche tecniche introducono codici "natura" più dettagliati per distinguere le diverse operazioni non imponibili.

Va segnalato che le nuove specifiche tecniche, e in particolare i nuovi codici della natura delle operazioni, hanno come obiettivo quello di consentire la predisposizione della bozza della futura dichiarazione IVA **pre-compilata**.

Con riguardo alle operazioni che concorrono alla formazione dello status di esportatore abituale, i nuovi codici natura ricalcano infatti il dettaglio richiesto nella compilazione del rigo VE30 del modello IVA in cui devono essere indicate le operazioni **non imponibili** che concorrono alla formazione del **plafond** di esportatore abituale.

## Ricalcato il dettaglio richiesto nel rigo VE30 del modello IVA

In particolare, nel predetto rigo deve essere indicato nel campo 1 il totale delle stesse, mentre nei successivi campi da 2 a 5 deve essere fornito un dettaglio che trova corrispondenza con le nuove specifiche tecniche da inserire nella fattura elettronica.

Più in dettaglio:

- nel campo 2 devono essere indicate le **esportazioni** di beni di cui all'[art. 8](#), lett. a) e b) del DPR n. 633/72 (dirette, triangolari e a cura del cessionario non residente), nonché le cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con invio al di fuori della Ue (di cui all'[art. 50-bis](#), comma 4, lett. g del DL n. 331/93). Per tali operazioni il codice "natura" da indicare nella fattura elettronica è **N3.1**, che nel caso delle operazioni triangolari riguarda sia il primo cedente che il promotore della triangolazione;
- nel campo 3 devono essere indicate le **cessioni intracomunitarie** di beni di cui all'[art. 41](#) del DL n. 331/93, sia dirette che triangolari, evidenziando che per queste ultime si devono intendere sia quelle di cui all'[art. 58](#) del DL n. 331/93 (che riguardano il primo cedente nazionale che emette fattura nei confronti del promotore soggetto Iva nazionale), sia quelle in cui il cedente nazionale consegna i beni in uno Stato Ue diverso da quello in cui è stabilito l'acquirente (triangolare promossa da soggetto passivi stabilito in altro Stato Ue). Nel campo in questione devono essere inserite anche le cessioni intracomunitarie di beni con prelievo e partenza da un deposito IVA ([art. 50-bis](#), comma 4, lett. f del DL n. 331/93). Per tali operazioni il codice "natura" da indicare nella fattura elettronica è **N3.2**;
- nel campo 4 devono essere indicate tutte le cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori soggetti passivi stabiliti a **San Marino**, che nella fattura elettronica sono indicate con il codice natura **N3.3**;
- nel campo 5, infine, deve essere indicato l'ammontare complessivo delle **cessioni assimilate alle esportazioni**. Devono quindi essere indicate, ad esempio, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi assimilate alle esportazioni di cui all'[art. 8-bis](#) del DPR n. 633/72 (solo se effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa), i servizi internazionali di cui all'[art. 9](#) del DPR n. 633/72 (solo se effettuati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa), nonché i corrispettivi delle operazioni effettuate ai sensi dell'art. 72 (operazioni effettuate nei confronti di ambasciate, comandi militari, ecc.), nonché quelle poste in essere nei confronti di soggetti stabiliti nello Stato del Vaticano ([art. 71](#) del DPR n. 633/72). Per tali operazioni il codice "natura" da inserire nella fattura elettronica è **N3.4**.

# Eco e superbonus confermati con stufe e caminetti fissi di qualsiasi potenza

Via libera anche se la somma delle potenze nominali del focolare degli apparecchi al servizio della singola unità immobiliare è inferiore a 5 kW

/ Enrico ZANETTI

Se l'edificio ha come impianto di riscaldamento stufe, caminetti o apparecchi di riscaldamento localizzato ad energia radiante, può considerarsi sicuramente dotato di **impianto di riscaldamento**, ai fini della possibilità di fruire dell'ecobonus e del superbonus per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati su di esso, ogni qual volta questi impianti sono fissi, a prescindere dalla loro potenza.

Il chiarimento che era stato caldeggiato (si veda "[Eco-bonus e superbonus con stufe e caminetti](#)" del 1° ottobre 2020), alla luce delle modifiche recentemente introdotte dall'[art. 3](#) del DLgs. 48/2020 alla lett. i-*tricies*) dell'[art. 2](#) del DLgs. 192/2005, è stato infine reso in occasione della pubblicazione sul sito dell'ENEA delle [FAQ](#) di ottobre 2020, condivise con Agenzia delle Entrate e Ministero dello Sviluppo Economico.

Per poter beneficiare dell'ecobonus e del superbonus per gli interventi di riqualificazione energetica è necessario che l'immobile oggetto degli interventi risulti dotato di un impianto di riscaldamento (con la sola eccezione, ricorda la circ. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2020 n. [19](#), degli interventi di installazione dei **collettori solari** per la produzione di acqua calda, delle schermature solari e dei generatori alimentati da biomasse), che, nel caso di edifici collabenti, può anche essere non funzionante (ris. Agenzia Entrate 12 agosto 2009 n. [215](#)).

