

Pirola
Pennuto
Zei
& Associati

studio di consulenza
tributaria e legale

TAX

NEWSLETTER / 16-30 APRILE 2018

🌐 PIROLAPENNUTOZEI.IT
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)
🐦 [@STUDIO_PIROLA](#)
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

LEGISLAZIONE

- 1.1** 4
Disposizioni di attuazione della disciplina in tema di Gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 70-*duodecies*, comma 6, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972. Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del 18 aprile 2018, n. 90
- 1.2** 4
Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 aprile 2018, Prot. n. 2018/85330 - Modalità di restituzione delle maggiori imposte versate per il periodo d'imposta 2016 da parte dei lavoratori che hanno esercitato l'opzione di cui all'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in attuazione dell'articolo 8-*bis* del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172
- 1.3** 5
Provvedimenti del 24 aprile 2018 (pubblicati il 26 aprile 2018), Prot. nn. 87316/2018 e 87319/2018. Disposizioni in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle comunicazioni ai fini del *Common Reporting Standard (CRS)* e della Direttiva 2014/107/UE del Consiglio (*DAC2*). Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 125650 del 4 luglio 2015 e aggiornamento degli allegati. Termine per la comunicazione delle informazioni relative all'anno 2017. Disposizioni in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle comunicazioni *FATCA*. Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 106541 del 7 agosto 2015 e aggiornamento degli allegati. Termine per la comunicazione delle informazioni relative all'anno 2017
- 1.4** 6
Provvedimento del 30 aprile 2018, Prot. n. 89757/2018. Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, commi 6, 6-*bis* e 6-*ter*, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127

PRASSI

- 2.1** 8
Trattamento fiscale dei corrispettivi ricevuti a seguito di costituzione e cessione di diritto reale di superficie. Circolare Ministeriale del 20 aprile 2018, n. 6/E
- 2.2** 9
Guida alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche relativa all'anno d'imposta 2017: spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, a detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione e per l'apposizione del visto di conformità. Circolare Ministeriale del 27 aprile 2018, n. 7/E
- 2.3** 9
Legge 27 dicembre 2017, n. 205 - novità in tema fatturazione e pagamento delle cessioni di carburanti. Circolare Ministeriale del 30 aprile 2018, n. 8/E

GIURISPRUDENZA

- 3.1** 13
Responsabilità degli *ex soci* - Oltre i limiti della liquidazione - Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sentenza del 19 aprile, 2018, n. 9672
- 3.2** 13
IVA - Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sentenza del 19 aprile 2018, n. 9670

LEGISLAZIONE

1.1

Disposizioni di attuazione della disciplina in tema di Gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 70-duodecies, comma 6, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972. Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del 18 aprile 2018, n. 90

Il Decreto Ministeriale del 6 aprile 2018 (commentato nella *Tax Newsletter* 1-15 aprile 2018, alla quale si rimanda) è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 90/2018. Il Decreto è intervenuto sui seguenti aspetti: 1) *costituzione del Gruppo IVA*; 2) *diritti ed obblighi nel Gruppo IVA*; 3) *fatturazione e certificazione dei corrispettivi*; 4) *registrazioni, liquidazioni e versamenti*; 5) *comunicazioni periodiche e dichiarazioni*; 6) *rimborsi IVA*¹. Il Decreto ha anche previsto una disposizione transitoria, a mente della quale in sede di prima applicazione della disciplina la dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA ha effetto dal 2019 qualora presentata entro il 15 novembre 2018.

