

MORRI  
ROSSETTI

# Tax Weekly Roundup

Venerdì 1 dicembre 2023

Nr. 45/2023

## TAX WEEKLY ROUNDUP

*Il Tax Weekly Roundup dello Studio contiene alcuni dei principali chiarimenti di prassi e giurisprudenza resi nella settimana corrente, relativamente ai seguenti argomenti.*

1. *Note di variazione Iva solo alla chiusura dei giudizi pendenti*
2. *Rimborso anomalo dell'IVA ammesso in caso di incolpevole emissione della nota credito*
3. *Acquisto di bonus edilizi: il differenziale positivo non è reddito*
4. *Liquidatore responsabile anche in assenza dell'iscrizione a ruolo*
5. *Sequestro non motivabile solo con i normali rischi dell'attività d'impresa*
6. *Provvigioni non inerenti: prova severa per il Fisco*

### **Note di variazione Iva solo alla chiusura dei giudizi pendenti**

L'Agenzia delle entrate con la Risposta a istanza di interpello del 29 novembre 2023, n. 71, ha precisato che l'emissione della nota di variazione, per i fallimenti avviati prima del 26 maggio 2021, è possibile solo alla chiusura degli eventuali giudizi pendenti, in quanto è da quel momento che si avrà certezza delle somme definitivamente distribuite ai creditori.

L'Agenzia è tornata sul tema dell'emissione delle note di variazione, relativamente ad un'ipotesi di procedura fallimentare avviata prima dell'entrata in vigore della nuova formulazione dell'articolo 26 del DPR n. 633/1972, per la quale l'Istante ha ricevuto la comunicazione di chiusura del fallimento da parte del Tribunale nel corso del 2023; chiusura che, tuttavia, avviene in pendenza di giudizi in forza dell'articolo 118, comma 2, della legge fallimentare. L'istante riteneva possibile emettere la nota di variazione a seguito della comunicazione di chiusura del fallimento e nell'eventualità che, alla conclusione dei giudizi pendenti, dal progetto di ripartizione supplementare potesse discendere un importo a favore della Società, avrebbe provveduto ad emettere nota di debito per tale importo.

Di contro, l'Agenzia ha sostenuto che, nelle ipotesi di procedure fallimentari avviate prima del 26 maggio 2021, l'articolo 26, comma 2, del DPR n. 633/1972, ante modifica, prevedeva la possibilità di procedere con l'emissione della nota di variazione solo quando il soddisfacimento del creditore, attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo.

Il verificarsi di tale evento determina, da un lato, l'acclarata insolvenza dell'importo fatturato e l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale, dall'altro, la necessaria partecipazione del creditore al concorso. Il medesimo documento di prassi ha precisato altresì che nel fallimento, al fine di individuare l'infruttuosità della procedura, occorre fare riferimento alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso.

Trattandosi di procedura concorsuale avviata prima del 26 maggio 2021, non può che trovare applicazione il precedente disposto dell'articolo 26 che, fissando il dies a quo per l'emissione delle note di variazione in diminuzione al momento in cui si ha certezza dell'infruttuosità della procedura concorsuale nell'ipotesi di chiusura del fallimento «in pendenza di giudizi», richiede di attendere il termine dei predetti giudizi e l'esecutività dell'eventuale piano supplementare di riparto.

### **Rimborso anomalo dell'IVA ammesso in caso di incolpevole emissione della nota credito**

L'Agenzia delle entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 28 novembre 2023, n. 469, ha chiarito che è possibile ottenere la restituzione dell'IVA applicata erroneamente, quando è impossibile emettere una nota di variazione in diminuzione e ciò non dipende da una colpevole inerzia del soggetto passivo.

Nel caso in esame, era stata applicata, in via prudenziale, l'IVA sulle cessioni dei prodotti all'interno di un deposito fiscale per carburanti, mentre l'Agenzia delle Entrate aveva poi

riconosciuto la possibilità di fruire, del regime di sospensione dell'imposta ai sensi dell'art. 1, comma 939, della Legge n. 205/2017.

Per l'acquisto dei prodotti da immettere in deposito era stato erroneamente applicato il meccanismo del reverse charge, a fronte di un'operazione non soggetta. In tale ambito, si rende applicabile l'art. 6, comma 9-bis3, del DLgs n. 471/1997, tale per cui in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata in tali liquidazioni, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'art. 26, comma 3, del DPR 633/72, e dell'art. 21, comma 2, del DLgs. 546/92.