Fino a prima delle modifiche introdotte dal DLgs. [48/2020](#), la lett. i-*tricies*) dell'[art. 2](#) del DLgs. 192/2005 forniva la seguente definizione di **"impianto termico"**: "impianto tecnologico fisso destinato ai servizi di climatizzazione invernale o estiva degli ambienti, con o senza produzione di acqua calda sanitaria, o destinato alla sola produzione di acqua calda sanitaria, indipendentemente dal vettore energetico utilizzato, comprendente eventuali sistemi di produzione, distribuzione e utilizzazione del calore nonché gli organi di regolazione controllo. Sono compresi negli impianti termici gli impianti individuali di riscaldamento.

Non sono considerati impianti termici apparecchi quali: stufe, caminetti, apparecchi di riscaldamento localizzato ad energia radiante; tali apparecchi, se fissi, so-

no tuttavia assimilati agli impianti termici quando la **somma delle potenze** nominali del focolare degli apparecchi al servizio della singola unità immobiliare è maggiore o uguale a 5 KW. Non sono considerati impianti termici i sistemi dedicati esclusivamente alla produzione di acqua calda sanitaria al servizio di singole unità immobiliari ad uso residenziale e assimilate".

La nuova formulazione in vigore della lett. i-*tricies*) recita però ora: "impianto tecnologico fisso destinato ai servizi di climatizzazione invernale o estiva degli ambienti, con o senza produzione di acqua calda sanitaria, o destinato alla sola produzione di acqua calda sanitaria, **indipendentemente dal vettore** energetico utilizzato, comprendente eventuali sistemi di produzione, distribuzione e utilizzazione del calore nonché gli organi di regolazione controllo, eventualmente combinato con impianti di ventilazione. Non sono considerati impianti termici i sistemi dedicati esclusivamente alla produzione di acqua calda sanitaria al servizio di singole unità immobiliari ad uso residenziale e assimilate".

Di qui il dubbio per stufe, caminetti e apparecchi localizzati ad energia radiante fissi, ma di potenza **inferiore** a quella che risultava indicata dalla previgente formulazione della norma (prima sicuramente esclusi, ora, forse, da considerare ricompresi).

## Il chiarimento dalle FAQ Enea

Secondo la FAQ n. 4 pubblicata nel mese di ottobre sul sito dell'ENEA, "si desume che, ai fini della verifica della condizione richiesta per l'ecobonus e il Superbonus, l'impianto di climatizzazione invernale deve essere fisso, può essere alimentato con qualsiasi vettore energetico e **non ha limiti** sulla potenza minima inferiore". Via libera, dunque, come appariva ragionevole, a stufe, caminetti e apparecchi di riscaldamento localizzato ad energia radiante, purché fissi, anche se la somma delle potenze nominali del focolare degli apparecchi al servizio della singola unità immobiliare è inferiore a 5 kW.



# Si consolida il diritto al ristoro degli oneri fideiussori per i rimborsi IVA

Nuovo risultato positivo per i contribuenti nella corretta interpretazione della norma, con riferimento alle fattispecie antecedenti al 2018

/ Fabio Tullio COALOA e Andrea BONARIA

Si sta **consolidando** in maniera lineare e senza incertezze l'orientamento della Suprema Corte favorevole al ristoro al contribuente degli oneri fideiussori sopportati in relazione alla prestazione della garanzia prepedetica al rimborso del credito IVA in procedura c.d. "accelerata", ai sensi dell'[art. 38-bis](#) del DPR 633/72, senza che, naturalmente, siano intervenuti avvisi di accertamento dopo l'erogazione del credito richiesto. In particolare, la recente pronuncia della Cassazione n. [19756/2020](#), in perfetta continuità con quella n. 5508/2020 dello scorso febbraio, segna un nuovo, importante risultato positivo per i contribuenti nella **corretta interpretazione** della norma che costituisce la base giuridica di riferimento nella materia *de qua* – quantomeno con riferimento alle fattispecie antecedenti al 2018, come quelle sinora vagliate nei contenziosi – ovverosia l'[art. 8](#) comma 4 della L. 212/2000, secondo cui l'Agenzia delle Entrate è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento, la rateizzazione o il rimborso dei tributi, una volta che sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta.

Orbene, la sentenza in esame si apprezza sotto due profili: da una parte, preliminarmente, nella conferma del termine **prescrizione decennale** del diritto al ristoro degli oneri in parola, decorrente dal(l'ultimo) pagamento dell'onere derivante dalla fideiussione – diritto evidentemente non soggetto alla decadenza biennale ex [art. 21](#) comma 2 del DLgs. 546/92 (come, invece, erroneamente sostenuto da C.T. Prov. Milano n. [1184/2019](#)) – posto che l'istanza di rimborso non integra il fatto costitutivo del diritto ma solo i presupposti di esigibilità del credito per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso (Cass. n. 10180/2016; Cass. n. [1146/2018](#)); d'altro canto, nel merito, la Corte ha reiterato il richiamo alla Cassazione n. [16409/2015](#) – in verità chiarissima, eppure incomprensibilmente equivocata da una parte della giurisprudenza di merito (ad es. C.T. Prov. Milano n. [6323/2017](#)) – secondo cui l'[art. 8](#) comma 4 della L. 212/2000, laddove stabilisce "ha dovuto richiedere", si deve intendere non nel senso di un ipotetico obbligo normativo in tal senso, bensì con riferimento alla necessità, intesa come onere, della richiesta della garanzia in rapporto allo scopo perseguito, che consiste nell'ottenere la sospensione del pagamento di tributi, o la rateizzazione o il rimborso.