1.2

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 aprile 2018, Prot. n. 2018/85330 - Modalità di restituzione delle maggiori imposte versate per il periodo d'imposta 2016 da parte dei lavoratori che hanno esercitato l'opzione di cui all'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in attuazione dell'articolo 8-bis del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito con modificazioni dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172 -

Il Provvedimento Prot. n. 2018/85330 - emanato in attuazione dell'art. 8-bis del Decreto Legge n. 148/2017 - dispone le modalità di restituzione delle maggiori imposte eventualmente versate per il 2016 dai soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime dei lavoratori cc.dd. *impatriati* (cfr. il comma 4 dell'art. 16 del Decreto Legislativo n. 147/2015)². I soggetti interessati, qualora abbiano validamente presentato la Dichiarazione dei Redditi per l'anno di imposta 2016, possono presentare una Dichiarazione integrativa

¹ La tematica dei rimborsi IVA è affrontata nell'art. 6 del Decreto; in particolare, i rimborsi IVA in capo al Gruppo IVA devono essere eseguiti a richiesta del rappresentante applicando le disposizioni di cui all'art. 38-bis del Decreto IVA. Sono state previste alcune disposizioni relativamente all'operatività dei rimborsi, ad esempio la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (richiesta, al ricorrere di particolari condizioni, ai fini del rimborso) deve attestare la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi da parte di tutti i componenti del Gruppo IVA. L'ecedenza IVA chiesta a rimborso in sede di Dichiarazione annuale è cedibile dal rappresentante del Gruppo IVA su delega dei soggetti partecipanti (cfr. artt. 1260 e ss. del C.C.).

² Al ricorrere delle condizioni previste dalla norma, dal 2016 il reddito prodotto in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 70% del suo ammontare per l'anno di imposta 2016; a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 150, lett. a), n. 2, della Legge n. 232/2016, n. 232, al 50% per cento del suo ammontare a partire dall'anno di imposta 2017. Cfr. i Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 marzo 2016, n. 46244 e del 31 marzo 2017, n. 64188.

(cfr. art. 2 D.P.R. n. 322/1998) conservando la documentazione rilevante a dimostrare la sussistenza dei presupposti richiesti al fine della fruizione del beneficio. In alternativa, possono recuperare le maggiori imposte eventualmente versate presentando un'istanza di rimborso in carta libera - ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602/1973 - allegando la documentazione rilevante a dimostrare la sussistenza dei presupposti per la fruizione del beneficio.

1.3

Provvedimenti del 24 aprile 2018 (pubblicati il 26 aprile 2018) nn. 87316/2018 e 87319/2018. Disposizioni in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle comunicazioni ai fini del *Common Reporting Standard (CRS)* e della Direttiva 2014/107/UE del Consiglio (*DAC2*). Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 125650 del 4 luglio 2015 e aggiornamento degli allegati. Termine per la comunicazione delle informazioni relative all'anno 2017. Disposizioni in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle comunicazioni *FATCA*. Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 106541 del 7 agosto 2015 e aggiornamento degli allegati. Termine per la comunicazione delle informazioni relative all'anno 2017

Come previsto nei Provvedimenti Ministeriali del 24 aprile 2018, gli operatori finanziari interessati dagli Accordi *FATCA* e *CRS/DAC2* potranno inviare all'Agenzia delle Entrate le comunicazioni relative al 2017 entro il 31 maggio 2018 (per il *FATCA*) ed entro il 20 giugno 2018 (per *CRS/DAC2*). Come specificato nel Comunicato Stampa dell'Agenzia delle Entrate del 26 aprile 2018, "i nuovi termini sono tati individuati per tenere conto delle recenti evoluzioni che hanno interessato la rete di scambio di informazioni sui conti finanziari a livello internazionale e per permettere agli operatori di effettuare integrazioni o correzioni". Si ricorda che il *FATCA* (*Foreign Account Tax Compliance Act*) è un Accordo sottoscritto dal nostro Paese con gli Stati Uniti il quale prevede lo scambio di informazioni finanziarie al fine di contrastare l'evasione fiscale internazionale, in particolare quella relativa a cittadini e residenti statunitensi attraverso conti correnti detenuti presso istituzioni finanziarie italiane e quella relativa a residenti italiani tramite conti correnti presso le istituzioni finanziarie statunitensi. Il *CRS* (*Common Reporting Standard*) e la Direttiva 2014/107/UE del Consiglio (*DAC2*) rientrano nell'ambito degli Accordi previsti per lo scambio automatico internazionale delle informazioni finanziarie, riguardante i Paesi OCSE e UE.