Al fine di correggere l'errore commesso, il debitore dell'imposta può, effettuare le annotazioni contabili di senso contrario a quelle erroneamente eseguite, salvo il caso in cui non abbia potuto esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA. In tale evenienza, è possibile ricorrere alla nota di variazione o, in subordine, nel caso in cui sia decorso il termine annuale previsto dall'art. 26, comma 3, del DPR 633/1972, all'istituto del rimborso "anomalo", di cui all'art. 30-ter del DPR n. 633/1972.

Per accedere a detto istituto, è essenziale che la mancata emissione della nota di variazione non dipenda da una mera inerzia colpevole del soggetto passivo. L'accesso al rimborso deve essere riconosciuto laddove, ad esempio, il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato ad emettere la nota di variazione in diminuzione.

### **Acquisto di bonus edilizi: il differenziale positivo non è reddito**

L'Agenzia delle entrate, con la Risposta a istanza di interpello del 30 novembre 2023 n. 472, ha chiarito che uno studio di commercialisti che intende acquistare dei crediti d'imposta per bonus edilizi non riconducibili allo svolgimento di prestazioni professionali, per un prezzo inferiore al valore degli stessi crediti, non dovrà imputare tale "differenziale positivo" in una delle categorie reddituali previste dal Tuir, in quanto l'operazione non genera reddito imponibile.

### **Liquidatore responsabile anche in assenza dell'iscrizione a ruolo**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 32790, depositata il 27 novembre 2023, ha statuito che azionare la responsabilità del liquidatore di società di capitali relativa alle imposte non versate, in base all'articolo 36 del DPR n. 602/1973, non è necessaria la preventiva iscrizione a ruolo dei tributi in capo alla società stessa. È ciò in quanto il mancato pagamento dei tributi costituisce un mero presupposto della responsabilità del liquidatore, trattandosi di responsabilità esclusivamente di stampo civilistico.

### **Sequestro non motivabile solo con i normali rischi dell'attività d'impresa**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 47640, depositata il 28 novembre 2023, ha statuito che il giudice non può limitarsi a motivare il pericolo di dispersione del profitto del reato, necessario per un sequestro contro una società, ipotizzando un potenziale futuro depauperamento del debitore, solo perché si tratta di impresa commerciale soggetta ad alterne fortune dipendenti da fattori anche non legati alla prudente gestione, che possono determinare mutamenti radicali anche in situazioni economicamente floride.

### **Provvigioni non inerenti: prova severa per il Fisco**

La Corte di Giustizia tributaria della Campania, nella sentenza n. 5124/16/2023 in tema di deducibilità dei costi d'impresa, ha statuito che l'antieconomicità di un costo – intesa come sproporzione fra la spesa e l'utilità che ne deriva rispetto alla produzione di ricavi – può costituire sintomo di difetto di inerenza. Pertanto, nel caso in cui il contribuente dimostri la riconducibilità dei costi all'attività d'impresa, l'ufficio deve fornire ulteriori elementi indiziari di inattendibilità della condotta del contribuente.

Nella fattispecie esaminata l'Agenzia delle entrate aveva contestato ad una Sas la deducibilità fiscale dei costi relativi alle provvigioni pagate ad un terzo in relazione ad un'attività di procacciamento d'affari. In particolare, il rilievo veniva giustificato in considerazione della mancata indicazione nelle fatture emesse di riferimenti specifici a rapporti contrattuali sussistenti tra le parti coinvolte, al

numero dei clienti procurati, nonché alla sussistenza di obblighi di pagamenti da effettuare a vista.

Confermando il giudizio dei giudici di prime cure, quelli d'appello hanno confermato l'illegittimità dell'accertamento, rilevando come l'Agenzia delle

entrate sia legittimata a sindacare la congruità dei costi appostati dal contribuente per la determinazione del reddito d'impresa solo in presenza di un comportamento che appaia manifestamente ed inspiegabilmente antieconomico.

\* \* \*

Per maggiori informazioni e approfondimenti, potete contattare:

**Davide Attilio Rossetti** - *Responsabile Dip. Tax Advisory*  
(Davide.Rossetti@MorriRossetti.it)

**Roberta De Pirro** - *Responsabile del Centro Studi*  
(Roberta.DePirro@MorriRossetti.it)

— Seguici su **LinkedIn** —



MORRI  
ROSSETTI



Morri Rossetti  
Piazza Eleonora Duse, 2  
20122 Milano  
[MorriRossetti.it](http://MorriRossetti.it)