A tal proposito, è inoltre interessante rilevare che la

Cassazione ha giustificato il ristoro degli oneri fideiussori per ragioni anche **distinte** da quelle attinenti alla genesi del credito IVA a cui la garanzia accede: in verità, quest'ultima assume la configurazione di "contratto autonomo di garanzia", con funzione indennitaria radicata nel rapporto di trasferimento, da un soggetto all'altro, del rischio derivante dalla insussistenza dei presupposti per ottenere il rimborso (Cass. SS.UU. n. [18520/2019](#)).

Peraltro, al di là delle motivazioni riguardanti l'ambito di applicazione dello Statuto del contribuente, non è inutile sottolineare, come pregevolmente fatto già dalla Cassazione n. [5508/2020](#), che sono innanzitutto i consolidati principi del **diritto Ue** in materia di IVA ad imporre la soluzione propugnata dalla Cassazione: a partire dalla causa C-78/00 *Commissione c. Italia* – riguardante la censura della normativa italiana di cui all'[art. 11](#) comma 1 del DL 16/93, che aveva sostanzialmente previsto un regime di sostituzione del rimborso dell'IVA con l'assegnazione di titoli di Stato, oltretutto consegnati tardivamente – la Corte di Giustizia Ue ha posto le basi per il principio secondo cui, se è vero che gli Stati membri dispongono di una certa libertà quanto alla determinazione delle modalità di rimborso dell'eccedenza IVA a credito, il sistema in concreto adottato non deve comunque far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo in sede di rimborso, nel pieno rispetto del principio di neutralità IVA ([C-387/16](#); [C-254/16](#); [C-107/10](#)).

Se tutto ciò potrebbe indurre a ritenere chiusa una volta per tutte la questione, va purtuttavia tenuto presente che con l'[art. 7](#) della L. 167/2017, con decorrenza 2017, il legislatore ha introdotto un regime di **forfezione delle somme** riconoscibili a titolo di ristoro del costo della garanzia nella misura dello 0,15% per ogni anno di durata. Ancorché prevista con l'esplicita intenzione di chiudere la procedura d'infrazione n. 4080/2013, detta norma pone più di una perplessità, tanto di incompatibilità comunitaria quanto di illegittimità costituzionale, che sicuramente saranno oggetto di prossimo dibattito in sede giudiziale: per un verso, non sembra che il ricordato principio della giurisprudenza unionale legittimi una limitazione a priori delle spese da rifondere ai contribuenti, per l'altro, detto regime si sostanzia in un'irragionevole disparità di trattamento riguardo alla liquidazione delle spese connesse alle garanzie su crediti per tutte le imposte diverse dall'IVA, il che pare davvero tutt'altro che giustificabile.

# Le detrazioni edilizie non sono contributi da contabilizzare

Non vengono tassate quando spettanti a imprese tenute alla contabilizzazione dei fatti di gestione e a predisporre il bilancio di esercizio

/ Stefano SPINA e Enrico ZANETTI

Le detrazioni edilizie non rappresentano né un contributo né un credito di imposta, sono "uno strumento tecnico di cui dispone il legislatore per conseguire differenti finalità, quali ad esempio dare attuazione al principio della progressività dell'imposta o quale strumento di politica economica per orientare gli investimenti" e poiché la loro finalità "è proprio quella di ridurre il carico fiscale" **non** possono **"concorrere"** alla formazione della base imponibile.

Queste statuizioni di principio, rinvenibili nella risposta a interpello n. [901-445/2020](#) della DRE Piemonte, costituiscono un importante elemento di riflessione nel dibattito che si trascina ormai da anni, nella perdurante latitanza di indicazioni specifiche di prassi contabile ufficiale, circa la modalità di **rappresentazione contabile** del beneficio fiscale rappresentato dalle detrazioni "edilizie", quando spettanti a imprese tenute alla contabilizzazione dei fatti di gestione e alla predisposizione del bilancio di esercizio.

Secondo una parte della dottrina, infatti, anche un beneficio attribuito nella forma di detrazione IRPEF/IRES sarebbe assimilabile a "somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime" (principio contabile OIC n. [16](#), § 86) che, in quanto tali, andrebbero contabilizzate alla stregua di **contributi in conto impianti**.

Tale contabilizzazione porta però con sé il tema della derivazione fiscale del componente positivo di Conto economico contabilizzato nella voce A.5 (in caso di contabilizzazione della detrazione-contributo con il metodo indiretto), oppure del minor ammortamento contabilizzato nella voce B.10 (in caso di contabilizzazione della detrazione-contributo con il metodo diretto).

In realtà, mentre un credito di imposta utilizzabile in compensazione, o cedibile a terzi, pare senz'altro configurare gli estremi della somma erogata da un soggetto pubblico, ancorché nella peculiare forma di "moneta fiscale", il riconoscimento di un mero **"elemento di imposta"** (sia esso costituito da una detrazione scomputabile dall'imposta lorda o da una variazione fiscale in diminuzione della base imponibile) sembra più difficilmente inquadrabile nel concetto di "somma erogata".