I Provvedimenti hanno anche aggiornato il relativo *software* di controllo messo a disposizione delle istituzioni finanziarie per consentire di avvalersi delle procedure indicate dall'*IRS* (Agenzia delle Entrate statunitense) per la comunicazione dei Codici Fiscali statunitensi sui c.d. "conti preesistenti". Inoltre, è

stato previsto un maggiore intervallo temporale (da 15 a 30 giorni) al fine di consentire alle istituzioni finanziarie di effettuare integrazioni e/o correzioni secondo le modalità tecniche previste per il trattamento delle comunicazioni nei termini.

1.4

Provvedimento del 30 aprile 2018, Prot. n. 89757/2018. Regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e per le relative variazioni, utilizzando il Sistema di Interscambio, nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere e per l'attuazione delle ulteriori disposizioni di cui all'articolo 1, commi 6, 6-bis e 6-ter, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127

Con il Provvedimento del 30 aprile 2018, Prot. n. 89757/2018, sono state previste le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche (cfr. l'art. 1, comma 909, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 che ha modificato l'art. 1 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127), nonché per la trasmissione telematica dei dati delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere. In particolare, sono state definite le regole tecniche per la corretta predisposizione della fattura elettronica e delle note di variazione, per la trasmissione e la ricezione dei *file* al *Sistema di Interscambio*, il ruolo che gli intermediari possono assumere nell'ambito del processo di fatturazione elettronica, nonché i servizi che l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione per la gestione del processo³. È stato precisato che la trasmissione dei *file* fattura elettronica al *Sistema di Interscambio* può essere effettuata mediante una PEC, i servizi *web* e mobile messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, ovvero mediante sistemi di cooperazione applicativa "*web service*" o trasmissione dati tra terminali remoti basato sul c.d. protocollo *FTP*. Al fine di consentire al *Sistema di Interscambio* di recapitare la fattura elettronica alla controparte, il soggetto emittente deve compilare nel *file* della fattura il campo "*CodiceDestinatario*", valorizzandolo con il codice numerico di 7 cifre o con il codice convenzionale indicato nelle specifiche tecniche del Provvedimento in commento e la *PEC* del soggetto cessionario/committente⁴.

3 Le regole tecniche definite nel Provvedimento sono valide anche per le fatture elettroniche relative alle cessioni di benzina o di gasolio e per le prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel contesto di un contratto di appalto di lavori, servizi ovvero forniture stipulato con un'Amministrazione Pubblica. Si ricorda che, relativamente alle cessioni di carburante, l'anticipazione della decorrenza di obbligo di fatturazione elettronica al 1° luglio 2018 è limitata alla benzina e al gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione. (Cfr. la Circolare n. 205/E/1998).

4 Se la fattura elettronica è destinata ad un consumatore finale, ad un soggetto IVA rientrante nei regimi agevolati di vantaggio o forfettario o dell'agricoltura, il soggetto emittente può valorizzare solamente il campo "*CodiceDestinatario*" con il codice convenzionale.

Il *Sistema di Interscambio*, nel caso di superamento dei controlli⁵, restituisce al soggetto trasmittente (al momento della consegna) una ricevuta in cui viene specificato il buon esito del processo di controllo e di recapito o messa a disposizione del *file*⁶.

L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione un servizio di consultazione dei *file* fattura transitati dal *Sistema di Interscambio* mediante il quale è possibile anche effettuare il *download* degli stessi: tale servizio è riservato esclusivamente al titolare dei dati (cedente/prestatore e cessionario/committente presenti in fattura), ovvero ad un intermediario - di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998 appositamente delegato dal titolare.