Questa impostazione, cui sembra evidentemente aderire anche la DRE Piemonte nella propria risposta, implica che la detrazione IRPEF/IRES, che matura in ca-

po all'impresa che sostiene le spese detraibili sugli interventi agevolati, venga gestita **"direttamente"** nell'ambito della quantificazione delle imposte relative all'esercizio.

In pratica, la rilevazione è in questo caso "implicita" nella minore IRES che risulta dovuta per l'esercizio e nel corrispondente minore debito verso l'Erario per imposte correnti.

Questa impostazione ha peraltro il pregio di **non** determinare problematiche di derivazione fiscale suscettibili di **"alterare"** la base imponibile, rispetto a quella che si determinerebbe in assenza della detrazione e quindi, come confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate, di non concorrere alla formazione della base imponibile.

## Restano aperte le analoghe questioni con opzione per sconto o cessione

La richiamata risposta della DRE Piemonte aiuta senz'altro a irrobustire le fondamenta dell'impostazione pratica che già attualmente risulta largamente maggioritaria, ma lascia inevitabilmente aperte le analoghe questioni che sorgono nel caso in cui l'impresa, anziché fruire direttamente della detrazione come tale, eserciti una delle **opzioni**, ormai "generalizzate" dall'[art. 121](#) del DL 34/2020, per lo **sconto** sul corrispettivo o la **cessione** del credito di imposta corrispondente alla detrazione.

In questi casi, pare infatti evidente che si renda necessario procedere alla rilevazione contabile del **contributo anticipato** dal fornitore mediante lo sconto o derivante dalla "trasformazione" della detrazione in credito di imposta che viene contestualmente ceduto.

E insieme alla rilevazione contabile sorgono le inevitabili questioni di derivazione sul piano fiscale, in assenza di norme che stabiliscano l'irrilevanza ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP di questo contributo.

La questione meriterebbe **maggior attenzione** a livello legislativo e di prassi ufficiale, posto che gli imprenditori si stanno avvicinando gradualmente al mondo delle detrazioni immobiliari.

Tali istituti, nati per stimolare gli interventi di recupero o efficientamento energetico del patrimonio immobiliare a opera delle persone fisiche, sono stati gradualmente estesi, dalla stessa norma di legge o dalla prassi, ai titolari di reddito d'impresa i quali possono fruirne, a seconda delle situazioni, per migliorare gli immobili detenuti per lo svolgimento della propria attività

oppure anche per quelli da destinare alla vendita.



# Controllo sulle controllate sempre più invadente

Il Tribunale di Venezia impone agli amministratori della srl holding di recuperare i documenti presso la controllata in favore dei propri soci

/ Maurizio MEOLI

Il Tribunale di Venezia, con un provvedimento del [19 settembre](#) scorso, torna sul tema, estremamente problematico, dell'estensione dei poteri di controllo del **socio non amministratore di srl** sulla documentazione delle società controllate.

Nei due precedenti noti con soluzione positiva (Trib. Milano [27 settembre 2017](#) e Trib. Torino [20 febbraio 2019](#)) la decisione è stata fondata sul fatto che, nella specie, non si tratterebbe di mettere in discussione l'orientamento che esclude il controllo del socio sulla documentazione di società "indirettamente" partecipate, ma, piuttosto, di definire correttamente il perimetro dei poteri del socio di srl sui "documenti relativi alla **amministrazione della società**" da lui stesso "direttamente" partecipata. Tale formulazione, infatti, deve intendersi come comprensiva di tutta la documentazione ragionevolmente necessaria, ovvero in concreto esaminata/utilizzata, per l'esercizio delle proprie funzioni dall'organo amministrativo della srl soggetta al potere di controllo (ciò in ragione della coincidenza tra poteri di gestione e poteri di controllo).

Occorre anche evidenziare come, in entrambi i casi, si trattasse di holding non operative **controllanti al 100%** le società di cui si chiedeva la documentazione; peraltro, mentre in un caso (Trib. Torino) l'attività di direzione e coordinamento era debitamente pubblicizzata, nell'altro (Trib. Milano), attinente a una spa in grave situazione di crisi, tale attività era contestata dalla controllante. In entrambi i casi, inoltre, sembra che la documentazione concessa in visione al socio della controllante fosse solo quella comunque presente presso la stessa, per quanto in una ipotesi (Trib. Milano) si sia esteso il diritto alla documentazione "nella materiale **disponibilità giuridica**" della controllante. Sempre nel caso affrontato dal Tribunale di Milano, infine, si registrava la quasi integrale coincidenza degli amministratori tra controllante e controllata e la sussistenza di reciproci finanziamenti.