Per completezza, si osserva che il Provvedimento è composto da 12 articoli; segnaliamo in questa sede gli artt. 7, rubricato "*Conservazione delle fatture elettroniche*", e 9, rubricato "*Trasmissione telematica dei dati delle operazioni transfrontaliere*". Con riferimento a tale ultimo tema, è stato specificato che, in relazione alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, gli operatori IVA residenti devono trasmettere le seguenti informazioni: dati identificativi del cedente/prestatore, dati identificativi del cessionario/committente, data del documento comprovante l'operazione, data di registrazione (solamente per i documenti ricevuti e le relative note di variazione), numero del documento, base imponibile, aliquota IVA applicata ed imposta ovvero, se l'operazione non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione.

⁵ Prima di inoltrare la fattura elettronica al destinatario, il *Sistema di Interscambio* effettua una serie di controlli che riguardano la presenza all'interno del *file* delle informazioni obbligatoriamente previste e, per alcune di essi, la validità (ad esempio, l'esistenza nell'Anagrafe Tributaria della partita IVA del cedente/prestatore e del committente/cessionario, ovvero del Codice Fiscale qualora quest'ultimo sia un consumatore finale) e la coerenza (coerenza tra i valori dell'imponibile, dell'aliquota IVA e dell'imposta indicata nella fattura).

⁶ Come specificato nel Provvedimento in oggetto "[...] resta valido quanto più volte chiarito dall'Amministrazione Finanziaria in merito alla data di esigibilità dell'imposta, identificabile con la data riportata nella fattura ai sensi degli articoli 21 o 21-bis del d.P.R. n. 633/1972. In merito, invece, all'identificazione della data da cui decorrono i termini di detraibilità dell'imposta, la stessa viene identificata dalla data di ricezione attestata al destinatario dai canali telematici di ricezione ovvero dalla data di presa visione della fattura elettronica nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate in cui è stata depositata".

PRASSI

2.1

Trattamento fiscale dei corrispettivi ricevuti a seguito di costituzione e cessione di diritto reale di superficie. Circolare Ministeriale del 20 aprile 2018, n. 6/E

Nella Circolare n. 6/E/2018⁷ sono stati forniti alcuni chiarimenti relativamente al trattamento fiscale dei corrispettivi ricevuti a seguito di costituzione e cessione di diritto reale di superficie, alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza del 4 luglio 2014, n. 15333. In detta sentenza è stato affrontato il caso della cessione del diritto di superficie su di un terreno agricolo di proprietà di una persona fisica⁸. A giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, alla costituzione ed alla cessione di diritti reali di superficie deve essere applicata la normativa prevista per le cessioni a titolo oneroso e, in particolare, quella contenuta negli articoli 67⁹ e 68 del TUIR. Inoltre, posto che la costituzione del diritto di superficie genera una plusvalenza - qualora il terreno agricolo sia posseduto da meno di 5 anni e in ogni caso per le aree fabbricabili - occorre individuare le modalità di determinazione della stessa: in particolare, detta plusvalenza (nel caso di cessione del diritto di superficie acquistato da meno di 5 anni) sarà costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo di imposta ed il costo di acquisto del diritto stesso. Nella Circolare è stato precisato che *"nel caso in cui il diritto reale di superficie sia concesso senza un precedente acquisto a titolo oneroso, la plusvalenza sarà determinata individuando il "prezzo di acquisto" originario del diritto secondo un criterio di tipo proporzionale [...]"* - cfr. anche la Risoluzione Ministeriale n. 379/E/ 2008.

⁷ Cfr. anche la Circolare Ministeriale n. 36/E/2013, i cui chiarimenti devono intendersi superati.

⁸ È stato precisato che *"essendo il diritto di superficie un diritto reale, è pienamente applicabile l'articolo 9, comma 5, del TUIR, implicante l'equiparazione della disciplina fiscale relativa alla cessione a titolo oneroso della piena proprietà degli immobili agli atti che importano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento. Per la persona fisica, il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie costituisce dunque reddito diverso [...] qualora si tratti di area fabbricabile (sarà tassata la differenza tra il costo, rivalutato e maggiorato delle spese, ed il prezzo di vendita)"*.

⁹ L'art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR prevede che sono inclusi fra i redditi diversi - se non costituiscono redditi di capitale, ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente - *"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni [...]"*.

2.2

Guida alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche relativa all'anno d'imposta 2017: spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, a detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione e per l'apposizione del visto di conformità. Circolare Ministeriale del 27 aprile 2018, n. 7/E

La Circolare n. 7/E/2018 ha aggiornato la *Guida alla Dichiarazione dei Redditi delle persone fisiche* relativa al 2016, che costituisce una trattazione sistematica delle disposizioni relative a ritenute, oneri detraibili, deducibili, nonché crediti di imposta (ad esempio, credito di imposta per l'incremento dell'occupazione e per le erogazioni liberali a sostegno della cultura, c.d. *art - bonus*). Come specificato dall'Amministrazione Finanziaria l'obiettivo della Guida è quello di offrire a tutti gli operatori, "*in omaggio ai principi della trasparenza e soprattutto della collaborazione sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica del potenziamento della tax compliance*", uno strumento che garantisce un'applicazione uniforme delle norme sul territorio nazionale. La Circolare ha fornito anche alcune precisazioni relativamente al rilascio del c.d. *visto di conformità* (si confronti l'art. 6 del Decreto Legislativo n. 175/2014 che ha modificato la disciplina del visto di conformità infedele, contenuta nell'art. 39, comma 1, lettera a), del Decreto n. 241/1997 e, a livello di prassi applicativa, la Circolare Ministeriale n. 7/E/2015).

2.3

Legge 27 dicembre 2017, n. 205 - novità in tema fatturazione e pagamento delle cessioni di carburanti. Circolare Ministeriale del 30 aprile 2018, n. 8/E

Con la Circolare Ministeriale n. 8/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti relativamente alle novità in tema di fatturazione e di pagamento delle cessioni di carburanti, introdotte dalla Legge di *bilancio 2018*¹⁰.

Cessione di carburanti

A decorrere dal 1° luglio 2018, la cessione di benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori dovrà essere necessariamente documentata con l'emissione di fattura elettronica.

¹⁰ A partire dal 1° gennaio 2019 è stato introdotto l'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato; tale obbligo è stato anticipato al 1° luglio 2018 per le fatture relative a cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, nonché per le prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'Amministrazione Pubblica.

L'anticipazione dell'obbligo di fatturazione elettronica al 1° luglio 2018 non riguarda (ad esempio) le cessioni di benzina per motori che fanno parte di gruppi elettrogeni, impianti di riscaldamento, attrezzi vari, utensili da giardinaggio.

Per quanto concerne il contenuto della fattura deve farsi riferimento agli 21 e 21-*bis* del Decreto IVA; tra gli elementi individuati come obbligatori da tali norme, con specifico riferimento ai carburanti, non figurano - ad esempio - la targa o altro estremo identificativo del veicolo al quale sono destinati (casa costruttrice, modello), come invece previsto per la c.d. "*scheda carburante*". È stato specificato che se un soggetto passivo si rifornisce di benzina per il proprio veicolo aziendale presso un impianto stradale di distribuzione e contestualmente vi faccia eseguire un qualche intervento (ad esempio, riparazione/sostituzione parti, lavaggio), ovvero acquisti beni/servizi di altra tipologia non legati al veicolo, la fattura che documenta cumulativamente tali operazioni dovrà necessariamente essere rilasciata in forma elettronica.

Fatture differite

Nell'ambito delle cessioni di carburanti come sopra identificate, qualora le stesse siano accompagnate da un documento analogico o informatico - che abbia i contenuti previsti dal Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472¹¹ - sarà possibile emettere un'unica fattura, entro il 15 del mese successivo, che riepiloghi tutte le operazioni avvenute nel mese precedente tra i medesimi soggetti.