Nel caso esaminato dal Tribunale di Venezia, ora, la srl holding non operativa controllava una spa – società di cui si chiedeva la documentazione – "solo" al **63,27%**, senza provvedere, però, ad alcuno degli adempimenti pubblicitari, di cui all'[art. 2497-bis](#) c.c., in ordine all'attività di direzione e coordinamento (sussisteva, inoltre, un amministratore comune, l'identità dei sindaci e della società di revisione e l'inesistenza di rapporti di finanziamento). In tale situazione, il Tribunale di Venezia ribadisce, alla luce dei due ricordati precedenti, come il diritto di accesso abbia a oggetto quanto riguarda l'amministrazione della società, coinvolgendo anche quella documentazione, attinente alla, o propria della,

**controllata**, oppure riguardante i rapporti fra le due, che si trovi presso la srl controllante o che sia nella sua disponibilità; dovrebbe anzi presumersi, per tale presenza o disponibilità presso la controllante, che tale documentazione sia essenziale alla gestione dei rapporti della prima con la seconda, e quindi, alla gestione della srl.

Questa documentazione diverrebbe accessibile anche per far comprendere al socio della controllante se questa effettivamente diriga/coordini la controllata; e l'esercizio concreto dell'attività di direzione e coordinamento **costituisce attività amministrativa** della srl, oggetto del diritto di accesso.

Si pongono, peraltro, due problemi: un ingiustificato vantaggio ai soci della controllante, consentendosi loro l'accesso ai documenti della controllata **spa**, rispetto ai soci della controllata stessa, che non hanno, in ragione del tipo sociale, un identico diritto conoscitivo; il fatto di assicurare, anche quando la controllata sia una srl, ai soci della controllante l'accesso ai documenti di ambedue le società, precluso ai soci della controllata che possono accedere solo ai documenti della **propria partecipata**. Ne consegue – osserva in via generale il Tribunale di Venezia – la necessità di mantenere una chiara distinzione, anche relativamente al luogo di accesso, che eviti indebiti vantaggi per i soci della controllante.

A fronte di ciò, si osserva come sia da ammettere l'accesso ai documenti della controllante in capo al socio che abbia come scopo (anche prevalente) di ottenere elementi di valutazione della propria quota, ma si negano allo stesso strumenti ulteriori rispetto a quelli disponibili alla controllante che abbiano come unico fine e utilità di fargli conoscere il valore della partecipazione **della controllante nella controllata**. L'interesse a determinare il valore della partecipazione della srl nella controllata – dal quale dipende più o meno marcatamente il valore della stessa partecipazione del richiedente accesso nella srl controllante – non è idoneo a far superare i limiti di accesso propri del tipo societario della controllata.

Più in concreto si ritiene che il diritto di accesso sia da estendere a quella documentazione della controllata che non si trovi concretamente nella disponibilità attuale, diretta e propria della controllante, ma che gli amministratori della stessa abbiano **avuto disponibile** per l'esercizio della loro attività, e che sia stata restituita alla controllata; tale diritto implicherebbe, altresì, un dovere della controllante di rendersi parte diligente presso il terzo per **riottenere la disponibilità** di tali documenti ed esibirli ai propri soci.

# Esclusi dalla deduzione extracontabile dell'ammortamento i soggetti IAS/IFRS

La situazione fattuale di un soggetto IAS/IFRS si può però ritenere assimilabile a quella di un soggetto ITA-Gaap che si avvale di tale deduzione

/ Valeria RUSSO

In sede di conversione del DL "Agosto", è stata introdotta una specifica previsione che, per i soli soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile, consente, da un lato, di non effettuare nel bilancio 2020 fino al **100%** dell'ammortamento dei beni materiali e immateriali e, dall'altro, ne consente ugualmente la deduzione "in via extracontabile" ai fini IRES e IRAP. La norma espressamente **non si applica** ai soggetti IAS/IFRS.

Se appare evidente l'impossibilità per il legislatore nazionale di prevedere una deroga ai principi contabili internazionali che bloccasse gli ammortamenti 2020, qualche riflessione in più merita la scelta di non estendere ai soggetti IAS/IFRS la disposizione fiscale che – come detto – consente "con finalità agevolative" la **deduzione** ai fini IRES e IRAP delle quote di ammortamento.

L'[art. 60](#), comma 7-*bis* del DL 104/2020, conv. L. [126/2020](#), stabilisce che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio 2020 (per i soggetti solari) possono, anche in deroga all'[art. 2426](#), primo comma, n. 2) c.c., "non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato". Sotto il profilo civilistico è, quindi, consentito ai soggetti ITA Gaap di "**rinvviare**" ai bilanci successivi l'**ammortamento** delle immobilizzazioni materiali e immateriali accantonando in una riserva indisponibile l'ammontare degli ammortamenti non imputati a Conto economico.

La misura – che opera in deroga alle regole del codice civile e degli OIC [16](#) e [24](#) – è evidentemente finalizzata, nell'attuale congiuntura negativa derivante dall'emergenza sanitaria, a non deprimere ulteriormente l'utile di periodo con l'imputazione a Conto economico degli ammortamenti. Sotto il profilo fiscale, però, il legislatore ha introdotto una specifica previsione di natura agevolativa. Infatti, il comma 7-*quinqies* del citato [art. 60](#) consente la **deduzione** della quota di ammortamento ai fini IRES (con gli stessi limiti previsti dagli [artt. 102](#), [102-bis](#) e [103](#) del TUIR) e ai fini IRAP, "a prescindere dall'imputazione al conto economico". In altre parole, **anche in assenza di ammortamento contabile**, sarà possibile dedurre l'ammortamento fiscale operando un'apposita variazione in diminuzione nelle dichiarazioni dei redditi e IRAP.