Registrazione e conservazione delle fatture

Con particolare riferimento alla conservazione delle fatture, come previsto nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018, Prot. n. 89757/2018, per chi aderirà ad apposito accordo di servizio (mediante modalità *online*), tutte le fatture elettroniche emesse o ricevute dall'operatore attraverso il *Sistema di Interscambio* saranno portate in conservazione secondo i termini e le condizioni riportati nell'accordo di servizio, utilizzando il servizio reso gratuitamente disponibile dall'Agenzia delle Entrate.

Cessione di carburanti e modalità di pagamento

I mezzi di pagamento ritenuti idonei a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni sono stati

¹¹ In particolare, indicazione della data, delle generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti.

individuati sia dalla *Legge di Bilancio 2018* che dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Prot, n.73203 del 4 aprile 2018. Tali strumenti devono essere considerati idonei anche ai fini della deducibilità dei costi sostenuti. Infatti, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate “[...] se, dunque, come esplicitato nel provvedimento direttoriale del 4 aprile 2018, l’impiego degli stessi, da un lato, risulta necessario per la deduzione dei costi relativi all’acquisto di carburante in base al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 [...] indipendentemente dal relativo quantum, dal veicolo di riferimento (ivi inclusi le autovetture, gli autocarri, i trattori stradali, i motoveicoli) in uso esclusivo o promiscuo e dal soggetto passivo che vi procede (professionista, autotrasportatore, ecc.) [...] dall’altro, non può negarsi l’idoneità di tali strumenti a dare prova di chi ha sostenuto la spesa e, conseguentemente, in presenza degli ulteriori elementi previsti dal T.U.I.R. (quali, ad esempio, inerenza, competenza e congruità), la relativa deduzione”.

Peculiarità di alcuni strumenti di pagamento

Sono stati forniti alcuni chiarimenti relativamente ai seguenti strumenti di pagamento:

- carte e buoni carburante: l'Agenzia delle Entrate, dopo aver fatto esplicito riferimento alle carte utilizzate nei c.d. contratti di “netting” (cfr. le Circolari Ministeriali n. 205/E/1998 e n. 42/E/2012), ha riportato il seguente esempio. Se una compagnia petrolifera emette buoni carburante (ma anche carte, ricaricabili o meno, ovvero altri strumenti) che consentono al cessionario di recarsi presso un impianto stradale di distribuzione gestito dalla medesima compagnia e rifornirsi di benzina secondo l'accordo tra le parti, l'operazione andrà necessariamente documentata tramite l'emissione di una fattura elettronica al momento della cessione/ricarica¹²;
- carte di credito, di debito e prepagate¹³: qualora il pagamento avvenga con carta di credito/debito/prepagata del dipendente ed il relativo ammontare gli sia rimborsato, non vi è dubbio che la riferibilità della spesa al datore di lavoro ne consentirà la deducibilità.

Credito di imposta

L'art. 1, comma 924, della *Legge di Bilancio 2018* riconosce agli esercenti di impianti di distribuzione di

¹² Tale precisazione è in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (cfr., ad esempio, la sentenza 21 febbraio 2006, Causa C-419/02) e trova conferma nella Direttiva 27 giugno 2016, n. 2016/1065, la quale ha espressamente codificato la differenza tra “buono monouso” e “buono multiuso”.

¹³ Sono validi i pagamenti effettuati dal soggetto passivo d'imposta in via mediata, ma allo stesso riconducibili secondo una catena ininterrotta di corrispondenze con strumenti tracciabili.



carburante un credito d'imposta pari al 50% del totale delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate, a partire dal 1° luglio 2018, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di credito, emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 605/1973. Tale credito di imposta dovrà riconoscersi a tutti gli esercenti di impianti di distribuzione di carburante per le transazioni effettuate, a partire dal 1° luglio 2018, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di debito o prepagate.