Come detto, le disposizioni in commento non operano per i soggetti IAS/IFRS. Se tale impostazione è sicura-

mente necessitata sotto il profilo di bilancio, attesa l'impossibilità del legislatore nazionale di derogare alle previsioni degli standard comunitari, qualche riflessione merita la non applicazione ai soggetti IAS/IFRS dell'agevolazione fiscale.

Infatti, in base allo IAS [16](#) (§ 50 e 55), il valore ammortizzabile di un'attività materiale deve essere ripartito in base a un **criterio sistematico** durante la sua **vita utile** e l'ammortamento non cessa nel momento in cui l'attività resta inutilizzata oppure è ritirata dall'uso attivo, a meno che essa non sia completamente ammortizzata. Tale previsione, in sostanza, impedisce di "sospendere" l'ammortamento degli *asset* nel caso in cui gli stessi siano sottoutilizzati o completamente non utilizzati (ipotesi non rara nell'attuale scenario economico). Pertanto, in linea di prima approssimazione, dovendo necessariamente i soggetti IAS/IFRS rilevare a Conto economico gli ammortamenti, la scelta di non estendere a questi ultimi la deduzione extracontabile degli ammortamenti sarebbe perfettamente coerente.

Merita, però, evidenziare come lo stesso standard contabile precisi che "secondo il criterio dell'ammortamento in funzione dell'uso (per unità di prodotto), la quota di ammortamento può essere zero in assenza di produzione". La scelta del criterio di ammortamento da utilizzare è guidata dall'esigenza di riflettere le modalità con le quali si suppone che i benefici economici futuri del bene siano utilizzati dall'impresa; il criterio di ammortamento deve essere **rivisto** almeno alla chiusura di ogni esercizio e, se ci sono stati **cambiamenti significativi** nelle modalità attese di consumo dei benefici economici futuri generati da un bene, il criterio deve essere modificato per riflettere il cambiamento della modalità. Non si può escludere che l'attuale scenario economico possa far integrare i presupposti per addivenire una diversa scelta del criterio di ammortamento finora utilizzato e, in particolare, l'abbandono del criterio per quote costanti a favore del già ricordato metodo per unità di prodotto.

Ora, la situazione fattuale in cui si viene a trovare un soggetto IAS/IFRS che contabilizza una quota di ammortamento pari a 0 (in applicazione del metodo per unità di prodotto) si può ritenere assimilabile a quella di un soggetto ITA-Gaap che si avvale della facoltà dell'[art. 60](#), comma 7-*bis* del DL 104/2020. In quest'ottica, potrebbe non ritenersi pienamente **giustificata l'esclusione** dei primi dalla possibilità di dedurre in via extracontabile le quote di ammortamento non imputate a Conto economico.

# Approvato il decreto correttivo del Codice della crisi

Il decreto tiene conto dei pareri espressi dal Consiglio di Stato e dalle Commissioni parlamentari

/ Antonio NICOTRA

Nella giornata di ieri, con il comunicato stampa n. 67, il Consiglio dei Ministri ha reso noto che, su proposta del Ministro della giustizia, Alfonso Bonafede, è stato approvato, in esame **definitivo**, il decreto legislativo che introduce disposizioni integrative e correttive al DLgs. 12 gennaio 2019 n. 14, recante il "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155".

A tal proposito, si ricorda come la L. 20/2019 abbia delegato il Governo all'adozione delle disposizioni integrative e correttive al DLgs. 14/2019, entro **due anni** dalla sua entrata in vigore.

Per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 5 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "liquidità") conv. L. 40/2020, al fine di fronteggiare la crisi da COVID-19, l'entrata in vigore del Codice della crisi è stata prorogata al 1° settembre 2021 (si veda ["Rinvio al 1° settembre 2021 per il Codice della crisi e dell'insolvenza"](#), 14 aprile 2020).

In attuazione della delega, lo schema di decreto si prefigge l'obiettivo di emendare il DLgs. 14/2019 da eventuali refusi ed errori materiali, chiarire il contenuto delle disposizioni controverse, apportare - ove necessario - le modifiche dirette a coordinare, innanzitutto sotto un profilo logico-giuridico, la disciplina dei diversi istituti previsti dal Codice integrandoli, in coerenza con i principi ed i criteri già esercitati, di cui alla L. 155/2017, anche al fine di consentire una migliore funzionalità degli stessi.

Il decreto correttivo e integrativo del Codice della crisi e dell'insolvenza, tra le altre novità (si veda "In arrivo le

prime modifiche sostanziali al Codice della crisi" 10 ottobre 2020), interviene al fine di chiarire la nozione di **crisi**, sostituendo all'espressione "difficoltà" quella di **"squilibrio"** (art. 2 comma 1 lett. a) del DLgs. 14/2019) e ridefinendo il c.d. "indice della crisi" (art. 13 del DLgs. 14/2019), in modo da renderlo maggiormente descrittivo di una situazione di insolvenza **reversibile** piuttosto che di una situazione di predizione di insolvenza.

## Crisi intesa come "squilibrio economico-finanziario"

Lo schema di decreto, inoltre, riformula le norme riferite alle situazioni in presenza delle quali è possibile presumere lo svolgimento, da parte di un'impresa, dell'attività di **direzione** e coordinamento, chiarisce la nozione di **gruppo** di imprese (art. 2 comma 1 lett. h) del DLgs. 14/2019), precisando come restino esclusi dalla definizione normativa (oltre lo Stato) anche gli enti territoriali, ridefinisce le "misure **protettive**" del patrimonio del debitore e rende più stringenti le norme relative alla individuazione del componente degli "Organismi di composizione della crisi d'impresa" (**OCRI**) riconducibile al debitore in crisi.

Il decreto, inoltre, tiene conto anche dei **pareri** espressi dalla Sezione consultiva per gli atti normativi del Consiglio di Stato e dalle Commissioni parlamentari competenti (si veda ["Regole diverse per gestire le crisi d'impresa"](#), 24 giugno 2020 e ["Da incentivare i professionisti di fiducia in allerta e composizione della crisi"](#), 9 luglio 2020).

# Non c'è sempre solidarietà per l'imposta di registro con litisconsorzio facoltativo

La Suprema Corte ha ribadito che assume rilievo non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto racchiuso in essa, quale indice di capacità contributiva

/ Francesco BRANDI

In tema di imposta di registro, l'obbligazione solidale prevista dall'[art. 57](#) del DPR 131/86 per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione a una **sentenza** emessa in un giudizio con pluralità di parti non grava, quando si tratti di litisconsorzio facoltativo, sui soggetti che non siano parti del rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilievo non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto racchiuso in essa, quale indice di capacità contributiva. Ne consegue che il presupposto della solidarietà non può essere individuato nella mera situazione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto considerato nella sentenza.

Lo ha ricordato la Cassazione con l'ordinanza n. [21297](#) del 5 ottobre 2020, con cui ha **accolto il ricorso** presentato dagli eredi di una contribuente.

La vicenda parte dall'impugnazione di un avviso di liquidazione dell'imposta proporzionale di registro emessa dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una contribuente con riferimento a una sentenza emessa nel giudizio promosso da altro soggetto per **convalida di sequestro conservativo** sugli immobili di proprietà di un terzo, nel quale la contribuente aveva effettuato intervento volontario per ottenere l'esclusione dal sequestro dell'immobile da lei precedentemente acquistato.

La C.T. Reg. accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sfavorevole sentenza di primo grado, ritenendo che l'imposta di registro fosse dovuta anche dalla contribuente solo perché **parte di quel giudizio**.

Col proprio ricorso per Cassazione gli eredi della contribuente denunciavano, tra l'altro, violazione dell'art. 57 del DPR 131/1986, ritenendo che la Commissione tributaria avesse errato nel considerare la contribuente solidalmente obbligata al pagamento dell'imposta di registro per una sentenza emessa in un giudizio vertente tra altre parti e in cui la stessa aveva solo spiegato **intervento volontario** per vedersi riconoscere un diritto autonomo e distinto da quelle delle parti in causa e, quindi, totalmente estraneo al rapporto considerato nella sentenza.

Nell'accogliere il ricorso, la Suprema Corte precisa che il **litisconsorzio facoltativo** è una situazione processuale che non determina come effetto necessario la solidarietà nella debenza dell'imposta di registro.

Infatti, l'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del DPR 131/86 per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione a una sentenza emessa in un giudizio con pluralità di parti non grava, quando si tratti di litisconsorzio facoltativo, sui soggetti che non siano parti del rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilievo non la sentenza in quanto tale, ma il **rapporto racchiuso in essa**, quale indice di capacità contributiva.

In caso di litisconsorzio facoltativo, infatti, pur **nell'identità delle questioni**, ben può permanere l'autonomia dei rispettivi titoli, dei rapporti giuridici, delle singole *causae petendi* e dei singoli *petita*, con la conseguenza che le cause, per loro natura scindibili, restano distinte (*cf.* Cass. nn. [25790/2014](#), [25178/2015](#) e [1710/2018](#)).

## Si considerano le parti sostanziali del rapporto azionato

La necessità di considerare la **parti sostanziali del rapporto**, ovvero quelle che realizzano il presupposto espressivo di capacità contributiva, ha del resto portato la giurisprudenza di legittimità a escludere la legittimazione del notaio a chiedere il rimborso dell'imposta di cui si assuma l'indebito pagamento. In verità, il professionista – pur essendo coinvolto nell'imposizione in quanto pubblico ufficiale rogante l'atto e obbligato a richiedere la registrazione – risulta, tuttavia, estraneo al presupposto impositivo, che concerne unicamente le parti contraenti (*cf.* Cass. n. [12755/2016](#), si veda "[Il notaio non può richiedere il rimborso delle imposte ipotecaria e catastale](#)" del 22 giugno 2016).

L'ordinamento, infatti, riconduce in capo ai contraenti che partecipano alla stipulazione di un atto traslativo di ricchezza o regolativo di un affare "e soltanto a costoro, un'espressione di **capacità contributiva**", mentre la responsabilità del notaio per il pagamento dell'imposta principale trova fondamento in una fattispecie ulteriore e diversa da quella, tipicamente impositiva, propria dei contraenti, ossia "nel ruolo di garanzia a lui assegnato ex lege nel rafforzamento della pretesa dell'amministrazione finanziaria e della sua soddisfazione".

# Per la daziabilità delle royalties occorre qualcosa di più del controllo qualità

La Cassazione conferma l'orientamento conforme all'interpretazione unionale

/ Stefano COMISI

Il **controllo di qualità** non comporta la daziabilità delle royalties. Questo il principio riaffermato dalla Corte di Cassazione, con la sentenza 9 ottobre 2020 n. [21775](#).

Si sta, dunque, consolidando un orientamento di legittimità che trova assoluta rispondenza nella normativa e nei documenti di prassi dell'Unione europea (si veda anche la Cass. 5 giugno 2020 n. [10687](#)).

Il tema delle royalties, vale a dire i **diritti di licenza** sulla merce venduta, pagati dalla società licenziataria di un marchio alla società licenziante titolare dello stesso, è un tema di grande interesse per gli operatori doganali. La Suprema Corte nelle sue ultime decisioni ha precisato che, secondo la disciplina unionale, tali diritti di licenza concorrono alla determinazione del valore doganale delle merci se il compratore è tenuto a pagarli, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita dal fornitore estero, purché non siano già inclusi nel prezzo e si riferiscano specificatamente alle merci oggetto della valutazione (ai sensi del combinato disposto degli artt. 157 e 160 del previgente regolamento Ce n. [2454/93](#)). In particolare, il requisito della **"condizione di vendita"** si realizza quando il titolare del diritto di licenza esercita un effettivo controllo sul fornitore estero, ossia quando il licenziante è in grado di esercitare sullo stesso, di diritto o di fatto, un "potere di costrizione o di orientamento".

La Cassazione ha precisato che, per affermare la presenza di un **"controllo sul produttore"**, occorre avere riguardo ai criteri interpretativi individuati dalla Commissione europea nel Commento n. 11 della "Raccolta dei testi approvati dal Comitato del codice doganale" (Taxud/800/2002). Si tratta di una vera e propria fonte di soft law dell'Unione europea che individua una serie di situazioni di fatto, la combinazione delle quali può confermare la sussistenza di un "controllo".

L'elenco, riportato per intero dalla sentenza in commento, deve essere valutato attentamente per stabilire se le royalties assumono rilievo o meno ai fini della tassazione doganale. Ad esempio, sono **indici di "controllo"** situazioni in cui il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente o esiste un contratto diretto di produzione tra il licenziante ed il venditore. Ancora, si ritiene che possa integrare il potere di costrizione del fornitore il fatto che il licenziante limiti le quantità che possono essere prodotte.

Come recentemente confermato dalla stessa Suprema Corte (Cass. n. [10687/2020](#)) e dalla Corte di Giustizia (sentenza 9 luglio 2020 causa C-76/19) è necessaria una combinazione di **più fattori**, non essendo sufficiente uno solo di essi per potersi ritenere sussistente il controllo. La Cassazione e la Corte Ue, dunque, sostengono entrambe che un solo indice, di per sé considerato, non può dar luogo al potere di costrizione e orientamento del licenziante sui fornitori, giacché soltanto in tal caso il pagamento dei diritti di licenza costituisce una condizione di vendita.

La Cassazione, inoltre, nella sentenza in esame, ha operato un'importante distinzione: in caso di mero controllo di qualità non si ha daziabilità delle royalties, in quanto normalmente tale è una delle facoltà previste dal contratto di licenza; il controllo sul produttore, invece, si identifica attraverso i **richiamati canonici** della Commissione europea. Il controllo di qualità dei prodotti, infatti, è legato alla tutela del marchio oggetto di licenza e normalmente ha l'obiettivo di verificare che il fornitore rispetti gli standard di sicurezza dei prodotti oltre alla legittima volontà del licenziante di tutelare i diritti dei lavoratori in generale (con particolare attenzione all'esclusione di fabbriche ove si impieghi lavoro minorile).

Gli indici da cui rilevare un'ipotesi di controllo, invece, consistono in interventi reali e concreti del licenziante sull'attività del fornitore, sulla sua libertà di operare anche con **soggetti concorrenti** del licenziante e sull'attività, anche logistica, svolta all'interno della fabbrica. Essi, inoltre, rappresentano evidenti situazioni di fatto, che l'Ufficio ha l'onere di dimostrare (Cass. n. [10686/2020](#)).

Nel caso di specie, la Suprema Corte, da un'attenta analisi dei contratti di licenza conclusi tra i licenzianti e la licenziataria, ha concluso che il controllo del licenziante ha riguardato unicamente la qualità del prodotto, senza alcuna imposizione alla licenziataria circa la **scelta** dei produttori.

La sentenza di secondo grado della Commissione tributaria regionale di Milano, pertanto, ha correttamente **escluso** le royalties dal valore di transazione della merce, non essendo stato dimostrato un legame, tra il licenziante e i fornitori extra-europei, idoneo a configurare il requisito del "controllo sul produttore".