Obblighi di certificazione delle prestazioni rese da subappaltatori e sub contraenti

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta marginalmente anche sugli obblighi di fatturazione elettronica delle prestazioni, rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese operanti nel quadro di un contratto di appalto con un'Amministrazione Pubblica. In attesa di uno specifico documento di prassi che dovrà essere emanato sul tema, nella Circolare è stato fornito il seguente esempio: qualora l'impresa A stipuli un contratto di appalto con la Pubblica Amministrazione X ed un (sub)appalto/contratto con B e C per la realizzazione di alcune delle opere, le prestazioni rese da A ad X saranno documentate con fattura elettronica, al pari di quelle da B o C ad A¹⁴. Se invece B e/o C si avvalessero di beni/servizi resi da un ulteriore soggetto (ad esempio, D) per adempiere gli obblighi derivanti dal (sub)appalto/contratto, D resterebbe libero di emettere fatture secondo le regole ordinarie (i.e. in formato analogico, almeno fino al 1° gennaio 2019).

¹⁴ Si precisa che tale specifica disposizione in commento (cfr. art. 1, comma 917, lettera b) della *Legge di Bilancio 2018*) troverà applicazione per i soli rapporti - appalti e/o altri contratti - "diretti" tra il soggetto titolare del contratto e la Pubblica Amministrazione, nonché tra il primo e coloro di cui egli si avvale, con esclusione degli ulteriori passaggi successivi.

GIURISPRUDENZA

3.1

Responsabilità degli ex soci - Oltre i limiti della liquidazione - Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sentenza del 19 aprile, 2018, n. 9672

Con la Sentenza del 19 aprile 2018, n. 9672, la Corte di Cassazione si è pronunciata in materia di responsabilità di cui all'art. 2495 C.C.,¹⁵ chiarendo che in materia di riscossione delle imposte di società cancellate gli ex soci (nella specie, una SRL) sono responsabili della cartella di pagamento emessa prima dell'estinzione della società. Tale orientamento è in linea con i principi affermati dalle Sezioni Unite nn. 6070 e 6072 del 12 marzo del 2013, che individuano sempre nei soci coloro che sono destinati a succedere nei rapporti debitori, già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della cancellazione, a prescindere dall'aver questi goduto o meno di qualche riparto in sede di bilancio di liquidazione.

3.2

IVA - Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sentenza del 19 aprile 2018, n. 9670

Con la Sentenza n. 9670 la Corte di Cassazione si è espressa in tema delle operazioni esenti ai fini IVA (i.e. operazioni esenti di finanziamento delle società controllate), richiamando anche alcuni pronunciamenti della Corte di Giustizia UE (cfr. Sentenza *Securenta Göttinger*¹⁶). In particolare, è stato precisato che ai fini del calcolo della percentuale di detraibilità dell'IVA sugli acquisti risulta decisiva la composizione della cifra di affari del soggetto passivo: per verificare se una determinata operazione attiva rientri o meno nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti, occorre avere riguardo all'attività effettivamente svolta dall'impresa, poiché ai fini dell'imposta rileva il volume di affari del contribuente (costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi compiute) e, quindi, l'attività in concreto esercitata (cfr. anche le Sentenze n. 7654/2017 e n. 4613/2016).

¹⁵ Tale articolo disciplina l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore verso i creditori, che si fonda sull'inosservanza degli obblighi del liquidatore attinenti alla fase della liquidazione. La questione è stata puntualmente affrontata dalla Corte di Cassazione nelle sentenze emesse a Sezioni Unite del 12 marzo 2013, nn. 6070 e 6072.

¹⁶ Sentenza della Corte di Giustizia UE del 13 marzo 2008.

TAX NEWSLETTER | 16-30 APRILE 2018

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 30 APRILE 2018.

LA PRESENTE NEWSLETTER ILLUSTRA LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI E ALCUNE QUESTIONI DI INTERESSE GENERALE, E RAPPRESENTA DUNQUE UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.

PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO A CONTATTARE IL VOSTRO PARTNER DI RIFERIMENTO O AD INVIARE UN'EMAIL A UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM