

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

<b>Normativa e prassi in sintesi</b>	3
<b>Giurisprudenza in sintesi</b>	6
<b>Il focus giurisprudenziale</b>	
Lista Falciani: la Corte di Cassazione dalla sussunzione al senso comune	
<i>di Mara Pilla</i>	12
<b>PTT difensori in cerca di nuovi principi generali</b>	
Nuove credenziali di accesso ai servizi telematici di Entrate, Entrate-Riscossione e Dogane. Parte seconda	
<i>di Mara Pilla</i>	16
<b>Focus</b>	
DAC 6: definito il quadro normativo per le comunicazioni obbligatorie degli schemi elusivi <i>cross-border</i>	
<i>di Mauro Manca</i>	20
<b>Reddito di impresa</b>	
Dalla Cassazione un'apertura al "libero utilizzo" del Tfm per remunerare l'amministratore – Parte prima	
<i>di Fabio Garrini</i>	31
<b>Crisi e risanamento</b>	
Le ultime istruzioni dell'Agenzia delle entrate sulla gestione delle proposte di transazione fiscale	
<i>di Gianfranco Antico</i>	42
<b>Agevolazioni</b>	
La Legge di Bilancio 2021 allarga e semplifica il superbonus del 110%	
<i>di Andrea Bongi</i>	53

## **Revisione**

Le procedure di revisione obbligatorie (Isa Italia 501): la verifica dell'esistenza fisica del magazzino

*di Fabio Landuzzi* 60

## **Schemi di sintesi**

Credito per investimenti in beni strumentali 2021-2022

69

## **Il caso risolto**

L'autofattura non consente la detrazione integrale dell'Iva sull'auto a uso promiscuo senza corrispettivo

*di Centro studi tributari* 71

## **Scadenario**

Principali scadenze dal 1° al 15 febbraio 2021

75

# La circolare tributaria n. 4/2021

## Adempimenti

---

### **Slitta il termine per la comunicazione dati Sts**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 22 gennaio 2021, protocollo n. 20765, ha provveduto a prorogare all'8 febbraio 2021, i termini per la comunicazione, ai fini della dichiarazione dei redditi precompilata 2021, dei dati delle spese sanitarie messi a disposizione dal Sistema Tessera sanitaria.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 22/1/2021, prot. n. 20765](#)

## Agevolazioni

---

### **Via libera anche in caso di piena proprietà di un immobile e nuda dell'altro**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 58/E del 27 gennaio 2021, ha ammesso la fruizione del c.d. superbonus nel caso di edificio composto da 2 unità immobiliari e soggetto che di una ne è pieno proprietario e dell'altra solamente nudo proprietario.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 27/1/2021, n. 58/2021](#)

## Catasto

---

### **Al via il Sistema Integrato del Territorio**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 26 gennaio 2021, protocollo n. 24383, ha attivato, con decorrenza 1° febbraio 2021, progressivamente sull'intero territorio nazionale, a eccezione dei territori nei quali il Catasto è gestito, per delega dello Stato, dalle Province autonome di Trento e di Bolzano, il sistema tecnologico denominato Sistema Integrato del Territorio (SIT), per lo svolgimento delle funzioni di competenza dell'Agenzia delle entrate relative al catasto e ai servizi geotopocartografici, nonché in materia di anagrafe immobiliare integrata.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 26/1/2021, prot. n. 24383](#)

## Dichiarazioni

---

### **Approvato il modello per la *Digital Services Tax***

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 25 gennaio 2021, protocollo n. 22879, ha proceduto all'approvazione del modello DST (*Digital Services Tax*) per la dichiarazione dell'imposta sui servizi digitali, istituita dall'articolo 1, commi da 35 a 50, L. 145/2018, come modificato dall'articolo 1, comma 678, L. 160/2019, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 25/1/2021, prot. n. 22879](#)

### Imposta transazioni finanziarie

---

#### Requisiti per l'esenzione in caso di conferimento

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 54/E del 21 gennaio 2021, in riferimento alla cd. FTT (imposta sulle transazioni finanziarie), introdotta con l'articolo 1, commi da 491 a 500, L. 228/2012 (c.d. Legge di stabilità 2013), ha analizzato un'operazione di conferimento, negandone la riconducibilità a quelle "agevolate" di cui all'articolo 15, comma 1, lettera h), D.M. 21 febbraio 2013, in quanto l'oggetto dell'operazione di conferimento non è, come previsto, un insieme di quote o azioni che consentono alla società avente causa di acquisire (o integrare) il controllo sulla società, a prescindere dalla qualifica soggettiva del soggetto dante causa.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 21/1/2021, n. 54/2021](#)

### Irpef – Lavoro dipendente

---

#### Dies a quo per il recupero della maggior Irpef trattenuta dalla P.A.

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 55/E del 22 gennaio 2021, in relazione a una maggior Irpef versata da parte di dipendenti pubblici, ai fini del successivo recupero trova applicazione l'articolo 37, D.P.R. 602/1973, dal momento che la ritenuta è stata operata direttamente da un'Amministrazione dello Stato e non invece da un sostituto d'imposta, diverso dall'Amministrazione statale, nel qual caso opererebbe il successivo articolo 38, D.P.R. 602/1973. In relazione all'individuazione del *dies a quo* per la decorrenza dei 48 mesi entro i quali presentare l'istanza di rimborso, il consolidato indirizzo giurisprudenziale relativo alla decorrenza del termine decadenziale di cui all'articolo 38 è estensibile anche all'articolo 37, D.P.R. 602/1973. Ne deriva che il *dies a quo* per la decorrenza del termine di 48 mesi previsto dall'articolo 37, D.P.R. 602/1973 coincide con quello in cui la ritenuta è stata operata, considerato che, già al momento dell'erogazione dell'indennità l'obbligazione tributaria era certa e la parziale sua imponibilità, ai sensi dell'articolo 51, comma 6, Tuir, legittimava il contribuente alla presentazione dell'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 37, D.P.R. 602/1973.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 22/1/2021, n. 55/2021](#)

### Iva

---

#### Esenzione per i beni accessori a quelli per strumentazione per diagnostica per Covid -19

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 56/E del 25 gennaio 2021, ha riconosciuto l'esenzione Iva prevista dall'articolo 124, D.L. 34/2020, alla cessione di:

- coprisonda monouso per termometri timpanici: materiale di consumo monouso dedicato all'utilizzo del termometro che consente di misurare la temperatura corporea sul paziente evitando qualsiasi possibilità di contaminazione;
  - sensori per ossimetria cerebrale e somatica: sensori monouso destinati al monitoraggio della saturazione regionale di ossigeno che evitano qualsiasi possibilità di contaminazione;
  - sensori a dito per pulsossimetri riutilizzabili e monouso: materiale di consumo necessario alla rilevazione dei parametri di ossigeno tramite pulsossimetro
- in quanto, classificabili come beni accessori di prodotti rientranti nel perimetro oggettivo dell'esenzione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 25/1/2021, n. 56/2021](#)

### **Ai fini dell'esenzione le prestazioni di progettazione devono rientrare nel medesimo appalto**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 53/E del 21 gennaio 2021, ha ricondotto a Iva ordinaria le prestazioni di servizio di progettazione definitiva, di progettazione esecutiva e di coordinamento della sicurezza in fase di progettazione quando rese "autonomamente" ovvero mediante uno specifico rapporto contrattuale diverso rispetto a quello che disciplina ulteriori prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-*quinquies*.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 21/1/2021, n. 53/2021](#)

## Operazioni straordinarie

---

### **Niente realizzo controllato con quote di minoranza**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 57/E del 27 gennaio 2021, ha analizzato un'operazione di scambio mediante conferimento delle partecipazioni non di controllo detenute in una *holding* ed eventuale applicabilità della disciplina di cui all'articolo 177, comma 2-*bis*, Tuir, affermando che il rispetto delle soglie qualificate per le partecipazioni va effettuato tramite l'effetto demoltiplicativo e riguardare tutte.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 27/1/2021, n. 57/2021](#)

## Redditi diversi

---

### **Revirement sulla possibilità di cedere un bene a un valore inferiore al periziato**

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 1/E del 22 gennaio 2021, ha offerto alcuni chiarimenti relativamente alla rideterminazione del valore di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, riproposta dalla recente Legge di Bilancio 2021, anche in ragione di alcuni arresti di giurisprudenza di legittimità. È stato confermato che non sono rideterminabili i valori delle partecipazioni detenute in pmi negoziate all'AIM in quanto riconducibile a un mercato regolamentato. Nel caso di una partecipazione acquistata in regime di comunione dei beni da un coniuge, entrambi i coniugi devono procedere con il versamento dell'imposta sostitutiva per la quota a ciascuno imputabile. Tenuto conto che ai fini civilistici ciascun coniuge può disporre della propria quota, resta ferma la possibilità per ciascuno di essi di rideterminare esclusivamente il valore della partecipazione a lui riferibile. Infine, uniformandosi a quanto statuito dalla Corte di Cassazione con le sentenze a SS.UU. n. 2321/2020 e n. 2322/2020, l'indicazione nell'atto di vendita dell'immobile, di un corrispettivo inferiore rispetto al valore del cespite in precedenza rideterminato non determina la decadenza dal beneficio correlato al pregresso versamento dell'imposta sostitutiva, né la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo il valore storico del bene.

[Agenzia delle entrate, circolare, 22/1/2021, n. 1/E](#)

## La circolare tributaria n. 4/2021

### Accertamento

---

#### **Per aggredire i soci della società estinta è necessario dimostrarne la responsabilità**

Nell'ipotesi di cancellazione della società di capitali dal Registro Imprese, l'Amministrazione finanziaria può agire in via sussidiaria nei confronti dei soci, nei limiti di cui all'articolo 2495, cod. civ., sino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, ma è tenuta a dimostrare i presupposti della loro responsabilità e, cioè che, in concreto, vi sia stata distribuzione dell'attivo e che una quota di quest'ultimo sia stata riscossa, non potendo allegare per la prima volta in appello la circostanza, non dedotta in sede di accertamento, della distribuzione occulta di utili extracontabili (Cassazione n. 23916/2016). Pertanto, l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova (cfr. sentenze n. 13259/2015, n. 19142/2016, n. 23916/2016, n. 7236/2018 e n. 733/2019).

Cassazione – ordinanza n. 840 – 24 novembre 2020 – 19 gennaio 2021

#### **La mancata esibizione dell'autorizzazione non rende illegittimo l'accertamento**

In tema di accertamento dell'Iva, l'autorizzazione prescritta dal D.P.R. 633/1972, articolo 51, comma 2, n. 7, (nel testo, applicabile *ratione temporis*, risultante dalle modifiche introdotte dalla L. 413/1991, articolo 18, comma 2, lettera c) e d)), ai fini dell'espletamento delle indagini bancarie risponde a finalità di mero controllo delle dichiarazioni e dei versamenti d'imposta e non richiede alcuna motivazione; pertanto, la mancata esibizione della stessa all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite dall'ufficio o dalla G. di F., potendo l'illegittimità essere dichiarata soltanto nel caso in cui dette movimentazioni siano state acquisite in materiale mancanza dell'autorizzazione, e sempre che tale mancanza abbia prodotto un concreto pregiudizio per il contribuente (cfr. sentenze n. 16874/2009, n. 20420/2014 e n. 3628/2017).

Cassazione – ordinanza n. 839 – 10 novembre 2020 – 19 gennaio 2021

#### **Accertamento per mancata dichiarazione di attività nei paradisi fiscali**

In tema di accertamento tributario, sebbene la presunzione di evasione sancita dal D.L. 78/2009, articolo 12, comma 2, convertito, con modifiche, dalla L. 102/2009, con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, non sia suscettibile di essere applicata retroattivamente agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore (prevista dal 1° luglio 2009), stante la natura sostanziale e non procedimentale delle presunzioni, l'ufficio può ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione legale (redditi non dichiarati occultamente detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata) *sub specie* di presunzione semplice (cfr. sentenza n. 33893/2019).

Cassazione – ordinanza n. 741 – 20 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

## Agevolazioni

---

### Riqualificazione energetica anche per le società per lavori su immobili di terzi

Il beneficio fiscale, di cui alla L. 296/2006, articolo 1, commi 344 e ss., per le spese relative a interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, spetta anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa (incluse le società), i quali abbiano sostenuto spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi, trattandosi di un'agevolazione volta a incentivare il miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico a un generalizzato risparmio energetico, come si evince, peraltro, dalla formulazione letterale della predetta disposizione normativa che, non contemplando limitazioni di carattere soggettivo od oggettivo, prevede una generalizzata operatività della detrazione d'imposta (cfr. sentenze n. 19815/2019 e n. 29163/2019).

Cassazione – ordinanza n. 582 – 20 ottobre 2020 – 15 gennaio 2021

## Contenzioso tributario

---

### Applicazione del principio di non contestazione nel contenzioso tributario

Il principio di non contestazione opera anche nel processo tributario, nell'ambito del quale, tutt'avia, deve essere coordinato con quello, correlato alla specialità del contenzioso, secondo cui la mancata specifica presa di posizione dell'ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolta dal contribuente in via subordinata non equivale ad ammissione dei fatti posti a fondamento di essi, né determina il restringimento del *thema decidendum* ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'ente impositore, qualora le questioni da questo dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, tra tutte le possibili argomentazioni difensive rispetto ai motivi di opposizione (cfr. sentenze n. 7127/2019 e n. 19806/2019).

Cassazione – ordinanza n. 851 – 27 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

### L'inammissibilità per modifica della *causa petendi*

In tema di contenzioso tributario, si ha domanda nuova, inammissibile in appello, ai sensi del D.Lgs. 546/1992, articolo 57, comma 1, per modificazione della *causa petendi* quando il diverso titolo giuridico della pretesa, dedotto innanzi al giudice di secondo grado, essendo impostato su presupposti di fatto e su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, comporti il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato e, introducendo nel processo un nuovo tema d'indagine e di decisione, alteri l'oggetto sostanziale dell'azione ed i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio (cfr. ordinanze n. 2201/2012 e n. 15730/2020).

Cassazione – ordinanza n. 765 – 5 novembre 2020 – 19 gennaio 2021

## Ilor

---

### Esclusi i redditi dei collaboratori familiari

In tema d'imposta locale sui redditi (Ilor), i familiari collaboratori non sono contitolari dell'impresa familiare e i redditi loro imputati sono redditi di puro lavoro, non assimilabili a quelli d'impresa, con la conseguenza che indipendentemente dalla natura del lavoro stesso, sia esso dipendente, autonomo o

equiparato - devono essere esclusi dall'assoggettamento a Ilor, ai sensi del D.P.R. 599/1973, articolo 1, comma 2, lettera a), come emendato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 42/1980. Pertanto, l'articolo 115, Tuir, che espressamente prevede detta esclusione, ha valore meramente ricognitivo di una disposizione già emergente dal sistema, col corollario che la sua applicabilità prescinde dalle disposizioni di diritto intertemporale dettate dal D.P.R. 42/1988, articolo 36, con riguardo alle sole disposizioni innovative del citato testo unico (cfr. sentenze n. 28558/2008, n. 26388/2010 e n. 3454/2019).

Cassazione – ordinanza n. 589 – 20 ottobre 2020 – 15 gennaio 2021

## Irap

---

### Requisiti per il rimborso Irap

In tema di imposte sui redditi, la disciplina introdotta dal D.L. 201/2011, articolo 2, comma 1 -*quater*, convertito, con modificazioni, in L. 214/2011, che consente di chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate in conseguenza dell'intervenuta deducibilità analitica dell'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente, trova applicazione soltanto con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla data di entrata in vigore del D.L., era ancora pendente il termine di 48 mesi per richiedere il rimborso previsto a pena di decadenza dal D.P.R. 602/1973, articolo 38, essendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale di tale previsione, nella parte in cui non consente l'estensione delle richiamate disposizioni ai periodi d'imposta precedenti, perché, in materia di agevolazioni, il Legislatore ha un potere ampiamente discrezionale, censurabile solo in caso di palese arbitrarietà o irrazionalità, nella specie insussistenti, tenuto conto dell'ancoraggio della norma al menzionato termine decadenziale e della recessività dell'esigenza di tutelare un eventuale affidamento incolpevole rispetto "a quella di dare certezza alle situazioni giuridiche (cfr. sentenza n. 29043/2019).

Cassazione – ordinanza n. 849 – 27 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

## Irpef

---

### Requisiti per l'incentivo all'esodo

In tema di imposte sui redditi, il D.P.R. 917/1986, articolo 19 (già articolo 17), comma 4-*bis*, che ha introdotto per i contributi d'incentivo all'esodo dei lavoratori dipendenti un'aliquota dimezzata rispetto a quella per il trattamento di fine rapporto, è applicabile a tutti i lavoratori i quali abbiano superato una determinata età anagrafica, anche se non in possesso dei requisiti minimi per l'età pensionabile, in considerazione dell'obiettivo del Legislatore di razionalizzare le risorse aziendali e creare nuove opportunità di lavoro e che ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, le aziende non sono tenute a prevedere piani e incentivi generalizzati o indirizzati ad una pluralità di destinatari (cfr. sentenze n. 9334/2006, n. 19626/2014 e n. 33628/2018).

Cassazione – ordinanza n. 742 – 20 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

### Incentivo all'esodo a stretta interpretazione

Va, al riguardo, ribadito che il D.P.R. 600/1973, articolo 19, comma 4-*bis*, che riduce del 50% l'aliquota dell'imposta applicata sulle somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, in presenza di determinati requisiti, è norma eccezionale, di

strettissima interpretazione, in quanto pone una deroga al principio di capacità contributiva, ai limiti della incostituzionalità. Ne consegue che la prova della sussistenza dei requisiti deve essere fornita in maniera rigorosissima da parte di chi la invoca, dovendosi ritenere che tutto quanto non sia sussumibile con certezza nella speciale previsione agevolativa, ricada nel regime fiscale ordinario (cfr. sentenza n. 2931/2009).

Cassazione – ordinanza n. 742 – 20 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

## Iva

---

### Utilizzo delle percentuali di ricarico

In tema di rettifica della dichiarazione Iva, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento induttivo, deve avvenire adottando un criterio che sia: (a) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; (b) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; (c) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni; tale modalità di determinazione della reale percentuale di ricarico prescinde del tutto dalla circostanza che la contabilità dell'imprenditore risulti formalmente regolare; è indubbio che la scelta di soli 50 prodotti, a fronte di una dimensione d'impresa ampia, costituenti una frazione minimale dei prodotti venduti, non possa costituire operazione appropriata né garantire, sia con l'utilizzo della media semplice sia con l'utilizzo della media ponderata, una rappresentazione adeguatamente probante della realtà economica dell'impresa (cfr. sentenze n. 7871/2012, n. 3197/2013 e n. 30276/2017).

Cassazione – ordinanza n. 736 – 15 settembre 2020 – 19 gennaio 2021

## Reddito di impresa

---

### Deducibilità della perdita su crediti nell'anno del venir meno dell'esigibilità

Il D.P.R. 917/1986, articolo 101, comma 5, va interpretato nel senso che l'anno di competenza per operare la deduzione della perdita su credito deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché solo in quel momento si materializzano gli elementi "certi e precisi" della sua irrecuperabilità. Diversamente operando, verrebbe rimessa all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta più vantaggioso per operare la deduzione, in tal modo snaturando le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito, dettate dal D.P.R. 917/1986, articolo 109, che sono tassative e inderogabili per determinare il reddito d'impresa (cfr. sentenza n. 27296/2014).

Cassazione – ordinanza n. 743 – 20 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

## Registro

---

### Nuovo perimetro della prima casa con effetto retroattivo sulle sanzioni

In tema d'imposta di registro per l'acquisto della prima casa, il D.Lgs. 23/2011, articolo 10, comma 1, lettera a), che, nel sostituire il D.P.R. 131/1986, Tariffa, Parte prima, allegata, articolo 1, comma 2, ha identificato gli immobili non di lusso, cui applicare l'imposta agevolata, in base al classamento catastale e non più alla stregua dei parametri di cui al D.M. 2 agosto 1969, pur non potendo trovare applicazione, quanto alla debenza del tributo, agli atti negoziali anteriori alla data della sua entrata in vigore (7 aprile

2011), può tuttavia spiegare effetti ai fini sanzionatori, in applicazione del principio del *favor rei*, posto che, proprio in ragione della più favorevole disposizione sopravvenuta, la condotta mendace, che prima integrava una violazione fiscale, non costituisce più il presupposto per l'irrogazione della sanzione (cfr. sentenze n. 13235/2016, n. 2889/2017, n. 14964/2018, n. 32304/2018 e n. 2414/2019).

Cassazione – ordinanza n. 851 – 27 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

## Successione

---

### Requisiti per l'assunzione della qualifica di erede

In tema di successioni *mortis causa*, la delazione che segue l'apertura della successione, pur rappresentandone un presupposto, non è da sola sufficiente all'acquisto della qualità di erede, essendo necessaria l'accettazione da parte del chiamato, mediante *aditio* o per effetto di una *pro herede gestio*, oppure la ricorrenza delle condizioni di cui all'articolo 485, cod. civ.; nell'ipotesi di giudizio instaurato nei confronti del preteso erede per debiti del *de cuius*, incombe su chi agisce, in applicazione del principio generale di cui all'articolo 2697, cod. civ., l'onere di provare l'assunzione della qualità di erede, che non può desumersi dalla mera chiamata all'eredità, non operando alcuna presunzione in tal senso, ma consegue solo all'accettazione dell'eredità, espressa o tacita, la cui ricorrenza rappresenta un elemento costitutivo del diritto azionato nei confronti del soggetto evocato in giudizio nella predetta qualità (*ex plurimis* sentenza n. 21436/2018).

Cassazione – ordinanza n. 728 – 22 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

## Sanzioni

---

### Ai fini sanzionatori serve la consapevolezza

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il D.Lgs. 472/1997, articolo 5, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dalla L. 689/1981, articolo 3, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente. Ciò va inteso nel senso della sufficienza della coscienza e della volontà, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento), atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di chi lo abbia commesso, lasciando a costui l'onere di provare di aver agito senza colpa (cfr. sentenze n. 22890/2006, n. 4171/2009 e n. 13068/2011).

Cassazione – ordinanza n. 575 – 15 settembre 2020 – 15 gennaio 2021

## Tributi locali – Ici

---

### Rilevanza dei valori predeterminati degli edificabili

In tema di Ici, poiché il D.Lgs. 446/1997, articolo 59, comma 1, lettera g), riconosce al Consiglio comunale la facoltà di "*determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato*", i Regolamenti comunali adottati in proposito, ai sensi del medesimo D.Lgs. 446/1997, articolo 52, pur non avendo natura imperativa, sono assimilabili agli studi di settore, nel senso che si tratta di fonti di presunzioni dedotte

da dati di comune esperienza idonei a costituire supporti razionali offerti dall'amministrazione al giudice, ed utilizzabili, quali indici di valutazione, anche retroattivamente, analogamente al c.d. redditometro. Di tale potere può fare uso la Giunta comunale, cui la competenza in materia di Ici., già del Consiglio comunale, è stata riassegnata dal D.Lgs. 267/2000 (*ex plurimis* sentenza n. 27572/2018).

Cassazione – ordinanza n. 754 – 23 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

### **Soggettività passiva in caso di separazione e assegnazione dell'immobile in uso**

In tema di Ici, il coniuge al quale sia assegnata la casa di abitazione posta nell'immobile di proprietà (anche in parte) dell'altro coniuge non è soggetto passivo dell'imposta per la quota dell'immobile stesso sulla quale non vanta il diritto di proprietà ovvero un qualche diritto reale di godimento, come previsto dal D.Lgs. 504/1992, articolo 3, poiché con il provvedimento giudiziale di assegnazione della casa coniugale in sede di separazione personale o di divorzio, viene riconosciuto al coniuge un diritto personale atipico di godimento e non un diritto reale, sicché in capo al coniuge non è ravvisabile la titolarità di un diritto di proprietà o di uno di quei diritti reali di godimento, specificamente previsti dalla norma, costituenti il presupposto impositivo del tributo (cfr. sentenze n. 6192/2007, n. 25486/2008, n. 7395/19 e n. 30872/2019).

Cassazione – ordinanza n. 730 – 22 ottobre – 19 gennaio 2021

### **Soggetto passivo è il trustee**

In tema di Ici, costituisce presupposto impositivo D.Lgs. 504/1992, *ex* articolo 1, il possesso di beni immobili nel territorio dello Stato a qualsiasi uso destinati, mentre ai sensi del successivo articolo 3 è soggetto passivo dell'imposta il proprietario o il titolare di altro diritto reale, sicché, in caso di beni immobili conferiti in un *trust* traslativo, il soggetto passivo è il *trustee*, siccome divenuto titolare della proprietà degli stessi e tenuto, in quanto tale, ad amministrarli e a sostenerne le spese, non assumendo rilevanza, a tali fini, i limiti ai relativi poteri e doveri imposti dal disponente nell'atto istitutivo e l'effetto segregativo proprio dell'istituto (cfr. sentenza n. 16550/2019).

Cassazione – ordinanza n. 728 – 22 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

## **Tributi locali – Imu**

---

### **Con la risoluzione del *leasing* soggetto passivo torna il locatore**

In base al disposto di cui al D.Lgs. 23/2011, articolo 9, soggetto passivo Imu, in caso di risoluzione del contratto di *leasing*, torna ad essere il locatore, ancorché non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte del locatario, in quanto, ai fini impositivi, assume rilevanza non tanto la detenzione materiale del bene, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata, conferendo la stessa la titolarità di diritti opponibili erga omnes, la quale permane fintantoché è in vita il rapporto giuridico, traducendosi invece in mera detenzione senza titolo in seguito al suo venir meno, senza che rilevi, in senso contrario, la disciplina in tema di Tasi, dovuta viceversa dall'affittuario fino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente (cfr. sentenze n. 25249/2019, n. 29973/2019 e n. 6664/2020).

Cassazione – ordinanza n. 758 – 23 ottobre 2020 – 19 gennaio 2021

## La circolare tributaria n. 4/2021

# Lista Falciani: la Corte di Cassazione dalla sussunzione al senso comune

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 741/2021, promuove la lista Falciani e un'applicazione non retroattiva in diritto, ma retroattiva di fatto, della presunzione d'imponibilità per i capitali esteri detenuti in Svizzera.

L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di irrogazione di sanzioni per gli anni di imposta 2005, 2006 e 2007, per l'omessa compilazione del quadro RW sulla base dell'esistenza di attività finanziarie e investimenti all'estero, "desunti dalla lista Falciani" e non dichiarati. La CTP accoglieva il ricorso, così come la CTR respingeva l'appello erariale, confermando la sentenza di *primae curae*.

Siamo nel 2015, anno in cui venne dato alle stampe il libro "La cassaforte degli evasori", scritto a 4 mani da Hervé Falciani e da Angelo Mincuzzi, divorato dai lettori di tutto il mondo. Falciani, infatti, già dal 2009, aveva cominciato a divulgare informazioni bancarie, teoricamente coperte da segreto, riguardanti oltre 100.000 correntisti di una banca svizzera. Costoro, per il fatto di comparire nella lista, denominata Lagarde perché venne inviata innanzitutto a Christine Lagarde, oggi presidente della Banca Centrale Europea, già direttore generale del Fondo monetario internazionale, allora Ministro delle finanze in Francia, hanno subito accertamenti fiscali per la presunta provenienza dei depositi da provviste accumulate con redditi sottratti a tassazione. La vicenda ha coinvolto contribuenti di diversi Paesi, dal momento che il Ministro delle finanze francese decise di condividere la lista con i Governi dei Paesi interessati. Successivamente anche Falciani ha avuto a che fare con la giustizia, dapprima a Bellinzona, con l'accusa di violazione del segreto bancario e spionaggio industriale, reato quest'ultimo per cui ha subito una condanna a pena detentiva, dipoi in Francia dove è stato accusato di riciclaggio. Non risultano procedimenti a carico di Falciani per aver venduto, anziché ceduto in condivisione gratuita con le Autorità fiscali di Paesi diversi dalla Svizzera le informazioni in questione, ancorché parecchi elementi abbiano indotto sospetti sul punto.

La produzione giurisprudenziale nazionale del 2015, l'anno della conclamazione della *compliance*, anche per effetto della disciplina sul rimpatrio dei capitali, più volte ha interessato la lista Falciani, sotto svariati profili di legittimità, in particolare in Lombardia. Difatti, sono numerose le massime sul

punto, consultabili nel massimario delle Commissioni tributarie della Lombardia di quell'anno, sotto la presidenza Chindemi per la CTR della Lombardia (Chindemi è anche l'attuale Presidente) e Scuffi, rispettivamente per l'ufficio del massimario (Scuffi è l'attuale Presidente della CTR del Veneto):

*I - L'illegittimo uso fatto dalle autorità francesi dei dati bancari trafugati da un funzionario in Svizzera e trasmessi in Francia, non ha ripercussioni sull'operato dell'Amministrazione finanziaria in Italia in quanto la condotta che costituirebbe reato è "attribuibile a un cittadino svizzero ed è stata posta in essere in territorio svizzero". L'utilizzo della c.d. "lista Falciani" risulta, di conseguenza, legittimo in quanto il reato, non rientrando nell'elenco di cui all'articolo 7, c.p., non è procedibile in Italia e non può riguardare la legislazione italiana. (M.Gl.)*

*II - Il raddoppio dei termini previsto dall'articolo 12, D.L. 78/2009 si applica anche con riferimento ai periodi d'imposta ancora accertabili alla data di entrata in vigore della norma, in quanto la stessa ha carattere procedimentale e non sostanziale (C.F.C.)*

CTR Lombardia, [sentenza n. 779/XLVI/2015](#), Presidente: Punzo, Estensore: Ocello

*I dati contenuti nella c.d. "lista Falciani" sono utilizzabili ai fini della verifica fiscale quando la procedura di acquisizione rispetta la Direttiva 79/799/CEE ed è conseguente a una rituale richiesta dell'Amministrazione finanziaria estera, inoltrata attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale. L'utilizzabilità dei documenti in sede tributaria viene esclusa soltanto laddove la relativa acquisizione sia avvenuta in violazione dei diritti fondamentali di rango costituzionale – quale la libertà personale e l'inviolabilità del domicilio – e quindi, se nelle indagini svolte vi sia inosservanza degli articoli 33, D.P.R. 600/1973, o 52 e 63, D.P.R. 633/1972, né l'utilizzo di tali informazioni è lesivo del diritto alla riservatezza dal momento che con la L. 413/1991 è stato abrogato il c.d. segreto bancario (C.V.)*

CTR Lombardia, [sentenza n. 2379/XIV/2015](#), Presidente: Ciccolo, Estensore: Trinca Colonel

*L'utilizzabilità della c.d. lista Falciani quale elemento probatorio, benché di provenienza illecita è stata sancita dalla Cassazione, in considerazione dell'interesse costituzionale al pagamento dei tributi, prevalente rispetto a quello della privacy dei presunti evasori. L'Amministrazione finanziaria italiana, inoltre, è entrata in possesso della suddetta lista senza commettere alcun illecito, avendola acquisita per il tramite dell'autorità Governativa francese, ai sensi dell'articolo 27 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia del 05/10/1989 e dell'articolo 2, Direttiva 77/99/CEE (cfr. Cassazione n. 8605/2015). (G.M.)*

CTR Lombardia, [sentenza n. 2630/XI/2015](#), Presidente: Celletti, Estensore: Botteri

*Secondo il sistema dettato dall'articolo 2697, cod. civ., ogni parte in causa deve provare l'assunto dal quale intende trarre conseguenze giuridiche in proprio favore, fornendo tutti gli elementi e riscontri storici idonei a sostenere la fondatezza della sua azione. Ne discende che le ambiguità od incertezze degli elementi di fatto che sorreggono la pretesa tributaria, non possono risolversi in sfavore della parte che non è tenuta all'onere della prova. Deve, perciò, ritenersi infondata la pretesa contenuta nell'avviso di accertamento che faccia riferimento alla c.d. lista Falciani, qualora l'Ufficio non provveda alla produzione di formale documento emesso da un istituto bancario di diritto elvetico che comprovi la disponibilità di somme sfuggite a tassazione. E ciò a prescindere dalla legittimità delle informazioni acquisite dall'amministrazione italiana per il tramite di quella francese circa l'esistenza delle disponibilità finanziarie presso una banca svizzera, contenute nella c.d. lista Falciani. (G.R.)*

CTP di Milano, n. [704/VIII/2015](#), Presidente: Centurelli, Estensore: Gesualdi

*I - I dati e gli elementi rinvenuti a seguito di consegna, da parte dell'Autorità fiscale francese alla Guardia di Finanza, della c.d. "lista Falciani" possono essere utilizzati in ambito tributario ove non esistono restrizioni all'utilizzabilità di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento acquisiti in maniera irregolare (diversamente da quanto previsto in ambito*

*processualpenalístico dall'articolo 191, c.p.p. per cui "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate").*

*Il - La disposizione di cui al secondo comma dell'articolo 12, D.L. 78/2009 trova applicazione anche con riguardo ad anni di imposta precedenti alla sua entrata in vigore (1° luglio 2009) attesa la natura procedimentale della norma in questione per cui vige il principio "tempus regit actum". (M.V.)*

CTP di Milano, [sentenza n. 1825/XLVII/2015](#), Presidente: Maniàci, Estensore: Mazza

*Gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, in considerazione della loro natura e contenuto, anche se acquisiti irritualmente, trattandosi pur sempre di semplici indizi nel processo tributario che l'organo giudicante è tenuto a prendere in considerazione nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà di intervento delle difese (V.Ga.)*

CTP di Milano, [sentenza n. 3795/XXIII/2015](#), Presidente: Cappabianca, Estensore: Garghentino

*L'Amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento della evasione fiscale può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione di un diritto del contribuente. Pertanto è illegittimo l'accertamento che si fondi unicamente sui dati rinvenuti nella lista Falciani qualora il contribuente abbia provato di aver presentato la dichiarazione riservata delle attività emerse sottoscritta dall'intermediario ai sensi dell'articolo 13-bis, D.L. 78/2009. (K.S.)*

CTP di Milano, [sentenza n. 5407/XVIII/2015](#), Presidente: Pinto, Estensore: Siffredi

*L'avviso di accertamento che si basa sulle informazioni acquisite dalla cosiddetta "lista Falciani", in assenza di ulteriori e diversi elementi che attestino la veridicità di quanto contenuto in tale lista, è privo di motivazione qualora il contribuente, proprio per l'illegittima acquisizione e la non lineare formazione di tali dati, ne contesti l'autenticità e la provenienza (Cfr. Cassazione n. 1650, n. 9760 e n. 9761/2015). (M.V.)*

CTP di Milano, [sentenza n. 7972/XLVI/2015](#), Presidente: Zamagni, Estensore: Benedetti

*La c.d. "lista Falciani" è priva di valore probatorio in quanto non risulta possibile desumere incontrovertibilmente che i dati in essa contenuta si riferiscono a disponibilità detenute all'estero dal contribuente accertato (nella specie, le schede, pur contenendo i dati riferibili alle persone ivi indicate - come residenze, estremi documenti personali e parentele - sono sostanzialmente anonime, mancando una attestazione certa circa la provenienza, all'origine, del documento). (N.S.)*

CTR per la Lombardia, [sentenza n. 3211/XXXII/2015](#), Presidente: Izzi, Estensore: Cordola

In questo clima, tra rigore e garantismo, 2 volte soccombente l'ufficio decideva di presentarsi avanti alla Suprema Corte per lamentare 2 profili di violazione di legge ([articolo 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c.), in cui sarebbe incorsa la CTR.

Con entrambi i motivi di doglianza, l'Amministrazione sottopone alla Corte di Cassazione il disposto dell'[articolo 12](#), D.L. 78/2009, convertito con modificazioni in L. 102/2009. Si tratta della norma secondo cui, in deroga a ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi sul monitoraggio, ai soli fini fiscali si presumono costituite mediante redditi sottratti a tassazione. È lasciata al contribuente la facoltà della prova contraria. Secondo la tesi erariale, la ricorrente la trasmissione delle informazioni contenute lista Falciani era rispettosa della normativa sulla cooperazione internazionale,

con conseguente piena utilizzabilità delle stesse, e la presenza nella lista medesima, pur integrando un solo indizio, nel caso specifico assurgeva a presunzione decisiva, in quanto grave e precisa.

I giudici di piazza Cavour, ribadiscono preliminarmente l'utilizzabilità della lista Falciani e, più in generale, la sufficienza dell'unico indizio, se grave e preciso, cioè dotato di elevata valenza probabilistica. Quindi, si soffermano sulla natura sostanziale, piuttosto che procedimentale della norma, per ammetterne un'applicazione *ultra limes*: *"si è ulteriormente precisato che in tema di accertamento tributario, sebbene la presunzione di evasione sancita dal D.L. 78/2009, articolo 12, comma 2, convertito, con modificazioni, dalla L. 102/2009, con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, non sia suscettibile di essere applicata retroattivamente agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore (prevista dal 1° luglio 2009), stante la natura sostanziale e non procedimentale delle presunzioni, l'ufficio può ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione legale (redditi non dichiarati occultamente detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata) "sub specie" di presunzione semplice. (Nella specie, il giudice di merito aveva correttamente affermato l'utilizzabilità in astratto della c.d. "lista Falciani" come elemento indiziario idoneo a integrare presunzione semplice, sebbene ne avesse escluso il valore probatorio sulla base degli ulteriori elementi di fatto acquisiti)"* (Cassazione, [sentenza n. 33893/2019](#)).

Norme sostanziali, che sembrano procedimentali, ma si riflettono sostanzialmente sulla sfera giuridico-patrimoniale della parte privata per inciderla, da interpretare con rigore riguardo ai termini decadenziali; insieme a indizi, che non sembrano affatto prove, a cui ricorrere con approssimativa tolleranza con riguardo al vaglio della pretesa fiscale. Paradigmi aulici sulla base dei quali coniugare accertamenti in fatto a ripetizione.

## La circolare tributaria n. 4/2021

# Nuove credenziali di accesso ai servizi telematici di Entrate, Entrate-Riscossione e Dogane. Parte seconda

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Il Regolamento eIDAS (*electronic IDentification Authentication and Signature* - Regolamento (UE) n. 910/2014) contiene la disciplina unionale dell'identità digitale, finalizzata all'armonizzazione comunitaria della normativa per i servizi fiduciari e i mezzi di identificazione elettronica degli Stati membri, in materia di *standard* di sicurezza. Non un sistema disciplinare vincolante nel merito dei dettagli applicativi, ma un paradigma d'eccellenza del quadro giuridico di riferimento degli *standard*, che dall'autenticazione tramite firma digitale al servizio "Entra con CIE", tracci una linea di *benchmark*. Nel Regolamento sono contenuti i fondamentali del glossario, che finiamo di passare in rassegna:

- «*organismo di valutazione della conformità*», l'organismo competente a effettuare la valutazione della conformità del prestatore di servizi fiduciari qualificato e dei servizi fiduciari qualificati da esso prestati;
- «*prestatore di servizi fiduciari*», la persona fisica o giuridica che presta uno o più servizi fiduciari, o come prestatore di servizi fiduciari qualificato o come prestatore di servizi fiduciari non qualificato;
- «*prestatore di servizi fiduciari qualificato*», il prestatore di servizi fiduciari che presta uno o più servizi fiduciari qualificati e cui l'Odv assegna la qualifica di prestatore di servizi fiduciari qualificato;
- «*prodotto*», l'*hardware* o il *software* o i loro componenti pertinenti, destinati a essere utilizzati per la prestazione di servizi fiduciari;
- «*dispositivo per la creazione di una firma elettronica*», l'*hardware* o il *software* configurato utilizzato per creare una firma elettronica;
- «*dispositivo per la creazione di una firma elettronica qualificata*», il dispositivo per la creazione di una firma elettronica che contiene una serie di indicazioni riscontrabili automaticamente;
- «*creatore di un sigillo*», la persona giuridica che crea un sigillo elettronico;
- «*sigillo elettronico*», i dati in forma elettronica, acclusi oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati in forma elettronica per garantire l'origine e l'integrità di questi ultimi;

- «*sigillo elettronico avanzato*», il sigillo elettronico connesso unicamente al creatore del sigillo, idoneo a identificare il creatore del sigillo, creato mediante dati per la creazione di un sigillo elettronico che il creatore del sigillo elettronico può, con un elevato livello di sicurezza, usare sotto il proprio controllo per creare sigilli elettronici e collegato ai dati cui si riferisce in modo da consentire l'identificazione di ogni successiva modifica di detti dati;
- «*sigillo elettronico qualificato*», il sigillo elettronico avanzato creato da un dispositivo per la creazione di un sigillo elettronico qualificato e basato su un certificato qualificato per sigilli elettronici;
- «*dati per la creazione di un sigillo elettronico*», i dati unici utilizzati dal creatore del sigillo elettronico per creare un sigillo elettronico;
- «*certificato di sigillo elettronico*», l'attestato elettronico che collega i dati di convalida di un sigillo elettronico a una persona giuridica e conferma il nome di tale persona;
- «*certificato qualificato di sigillo elettronico*», il certificato di sigillo elettronico che è rilasciato da un prestatore di servizi fiduciari qualificato e contiene una serie di indicazioni riscontrabili automaticamente;
- «*dispositivo per la creazione di un sigillo elettronico*», il *software* o l'*hardware* configurato utilizzato per creare un sigillo elettronico;
- «*dispositivo per la creazione di un sigillo elettronico qualificato*», il dispositivo per la creazione di un sigillo elettronico che contiene una serie di indicazioni riscontrabili automaticamente;
- «*validazione temporale elettronica*», i dati in forma elettronica che collegano altri dati in forma elettronica a una particolare ora e data, così da provare che questi ultimi esistevano in quel momento;
- «*validazione temporale elettronica qualificata*», la validazione temporale elettronica che collega la data e l'ora ai dati in modo da escludere ragionevolmente la possibilità di modifiche non rilevabili dei dati, si basa su una fonte accurata di misurazione del tempo collegata al tempo universale coordinato, è apposta mediante una firma elettronica avanzata o sigillata con un sigillo elettronico avanzato del prestatore di servizi fiduciari qualificato o mediante un metodo equivalente;
- «*documento elettronico*», qualsiasi contenuto conservato in forma elettronica, in particolare testo o registrazione sonora, visiva o audiovisiva;
- «*servizio elettronico di recapito certificato*», il servizio che consente la trasmissione di dati fra terzi per via elettronica e fornisce prove relative al trattamento dei dati trasmessi, fra cui prove dell'avvenuto invio e dell'avvenuta ricezione dei dati, e protegge i dati trasmessi dal rischio di perdita, furto, danni o di modifiche non autorizzate;
- «*servizio elettronico di recapito qualificato certificato*», il servizio elettronico di recapito certificato fornito da uno o più prestatori di servizi fiduciari qualificati, che garantisce con un elevato livello di sicurezza

l'identificazione del mittente, l'identificazione del destinatario prima della trasmissione dei dati, l'invio e la ricezione dei dati attraverso una firma elettronica avanzata o un sigillo elettronico avanzato di un prestatore di servizi fiduciari qualificato, in modo da escludere la possibilità di modifiche non rilevabili dei dati e assicurare che qualsiasi modifica ai dati necessaria al fine di inviarli o riceverli è chiaramente indicata al mittente e al destinatario dei dati stessi, così come per la data e l'ora di invio e di ricezione e per qualsiasi modifica dei dati indicate da una validazione temporale elettronica qualificata;

– «*certificato di autenticazione di sito web*», l'attestato che consente di autenticare un sito web e collega il sito alla persona fisica o giuridica a cui il certificato è rilasciato;

– «*certificato qualificato di autenticazione di sito web*», il certificato di autenticazione di sito *web* che è rilasciato da un prestatore di servizi fiduciari qualificato e contiene una serie di indicazioni riscontrabili automaticamente;

– «*dati di convalida*», i dati utilizzati per convalidare una firma elettronica o un sigillo elettronico;

– «*convalida*», il processo di verifica e conferma della validità di una firma o di un sigillo elettronico.

Nel Regolamento viene esclusa l'imposizione di restrizioni alla prestazione di servizi fiduciari nel territorio di uno Stato membro da parte di un prestatore di servizi fiduciari stabilito in un altro Stato membro, in ossequio alla libera circolazione nel mercato interno. Nel Regolamento viene imposta l'osservanza della Direttiva 95/46/CE, in materia di trattamento e protezione dei dati, senza divieto dell'uso di pseudonimi, e il riconoscimento reciproco dei mezzi di identificazione e delle autenticazioni elettroniche per accedere ai servizi, a determinate condizioni, con incentivo allo scambio di informazioni.

Come si può anche meglio riscontrare dalla lettura del testo integrale, non ci sono nel Regolamento indicazioni per effetti giuridici diretti, ma limiti e *standard* funzionali ad incentivare il pieno riconoscimento della forma elettronica, che soddisfi determinati criteri tecnologici, in particolare in termini di sicurezza. Un approccio regolamentare, non da direttiva, con diretta applicabilità nell'Unione. È del 12 gennaio 2021, l'adeguamento alle indicazioni unionali, attraverso il veicolo dell'[articolo 64](#), comma 2-*nonies*, D.Lgs. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale - CAD), da parte dell'Agenzia delle entrate (provvedimento di accesso tramite la carta di identità elettronica (CIE) ai Servizi telematici dell'Agenzia delle entrate), per l'accesso ai servizi erogati in rete per i quali sia richiesta l'identificazione del soggetto. Per giungere a tale risultato, l'Agenzia delle entrate aveva preventivamente interpellato il Garante per la protezione dei dati personali, adeguandosi poi alle sue indicazioni.

Il riferimento va ad Entratel, Fisconline e a Siste, relativamente agli accessi nelle aree riservate previa autenticazione, tramite carta di identità elettronica (CIE), di cui all'[articolo 66](#), D.Lgs. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale - CAD): «*a partire dal 13 gennaio 2021 i servizi telematici dell'Agenzia delle*

## PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

entrate, fruibili nell'area riservata, sono disponibili anche agli utenti persone fisiche la cui identità digitale è autenticata tramite la propria carta di identità elettronica (CIE). L'accesso all'area riservata da parte dei soggetti diversi dalle persone fisiche avviene per il tramite degli incaricati; qualora l'utente risulti designato ad operare sui servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, in nome e per conto di un soggetto giuridico, una volta identificato e autenticato all'area riservata tramite CIE, può scegliere di operare per quest'ultimo". È naturalmente richiesta la previa registrazione.

"Entra con CIE" si affianca a SPID (con credenziali di livello 2 e 3), per le ricerche catastali ed ispezioni ipotecarie nonché per l'ottenimento delle credenziali necessarie per utilizzare i software dell'Agenzia. Operativamente, si potrà accedere da "Desktop" mediante un lettore di smart card contactless per la lettura della CIE, dopo aver installato il "Software CIE", da "Mobile" mediante uno smartphone attraverso l'app "Cie ID", da "Desktop con smartphone" con lo smartphone che sostituisce il lettore di smart card. La CIE va richiesta al Comune.

Per un 2021 targato *networking*, inviate alla redazione ([luigi.scappini@euroconference.it](mailto:luigi.scappini@euroconference.it)) sentenze inedite in materia di PTT e dintorni, avendo cura di oscurare i dati sensibili e, se desiderate, unendo le vostre considerazioni. Le più interessanti saranno commentate nella nostra rubrica settimanale, che da quest'anno apre uno spazio ai lettori.

**ec Euroconference**  
Editoria

! " ( **NUOVA USCITA**  
**GENNAIO 2021** ) "

**DICHIARAZIONE IVA  
2021**

**Autori: Federica Furlani, Sergio Pellegrino,  
Francesco Zuech**

**E-book: € 22,00 + IVA 4%**

**ACQUISTA ORA**

## La circolare tributaria n. 4/2021

# DAC 6: definito il quadro normativo per le comunicazioni obbligatorie degli schemi elusivi *cross-border*

di Mauro Manca – consulente fiscale

### Quadro normativo di riferimento

Con il D.Lgs. 100/2020 (“Decreto”) è stata recepita in Italia la c.d. “DAC 6”, ovvero la direttiva UE sullo scambio automatico di informazioni relativamente a meccanismi transfrontalieri potenzialmente elusivi (Direttiva UE 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018) che ha integrato l’originaria DAC 1<sup>1</sup>.

All’origine della DAC 6, la Commissione UE poneva l’evidenza di come, per gli Stati membri, fosse sempre più difficile proteggere le rispettive basi imponibili nazionali dalla loro erosione per effetto di strutture di pianificazione fiscale sempre più sofisticate che traggono vantaggio dall’accresciuta mobilità di capitali e di persone nel mercato interno<sup>2</sup>. Tali strutture, osservava la Commissione, consistono generalmente di meccanismi che si sviluppano tra varie giurisdizioni e trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti. Il contrasto a tali manovre si è mosso quindi sulla considerazione che la maggior parte di questi meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva interessano più giurisdizioni, e, quindi, la loro individuazione tempestiva a la comunicazione di informazioni riguardo a essi, tra tutti gli Stati membri avrebbe consentito un’adeguata risposta da parte delle diverse Amministrazioni fiscali interessate<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Si ricorda che la Direttiva DAC 1 (Direttiva UE 2011/16 del Consiglio del 15 febbraio 2011) è stata oggetto di diverse integrazioni e modifiche che ne hanno progressivamente ampliato l’ambito soggettivo e oggettivo di applicazione: Direttiva 2014/107/UE (DAC 2), che ha introdotto il *Common Reporting Standard*; Direttiva 2015/2376/UE (DAC 3), che ha disposto lo scambio automatico sui *ruling* transfrontalieri; Direttiva 2016/881/UE (DAC 4), che ha introdotto il *Country-by-Country Reporting*; Direttiva 2016/2258/UE (DAC 5), che ha disposto l’accesso alle informazioni antiriciclaggio per le autorità fiscali; e, da ultimo la Direttiva 2018/822/UE (DAC 6) sullo scambio automatico dei meccanismi potenzialmente elusivi.

<sup>2</sup> Commissione Europea, COM (2017) 335 *final* del 21 giugno 2017, 2017/0138 (CNS), “Proposta di Direttiva del consiglio recante modifica della Direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica”.

<sup>3</sup> Per alcuni commenti sulla disciplina in esame, senza pretesa di completezza, si veda R. Torre, M. Lio, M. Macario, “DAC 6: verso i primi adempimenti, in un quadro interpretativo ancora incerto”, in *Il Fisco*, n. 3/2021; K. Resenig, “The Current State of DAC-6 Implementation in the European Union”, in *European Taxation*, 2020 (Volume 60), No. 12; A. Tomassini, A. Sandalo, “DAC 6, Riflessioni sulla strada del recepimento”, in *Norme&Tributi Mese*, Luglio-Agosto 2020; F. Pacelli, P. Palazzi, “DAC 6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance

Il Decreto ha così recepito anche in Italia tale approccio. Dopo la sua emanazione, il quadro di riferimento applicativo è stato completato con il [decreto ministeriale del 17 novembre 2020](#) (“D.M.”) e il [provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate n. 364425 del 26 novembre 2020](#), che contiene anche le indicazioni tecniche per l’invio della comunicazione<sup>4</sup>.

### I soggetti tenuti alla comunicazione: il *service provider*

Per quanto riguarda i soggetti obbligati alla comunicazione, il Decreto ha seguito l’impostazione della Direttiva, individuando negli “intermediari” i soggetti obbligati in prima istanza a effettuare la comunicazione<sup>5</sup> mentre il contribuente, fruitore del meccanismo, sarà tenuto a effettuare la comunicazione solo quando i primi non lo abbiano fatto in ragione delle specifiche esenzioni previste dalla normativa.

Ciò premesso, il quadro normativo complessivamente delineato in Italia, su questo punto introduce alcune precisazioni rispetto alla Direttiva. Infatti, già il Decreto, mentre confermava la distinzione (concettuale e operativa) tra “promoter” e “*service provider*”, rispetto a quest’ultima figura precisa che rileva il fatto che si dovrebbe trattare di “*un soggetto che... svolge un’attività di assistenza o consulenza riguardo all’elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell’attuazione o gestione dell’attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare, qualora, avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia rilevante*” ([articolo 2](#), comma 1, lettera c), D.Lgs. 100/2020). Stante ciò, però, il generico riferimento alla “attuazione” del meccanismo, senza specificare il perimetro operativo di tale “attuazione”, a differenza di quanto previsto per il “*promoter*”, introduce un indubbio elemento di incertezza nella definizione.

Dovrebbe soccorrere a tal fine l’[articolo 4](#), D.M., rubricato “*Standard di conoscenza*”, che introduce proprio per i “*fornitori di servizi*” uno specifico *standard* di conoscenza “*ai fini della qualificazione di intermediario*”,

---

*preventiva?*”, in Corriere Tributario, n. 8-9/2020, pag. 755; L. Bosco, L. Demurtas, “*Il main benefit test nella DAC 6*”, in La Gestione straordinaria delle imprese, n. 4/2020, pag. 77; G. Baroni, “*Prime osservazioni sullo “schema” di D.Lgs. di recepimento della c.d. DAC 6*”, in Rivista Telematica di Diritto Tributario, 24 febbraio 2020; D. W. Blum, A. Langer, “*At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law*”, in European Taxation, June 2019, pag. 282 e July 2019, pag. 313; F. Amaddeo, “*Intermediari: scambio automatico di informazioni sugli accordi cross-border*”, in Novità Fiscali, maggio 2018, pag. 220.

<sup>4</sup> Al momento di redazione di questo articolo, l’Agenzia delle entrate ha posto in consultazione pubblica una bozza di circolare (“bozza”), a cui non è ancora seguita la pubblicazione della versione definitiva. Tuttavia, si ritiene comunque utile farvi riferimento fornendo essa le prime indicazioni interpretative in materia.

<sup>5</sup> Per effetto del richiamo ai lavori Ocse in materia, è da ricordare che il riferimento agli “intermediari” non può essere limitato ai soli consulenti fiscali: “*Unlike the definition in the BEPS Action 12 Report, the definition of Intermediary is not limited to persons involved in the “tax aspects” of the Arrangement. Restricting the definition of Intermediaries to tax advisors would have the effect of excluding a wide range of potential intermediaries (such as investment advisors and lawyers) who do not (and may not be authorised to) provide taxation services*”, in Ocse (2018), “*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*”, § 4.

ritenuto, nella Relazione di accompagnamento allo schema di decreto, una vera e propria *conditio sine qua non* rispetto all'obbligo di comunicazione (circostanza confermata anche dalla bozza di circolare).

Così, il comma 2 del citato [articolo 4](#) prevede che tale *standard* sia determinato con riferimento:

a) alla conoscenza effettiva del meccanismo transfrontaliero che l'intermediario possiede sulla base delle informazioni prontamente disponibili in ragione dell'attività di assistenza o consulenza espletata nei confronti del cliente; "e"

b) al grado di competenza necessaria per fornire il servizio di assistenza o consulenza nonché al livello di esperienza ordinariamente richiesto per la prestazione di detto servizio.

In concreto, quindi, il "fornitore di servizi" (è di tutta evidenza che il problema non si pone per il "promoter") si troverebbe di fronte a 2 diversi e contemporanei (ma per certi versi, opposti) requisiti in base ai quali effettuare la comunicazione:

1. conoscenza "effettiva" del meccanismo transfrontaliero, conseguita in ragione delle informazioni a lui "prontamente" disponibili;

2. conoscenza "presuntiva" in ragione della competenza ordinariamente necessaria per fornire il servizio richiesto.

Invero, la congiunzione "e" al citato comma 2 sembra, però, introdurre una certa ambiguità nella definizione in quanto prevederebbe la presenza di entrambi gli *standard* di conoscenza. Infatti, se la conoscenza della natura del meccanismo deve essere sempre "effettiva", proprio per la presenza della congiunzione "e" prevista tra le 2 clausole, non si comprende quando possa rilevare una conoscenza "presunta" per effetto del c.d. "*reasonably be expected to know test*" richiamato nella citata Relazione di accompagnamento, oltre alla assenza di obblighi di "*due diligence ulteriori rispetto a quelli ordinariamente già richiesti a fini regolamentari o commerciali*", come afferma ancora la stessa Relazione.

Peraltro, lo stesso D.M. sembra prevedere, contraddittoriamente ([articolo 2](#), comma 3), che, ai fini della comunicazione "*per i fornitori di servizi, rilevano le informazioni elencate nell'articolo 6 del medesimo decreto legislativo<sup>6</sup> prontamente disponibili per l'intermediario in ragione del rapporto con il cliente*", con

---

<sup>6</sup> D.Lgs. 100/2020, Articolo 6. Oggetto della comunicazione: "*1. Le informazioni oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate riguardano:*  
 - *l'identificazione degli intermediari e dei contribuenti interessati, compresi il nome, la data e il luogo di nascita ovvero la denominazione sociale o ragione sociale, l'indirizzo, la residenza ai fini fiscali, il NIF (numero di identificazione fiscale), nonché i soggetti che costituiscono imprese associate di tali contribuenti;*  
 - *gli elementi distintivi presenti nel meccanismo transfrontaliero che lo rendono oggetto di comunicazione;*  
 - *una sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;*  
 - *la data di avvio dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero;*  
 - *le disposizioni nazionali che stabiliscono l'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero;*  
 - *il valore del meccanismo transfrontaliero oggetto dell'obbligo di comunicazione;*  
 - *l'identificazione delle giurisdizioni di residenza fiscale dei contribuenti interessati, nonché delle eventuali altre giurisdizioni potenzialmente interessate dal meccanismo transfrontaliero oggetto dell'obbligo di comunicazione;*  
 - *l'identificazione di qualunque altro soggetto potenzialmente interessato dal meccanismo transfrontaliero nonché delle giurisdizioni a cui tale soggetto è riconducibile*".

ciò escludendo esplicitamente ogni rilevanza alla conoscenza “presuntiva” ricavabile dal “*reasonably be expected to know test*”. Infatti, se devono essere comunicate solo tali informazioni, diventa difficile comprendere quale rilievo possano avere altre informazioni “presuntivamente” acquisibili.

Oltre a ciò, l’ambiguità sembra propria anche della Relazione di accompagnamento, laddove si legge che la suddetta regola del “*reasonably be expected to know test*” dovrebbe valere anche in riferimento alla conoscenza “effettiva” che il soggetto dovrebbe possedere in relazione alle informazioni prontamente disponibili e al grado di competenza e comprensione necessarie per fornire il servizio richiesto. Ebbene, da un punto di vista logico, prima ancora che giuridico, un test di “ragionevolezza” sembra costituire più una presunzione logica piuttosto che un elemento oggettivo ed “effettivo” di prova della conoscenza circa l’aggressività di una transazione<sup>7</sup>.

Per quanto sopra, quindi, si ritiene che nemmeno il D.M. sia riuscito a chiarire gli oggettivi elementi di complessità dello *standard* richiamato, e superare quindi la accennata ambiguità concettuale della definizione, con l’effetto, più che probabile, che, nel dubbio, un *service provider* sia indotto a effettuare una comunicazione piuttosto che rischiare l’irrogazione della sanzione amministrativa per omessa comunicazione con un evidente effetto di “*over-reporting*”.

Relativamente al caso in cui la comunicazione di un meccanismo sia già stata effettuata da un altro intermediario (eventualmente anche non residente in Italia) così da esonerarlo dalla stessa, la bozza di circolare ha però precisato che l’[articolo 3](#), comma 3 del Decreto utilizza la locuzione “*medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero*”. Ne conseguirebbe da ciò che la comunicazione effettuata da altro intermediario diviene rilevante solamente qualora contenga “*tutte le informazioni che l’intermediario, che intende far valere l’esonero, avrebbe dovuto fornire secondo le disposizioni dello Stato italiano o disposizioni equivalenti*”.

Infine, è di interesse segnalare come la bozza di circolare fornisca anche ulteriori indicazioni per consentire di individuare l’intermediario tenuto alla comunicazione (e quindi assoggettabile a sanzioni nel caso di mancato adempimento), quando il *service provider* sia “collocato” in strutture organizzative complesse, distinguendo l’ipotesi in cui si tratti di:

a) ente con personalità giuridica: la valutazione dello *standard* di conoscenza va effettuata con riferimento alle informazioni comunque disponibili per l’entità nel suo complesso, nonché in base alle competenze riconosciute ai soggetti coinvolti nel processo;

---

<sup>7</sup> Cfr. M. Taruffo, “La prova dei fatti giuridici”, Giuffrè, 1992, pag. 167: “Sfortunatamente l’impiego dei termini “probabile”, “probabilità” e simili, non è affatto idoneo a chiarire le cose, e tanto meno a stabilire i criteri secondo i quali le prove rendono attendibile l’ipotesi sul fatto. Per un verso, l’idea sulla probabilità diffusa in particolare tra i giuristi ha una connotazione puramente negativa, poiché tende a definire probabile ciò che non è falso ma neppure certamente vero. È però intuitivo che con nozioni negative e per di più assai generiche, come questa, non si possa giungere lontano”.

b) ente senza personalità giuridica (associazione tra professionisti): lo *standard* di conoscenza, va verificato in capo al soggetto che assume la responsabilità del mandato professionale nei confronti del partecipante al meccanismo transfrontaliero oggetto di notifica.

### I soggetti tenuti alla comunicazione: il contribuente.

Secondo il meccanismo adottato dalla Direttiva, il contribuente<sup>8</sup> fruitore di un meccanismo è onerato dell'obbligo della sua comunicazione solamente quando l'intermediario è esonerato dal relativo obbligo<sup>9</sup>.

Inoltre, per individuare il soggetto che beneficia del meccanismo e quindi potrebbe essere tenuto alla comunicazione, è necessario che siano riscontrati i seguenti criteri di collegamento con la giurisdizione italiana, previsti dal Decreto all'[articolo 2](#), comma 1, lettera d):

1. residenza ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
2. disponibilità di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
3. in caso non siano soddisfatte le condizioni precedenti, siano percepiti redditi o generati utili prodotti nel territorio dello Stato;
4. in caso non siano soddisfatte le condizioni di cui ai punti precedenti, sia svolta la propria attività nel territorio dello Stato.

Degna di interesse è l'affermazione della bozza di circolare secondo cui il contribuente potrebbe assumere la qualifica di intermediario, e quindi provvedere *in house* alla comunicazione, qualora *“all'interno di un gruppo d'impresa elabori il meccanismo mettendolo a disposizione di altre società del gruppo per l'attuazione (promotore) o fornisca assistenza o consulenza nel processo di attuazione del meccanismo (fornitore di servizi)”*.

In tali casi, pur in presenza di un unico soggetto economico, cioè il gruppo d'impresa, occorrerebbe distinguere tra la figura dell'intermediario, individuabile nell'entità che elabora, gestisce e mette a disposizione il meccanismo o che svolge assistenza o consulenza al fine di attuarlo o gestisce l'attuazione, e la figura del contribuente, identificabile con l'entità del gruppo che attua lo stesso. Ciò assume rilevanza in relazione alle modalità di assolvimento degli obblighi di comunicazione del meccanismo transfrontaliero soggetto a notifica.

---

<sup>8</sup> Il contribuente è definito come *“qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero”*, cfr. articolo 2, comma 1, lettera d), D.Lgs. 100/2020.

<sup>9</sup> L'articolo 3, D.Lgs. 100/2020, ai commi 2 e 3, prevede che l'intermediario sia esonerato dall'obbligo di comunicare quelle informazioni che abbia ricevuto in seguito all'esame della posizione del contribuente nell'esercizio di attività di sua difesa o rappresentanza e in caso di rischio di autoincriminazione.

## L'oggetto della comunicazione: le informazioni rilevanti

Dal punto di vista oggettivo, il Decreto ([articolo 6](#)), prevede che siano trasmesse le seguenti informazioni:

- a) identificazione degli intermediari e dei contribuenti pertinenti;
- b) gli elementi distintivi che rendono necessario notificare il meccanismo transfrontaliero;
- c) una sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero;
- d) la data in cui è stata attuata o sarà attuata la prima fase dell'attuazione del meccanismo;
- e) i dettagli delle disposizioni nazionali che costituiscono la base del meccanismo transfrontaliero;
- f) il valore del meccanismo;
- g) l'identificazione delle giurisdizioni di residenza fiscale dei contribuenti interessati, anche potenzialmente, dal meccanismo transfrontaliero;
- h) l'identificazione di qualunque altra persona che potenzialmente potrebbe essere interessata dal meccanismo, indicando a quale giurisdizione è legata tale persona.

Rispetto a quanto sopra, si ritiene utile almeno ricordare come il D.M. abbia chiarito cosa debba intendersi per “valore del meccanismo” ([articolo 2](#), comma 1, lettera c)). In particolare, esso è stato distinto per quanto riguarda l'elemento distintivo D (Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva) rispetto agli altri. Per il primo infatti, dovrà farsi riferimento nel caso di conti finanziari al loro valore determinato ai sensi dell'[articolo 3](#), comma 1, D.M. 28 dicembre 2015; nel caso, invece, di attività e redditi di natura non finanziaria, si dovrà fare riferimento alla differenza tra le imposte da assolvere sulla base del meccanismo e le medesime imposte che sarebbero dovute in assenza di tale meccanismo.

Tale criterio, peraltro, sarà quello da adottare anche in riferimento a tutti gli altri elementi distintivi.

## L'oggetto della comunicazione: il meccanismo transfrontaliero

È di tutta evidenza come il “cuore” della comunicazione si riferisca al vero e proprio “meccanismo”<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Articolo 2, comma 1, lettera a, D.Lgs. 100/2020: “si intende per meccanismo transfrontaliero: uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:

- non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato;
- uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o più giurisdizioni estere;
- uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione;
- uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione un'attività;
- lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo”.

Coerentemente con quanto previsto dalla Direttiva, il Decreto riconduce le 5 categorie di elementi distintivi (“*hallmark*”) a 2 macro categorie caratterizzate da:

1. elementi distintivi generici;
2. elementi distintivi specifici.

Gli elementi distintivi generici individuano caratteristiche comuni agli accordi, schemi o progetti commercializzati da promotori quali il requisito di riservatezza o il pagamento di una commissione proporzionale al vantaggio fiscale conseguibile dal meccanismo. Inoltre, gli stessi sono strutturati in modo tale da poter intercettare anche meccanismi transfrontalieri ritenuti particolarmente “insidiosi” dall’Amministrazione fiscale, in quanto innovativi, facilmente replicabili e che, per le loro caratteristiche intrinseche, si prestano a essere facilmente commercializzati verso un numero indefinito di contribuenti. Per altro verso, gli *hallmarks* specifici identificano fattispecie determinate, ritenute pericolose in ragione dei potenziali effetti fiscali che da esse possono derivare. Rientrano in tale categoria, a titolo esemplificativo, gli elementi distintivi riguardanti l’aggiornamento degli obblighi relativi allo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari oppure relativi alla identificazione della titolarità effettiva di asset e redditi finanziari e non, nonché riguardanti alcune transazioni soggette all’applicazione dell’*arm’s length principle*.

In particolare, come emerge dall’esame delle loro caratteristiche, i 4 *hallmark* A, B, C ed E si caratterizzano per la loro idoneità a determinare una riduzione del gettito fiscale nella giurisdizione di residenza del contribuente che di essi si avvale ([articolo 6](#), D.M.).

Secondo la bozza di circolare, essi costituiscono “*indici di rischio di elusione o evasione fiscale*” e si ritiene che sia sufficiente che uno solo di essi sia soddisfatto affinché, al ricorrere delle altre condizioni, sorga l’obbligo di segnalazione. La stessa bozza, a titolo esemplificativo, richiama le seguenti ipotesi di riduzione dell’imposta rilevante ai fini della comunicazione:

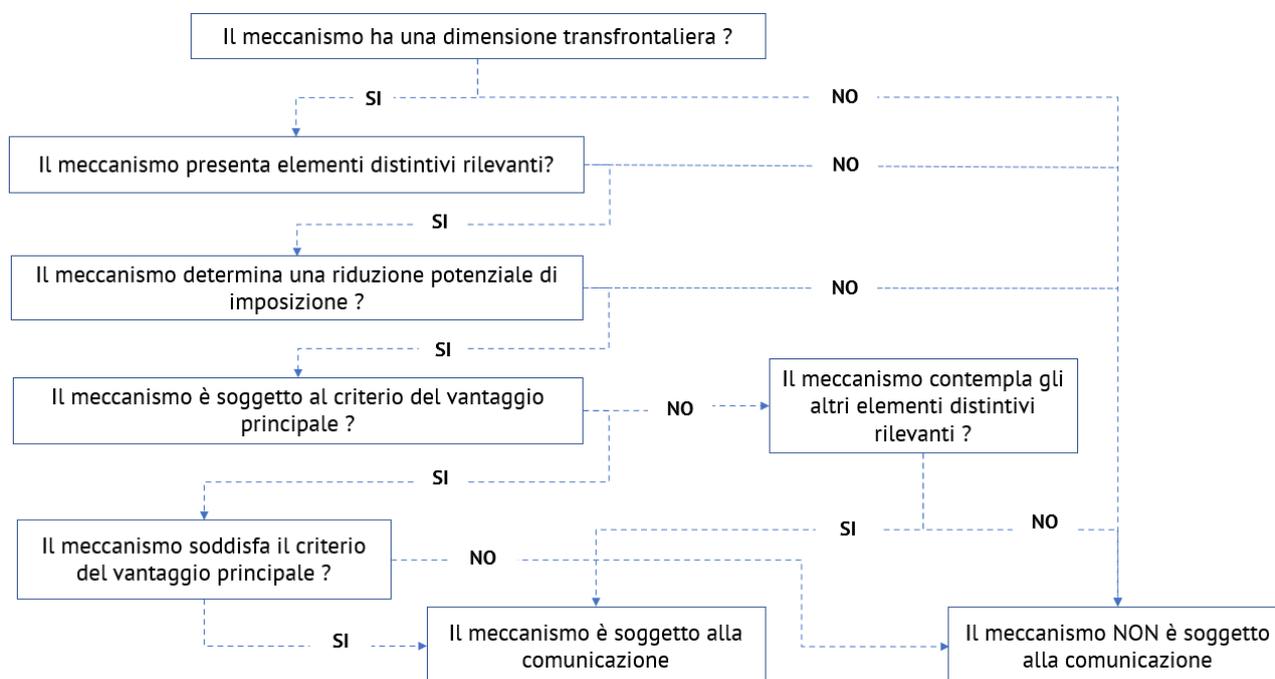
- a) l’ottenimento di una riduzione di base imponibile o d’imposta rispetto a quelle determinabili in assenza del meccanismo;
- b) l’ottenimento di un rimedio contro la doppia imposizione, oppure un incremento dello stesso rispetto a quello spettante in assenza del meccanismo;
- c) l’ottenimento di un rimborso d’imposta o l’incremento dello stesso rispetto a quello spettante in assenza del meccanismo;
- d) il differimento del pagamento dell’imposta o l’anticipo di un rimborso di imposta;
- e) l’eliminazione delle ritenute alla fonte ovvero la loro riduzione.

Alla luce di tali caratteristiche, è quindi possibile tracciare il seguente “perimetro” degli elementi distintivi, con le specifiche sottocategorie:

HALLMARK GENERICI	A.	critério del vantaggio principale	1. clausola di riservatezza	2. fee proporzionata al vantaggio fiscale	3. struttura standardizzata a disposizione di più contribuenti					
HALLMARK SPECIFICI	B.	critério del vantaggio principale	1. acquisizione di bare fiscali	2. conversione di reddito in capitale o altre categorie di reddito a tassazione vantaggiosa	3. operazioni circolari					
	C.	operazioni transfrontaliere	1. pagamenti <i>cross border</i> deducibili			2. lo stesso ammortamento sul patrimonio sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione	3. credito d'imposta o esenzione per imposte estere multipli	4. trasferimenti di attivi con differenza significativa di valori		
			a. il destinatario non è residente in alcuna giurisdizione fiscale	b. destinatario è residente in una giurisdizione ma:		c. il pagamento beneficia di un'esenzione totale dalle imposte	d. pagamento beneficia di un regime fiscale preferenziale			
				i. non impone alcuna imposta sul reddito delle società	ii. è una giurisdizione non cooperativa					
	D.	scambio automatico di informazioni e titolarità effettiva	1. compromettere gli obblighi sullo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari	2. catena di titolarità legale o effettiva non trasparente						
E.	prezzi di trasferimento	1. <i>safe harbour</i> unilaterali	2. trasferimento di <i>hard-to-value intangibles</i>	3. trasferimento transfrontaliero di funzioni e/o rischi e/o attività						

## ESEMPIO 1 – Schema di analisi

Considerando le diverse disposizioni che individuano le caratteristiche degli *hallmark* collegati alla riduzione di imposte (A, B, C, D), è quindi possibile tracciare il seguente schema di analisi per determinare la sussistenza o meno dell'obbligo di comunicazione:



## Le sanzioni applicabili

In ragione della disposizione della Direttiva ([articolo 1](#), comma 6, Direttiva 2018/822) che prevede sanzioni “*effettive, proporzionate e dissuasive*”, l'[articolo 12](#) del Decreto ha introdotto 2 ordini di sanzioni, una per la “omessa comunicazione” e l'altra per la “comunicazione incompleta o inesatta”, richiamando l'[articolo 10](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997.

Nella prima ipotesi le sanzioni vanno da 3.000 euro a 31.500 euro; nel caso di comunicazione incompleta o inesatta, si va da 1.000 euro a 10.500 euro.

Mentre il Decreto e il D.M. non offrono particolari spunti ricostruttivi per definire le 2 fattispecie, qualche elemento si può però ricavare dal [provvedimento direttoriale n. 364425 del 26 novembre 2020](#). Infatti, l'articolo 6 prevede che l'avvenuta presentazione delle comunicazioni è certificata dall'Agenzia delle entrate mediante una ricevuta generata in automatico. Nel caso, l'esito del controllo sia positivo, verrà fornito un identificativo del file trasmesso, con un relativo numero di protocollo, e un numero di riferimento della comunicazione insieme al numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero comunicato<sup>11</sup>.

Invece, la comunicazione può venire “scartata” per “*non adeguatezza alle regole di trasmissione, ad anomalie nella nomenclatura del file, a irregolarità nella struttura dei dati o a incongruenze tra i dati comunicati*”. Conseguentemente, il provvedimento prevede che “*in caso di esito negativo e conseguente scarto la comunicazione si considera non presentata*”.

Pertanto, sembrerebbe di poter concludere che la sanzione per omessa comunicazione sarà configurabile solamente nel caso di effettivo omesso invio ovvero in caso di scarto non seguito da un nuovo invio, ma, in quest'ultima ipotesi il contribuente o l'intermediario avranno contezza di tale evenienza in ragione del riscontro automatico generato dal sistema, che indicherà, tra l'altro, anche il motivo dello scarto<sup>12</sup>.

In tutti gli altri casi, in cui la comunicazione non viene scartata, si dovrebbe quindi vertere nell'ipotesi della incompleta o inesatta comunicazione di cui al comma 2 dell'articolo 12, Decreto.

Sul tema la bozza fornisce ulteriori chiarimenti.

In primo luogo, per effetto del rinvio operato dall'articolo 12 del Decreto all'articolo 10, comma 1, D.Lgs. 471/1997, il cui ultimo periodo dispone che “*La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione avviene nei quindici giorni successivi*”, la bozza ammette l'ipotesi della comunicazione “tardiva”, ovvero quella che è

---

<sup>11</sup> Si segnala che tale numero identificativo dovrà essere indicato dai partecipanti al meccanismo in ogni eventuale comunicazione relativo al meccanismo medesimo e nelle dichiarazioni fiscali che il contribuente, che fruisce del meccanismo, deve presentare in Italia.

<sup>12</sup> Articolo 6.1, lettera b), IV del provvedimento.

eseguita entro i 15 giorni dalla scadenza del termine ordinario, prevedendo che la sanzione applicabile sia ridotta della metà.

In secondo luogo, nel caso di intermediari persone fisiche, inquadrati in realtà organizzative complesse ma senza personalità giuridica (ad esempio associazioni tra professionisti), la sanzione è a carico della persona fisica che ha assunto la responsabilità del mandato nei confronti del partecipante.

Infine, nei casi in cui vi sia un obbligo concorrente di inviare la comunicazione da parte sia dell'intermediario che del contribuente, la sanzione sarà applicata autonomamente a entrambi i soggetti, in ragione della violazione da ciascuno commessa, ed entrambi potranno autonomamente accedere all'istituto del ravvedimento operoso.

### ESEMPIO - Determinazione delle sanzioni

In caso di omessa comunicazione si applica la sanzione amministrativa da 3.000 euro a 31.500 euro; in caso di comunicazione effettuata nei 15 giorni successivi alla scadenza, si applica la sanzione amministrativa da 1.500 euro a 15.750 euro.

### Conclusioni

Come ricordato sopra, la complessiva normativa della DAC 6 riposa su molteplici livelli normativi sovrapposti:

1. normativa primaria sovranazionale: la Direttiva è stata concepita nel quadro più generale della Direttiva sulla cooperazione amministrativa del 2011 e, pur costituendo un *corpus* sostanzialmente autonomo, non può esserne ignorato il contesto più generale; inoltre, trattandosi di una "Direttiva" la sua concreta attuazione in ciascuno Stato membro potrebbe presentare autonome specificità<sup>13</sup>;
2. normativa primaria nazionale di livello legislativo;
3. normativa secondaria di livello ministeriale;
4. normativa attuativa di livello amministrativo (peraltro ancora carente di una circolare esplicativa definitiva).

È del tutto evidente come in una tale situazione, il corretto adempimento dell'onere imposto a intermediari e contribuenti non sembra del tutto agevole.

In effetti, dal punto di vista operativo non può trascurarsi il fatto che il limitato lasso temporale entro cui effettuare la comunicazione all'Agenzia delle entrate, che deve anche tenere conto delle eventuali

---

<sup>13</sup> Per un'analisi comparata degli aspetti attuativi della disciplina, si veda R. Torre at AL, *cit.*; K. Resenig, *cit.*

comunicazioni effettuate dagli intermediari e contribuenti residenti negli altri Stati membri, sembra mettere i destinatari dell'obbligo di comunicazione in condizione di determinare un "over reporting" di meccanismi.

Infatti, oltre alla sanzione amministrativa, il cui meccanismo di irrogazione in Italia non appare comunque essere più oneroso di quello adottato in altri Stati, è da considerare che l'inadempimento potrebbe mettere gli intermediari e contribuenti interessati in "cattiva luce" di fronte all'Amministrazione fiscale italiana che, nel frattempo potrebbe aver attinto informazioni proprio attraverso la comunicazione automatica dei meccanismi effettuata dagli altri Stati. Se ciò venisse interpretato *in malam partem* come una violazione dell'obbligo di collaborazione in buona fede richiesto dall'[articolo 10](#), comma 1, L. 212/2000, si potrebbe indurre un giudizio negativo sulla personalità del "trasgressore", rilevante ai sensi dell'[articolo 7](#), D.Lgs. 472/1997, nell'eventuale procedimento di accertamento relativo al meccanismo così intercettato.

### SCHEDA DI SINTESI

La DAC 6 mira a intercettare i meccanismi caratterizzati da profili di aggressività fiscale idonei a ridurre la base imponibile nazionale od ostacolare lo scambi di informazioni sui conti finanziari e la titolarità effettiva.



Gli intermediari che hanno prodotto i meccanismi o che partecipano alla loro attuazione sono tenuti a comunicarli all'Agenzia delle entrate.



In assenza di un intermediario tenuto alla comunicazione, l'obbligo è in capo al contribuente che ha beneficiato del meccanismo.



A regime, i meccanismi devono essere comunicati entro i 30 giorni successivi alla loro messa a disposizione del contribuente (entro il 30 gennaio devono essere comunicati i meccanismi attuati tra il 1° luglio - 31 dicembre 2020; entro il 28 febbraio quelli attuati tra il 25 giugno 2018 - 30 giugno 2020).



In caso di omessa o irregolare comunicazione sono previste sanzioni amministrative.

## La circolare tributaria n. 4/2021

# Dalla Cassazione un'apertura al "libero utilizzo" del Tfm per remunerare l'amministratore – Parte prima

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Il Trattamento di fine mandato (o più brevemente Tfm) è una forma di remunerazione aggiuntiva rispetto al compenso ordinariamente erogato agli amministratori; tale remunerazione aggiuntiva verrà percepita in maniera differita nel momento in cui l'amministratore cesserà il proprio mandato.

Malgrado vi assomigli sotto il profilo logico, il Tfm differisce significativamente dal Tfr: mentre l'erogazione differita a favore dei dipendenti è puntualmente regolamentata dal codice civile nell'[articolo 2120](#), quella a favore dell'amministratore viene regolata dalla volontà delle parti (società e amministratore stesso) senza che vi sia una norma a stabilirne l'importo.

Di recente si deve segnalare una pronuncia di grande interesse della giurisprudenza di legittimità: attraverso la [sentenza n. 24848/2020](#) la Cassazione si è occupata della deducibilità delle quote di accantonamento al Tfm degli amministratori, confermando che non esiste una norma che obblighi le società a dedurre le predette quote nelle forme e nei limiti previsti per i lavoratori dipendenti. Pare quindi accantonata la tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate secondo cui sarebbe preclusa la deducibilità delle quote di accantonamento al Tfm per importi superiori al compenso annuo degli amministratori diviso per 13,5; secondo il pensiero dell'Amministrazione finanziaria, il Tfm si sarebbe potuto dedurre nel limite previsto dall'articolo 2120, cod. civ. per il Tfr spettante ai lavoratori dipendenti. Ciò posto, malgrado non vi siano limitazioni specifiche, l'ammontare del Tfm è opportuno che sia determinato secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa, attraverso una specifica previsione statutaria, ovvero mediante delibera assembleare dei soci.

In altre parole, se da un lato è da respingere la tesi che limita l'importo del Tfm deducibile alle regole poste per la determinazione del Tfr, allo stesso tempo stabilire un Tfm non ragionevole, non tanto in rapporto al compenso pattuito per l'amministratore ma piuttosto con riferimento alle dimensioni della società, non è certo consigliabile. D'altro canto, non sono rare le contestazioni che riguardano anche

l'ammontare di un compenso ordinario accordato all'amministratore, quando questo fosse esorbitante i parametri di buonsenso.

Cogliamo l'occasione di questa pronuncia per fare il punto circa il trattamento fiscale di una posta del bilancio che è stata oggetto di grande attenzione da parte dei verificatori.

### Rilevazione contabile

Sotto il profilo squisitamente civilistico il Tfm deve essere accantonato per competenza, indipendentemente dal pagamento che, invece, avverrà al termine del rapporto tra società e amministratore.

### ESEMPIO 1

---

Alfa Srl ha deliberato a favore del proprio amministratore Mario Rossi, con decorrenza dal periodo d'imposta 2020, oltre alla retribuzione ordinaria, un importo di 20.000 euro da erogare al termine del rapporto. In sede di redazione del bilancio d'esercizio relativo al 2020 pertanto si provvederà alla relativa rilevazione contabile.

Accantonamento Tfm	a	Fondo Tfm		20.000
--------------------	---	-----------	--	--------

Secondo il principio contabile Oic 31 (§ 15) la voce del passivo patrimoniale denominata "B1 - Fondi di quiescenza e obblighi simili" accoglie i fondi diversi dal trattamento di fine rapporto ex [articolo 2120](#), cod. civ., quali ad esempio:

- fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- fondi di indennità per cessazione di rapporti di agenzia, rappresentanza, etc.;
- fondi di indennità suppletiva di clientela;
- fondi per premi di fedeltà riconosciuti ai dipendenti.

Tali fondi sono certi nell'esistenza e indeterminati nell'ammontare, in quanto basati su calcoli matematico-attuariali o condizionati da eventi futuri come il raggiungimento di una determinata anzianità di servizio e la vita utile lavorativa, ma sono stimabili con ragionevolezza.

Non si ravvisano particolari dubbi circa la rilevazione di tali somme. Ben altre sono invece le considerazioni che riguardano l'aspetto fiscale. Prima di tutto occorre verificare l'inquadramento reddituale in capo all'amministratore: questo non tanto per valutare le conseguenze fiscali in capo al destinatario di tali somme (considerazioni che alla società comunque interessano per i relativi adempimenti amministrativi, quali la rilevazione delle ritenute e dei contributi corrispondenti), ma

perché funzionali ai successivi ragionamenti riguardanti il momento nel quale poter portare in deduzione la remunerazione differita spettante all'amministratore.

### La quantificazione del Tfm

Iniziamo l'analisi riguardante l'ampio tema della deducibilità del Tfm partendo proprio dalla questione oggetto della recente sentenza della Corte di Cassazione: esiste un limite quantitativo alla possibilità di dedurre il Tfm accantonato nell'esercizio, oppure questo è rimesso al libero accordo tra le parti (società e amministratore)?

È noto che l'Agenzia delle entrate, in sede di verifica, ha mosso contestazioni circa l'importo accantonato al fondo Tfm a favore degli amministratori in carica; in particolare, i verificatori hanno talvolta considerato parzialmente indeducibile l'accantonamento al fondo Tfm rilevato nell'anno di competenza, ritenendo analogicamente applicabile il limite di deducibilità previsto per l'accantonamento al fondo Tfr di lavoro dipendente.

L'[articolo 2120](#), cod. civ. stabilisce infatti che:

*“In ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato, il prestatore di lavoro ha diritto ad un trattamento di fine rapporto. Tale trattamento si calcola sommando per ciascun anno di servizio una quota pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5. La quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, computandosi come mese intero le frazioni di mese uguali o superiori a 15 giorni”.*

Quindi, secondo tale linea interpretativa, il Tfm accantonato a favore dell'amministratore sarebbe deducibile per un importo pari alla retribuzione annua riconosciuta all'amministratore stesso, divisa per 13,5; in altre parole, se il compenso amministratore annuo fosse pari a 100.000 euro, l'accantonamento massimo deducibile sarebbe pari a 7.407 euro.

Si tratta di una tesi totalmente priva di ogni fondamento giuridico e quindi deve essere rigettata.

Infatti, mentre il Tfr per il personale dipendente è stabilito dal codice civile all'interno del richiamato articolo 2120, cod. civ., così non è per il Tfm; quest'ultimo è parte della retribuzione dell'amministratore ed è lasciato alla libertà delle parti la quantificazione del relativo importo.

Non esiste pertanto alcuna ragione per creare un'equiparazione tra le 2 componenti reddituali.

Sul punto si devono segnalare numero sentenze di merito, in favore dei contribuenti, che hanno censurato la posizione sostenuta dall'Agenzia delle entrate; tra queste:

– CTR Milano, sentenza n. 5280/XVIII/2018: *“Il trattamento di fine mandato, diversamente dal trattamento di fine rapporto, non è disciplinato da nessuna norma specifica, avendo natura pattizia, e ad esso, come*

*anche per la parte non differita dei compensi degli amministratori, risulta dunque applicabile semplicemente il criterio di congruità e di ragionevolezza che si fonda sulla misura proporzionale ai compensi annualmente corrisposti. Tanto premesso, si deve qui ribadire che il Legislatore non ha posto un tetto massimo di deducibilità dell'accantonamento periodico al fondo Tfm e, tanto meno, ha disposto che l'accantonamento di cui si discute debba essere limitato al valore fisso convenzionale pari al numero di mensilità (13,5) a cui i lavoratori subordinati hanno diritto”;*

– CTR Milano, sentenza n. 3749/XVI2018: *“L’Amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti come Tfm agli amministratori di società di persone. Tali somme sono deducibili come costi, sicché deve concludersi che nel sistema attuale la spettanza e la deducibilità degli emolumenti a favore degli amministratori è determinata dal consenso che si forma tra le parti o nell’ambito dell’ente sul punto, senza che all’ufficio sia riconosciuto un potere specifico di valutazione di congruità. Giustappunto, l’indennità di fine mandato è sostanzialmente assimilabile all’indennità di fine rapporto prevista per i lavoratori dipendenti; tuttavia, mentre per il Tfr, sia il codice civile, (articolo 2120) sia la normativa fiscale (articolo 105, commi 1 e 2, Tuir) disciplinano e limitano la quota annuale di accantonamento deducibile, stabilendo che l’entità di tale trattamento si calcoli sull’importo della retribuzione annua diviso per 13,5, per il Tfm, invece, non esiste alcuna norma di riferimento. Pertanto, non vi è limitazione all’ammontare”;*

– CTR Piemonte n. 618/l/2020: la deduzione in capo alla società dell'accantonamento Tfm è legata all'[articolo 105](#), Tuir che rinvia al precedente [articolo 17](#), Tuir. Nessuna delle citate norme istituisce invece un "combinato disposto" con l'[articolo 2120](#), cod. civ., che disciplina certo il Tfr (di cui costituisce "disposizione legislativa regolante") ma non il Tfm (la cui disciplina si rinviene nelle apposite previsioni contrattuali, pure menzionate dall'articolo 17, comma 1, Tuir) sicché l'applicazione dell'articolo 2120, cod. civ. non è frutto di una interpretazione letterale bensì analogica e per di più ingiustificata perché volta a inserirsi quale parametro di regolazione in un ambito che non regola affatto e che ha una sua compiuta disciplina;

– CTR Piemonte n. 61/2020, ove esplicitamente si afferma: *“...Ancora ragionevolmente, secondo apposite risoluzioni dell’Agenzia delle entrate, può doversi verificare la congruità dell’indennità di fine mandato stessa (con evidenti intenti antielusivi), valutazione che tuttavia non significa prevedere una impropria automatica applicazione di limiti e previsioni che fisiologicamente caratterizzano altri istituti”*. In senso analogo si è espressa anche CTR Milano n. 5280/2018 secondo cui: *“Il trattamento di fine mandato, diversamente dal trattamento di fine rapporto, non è disciplinato da nessuna norma specifica, avendo natura pattizia, e ad esso, come anche per la parte non differita dei compensi degli amministratori, risulta dunque applicabile*

*semplicemente il criterio di congruità e di ragionevolezza che si fonda sulla misura proporzionale ai compensi annualmente corrisposti. Tanto premesso, si deve qui ribadire che il Legislatore non ha posto un tetto massimo di deducibilità dell'accantonamento periodico al fondo Tfm e, tanto meno, ha disposto che l'accantonamento di cui si discute debba essere limitato al valore fisso convenzionale pari al numero di mensilità (13,5) a cui i lavoratori subordinati hanno diritto".*

Su questo tema interviene la Cassazione nella citata [ordinanza n. 24848/2020](#), respingendo la posizione sostenuta dall'Agenzia delle entrate che vorrebbe equiparare Tfm e Tfr.

*"In riferimento alla contestazione proposta in relazione al profilo della violazione di legge, poi, non si rinviene una norma che obblighi le società a provvedere all'ammortamento delle quote del trattamento di fine mandato degli amministratori nelle forme previste per i lavoratori dipendenti. Del resto la tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria non risulta accolta dalla giurisprudenza di legittimità, che ha già avuto occasione di precisare, condivisibilmente, che "in tema di redditi di impresa, in base al combinato disposto degli articoli 17, comma 1, lettera c, e 105, D.P.R. 917/1986, possono essere dedotte in ciascun esercizio, secondo il principio di competenza, le quote accantonate per il trattamento di fine mandato, previsto in favore degli amministratori delle società, purché la previsione di detto trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, che ne specifichi anche l'importo: in mancanza di tali presupposti trova applicazione il principio di cassa, come disposto dall'articolo 5, comma 5, del medesimo D.P.R., che stabilisce la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società nell'esercizio nel quale sono corrisposti", Cassazione n. 26431/2018".*

Peraltro, sul tema, la Cassazione, con la [sentenza n. 28171/2019](#), aveva affermato *"che il compenso annuale erogato all'amministratore non era l'unico parametro utilizzabile per valutare la congruità del Tfm (dovendo utilizzarsi anche quello del volume d'affari della società, che nella specie, rileva il Tribunale del riesame, era pari a 30 milioni di euro, nonché quello della valutazione dell'attività effettivamente prestata dall'amministratore nella gestione dell'impresa, nel caso di specie ritenuta rilevante)".* Questo a conferma che il rapporto matematico proposto dall'[articolo 2120](#), cod. civ. per il Tfr non può trovare applicazione nella verifica della congruità dell'importo del Tfm.

Questo apre un altro tema di assoluto interesse: fissato il ragionamento appena proposto, questo non può significare che la società ha la possibilità di stanziare annualmente quote di Tfm senza alcuna limitazione.

Va, infatti, detto che, per quanto argomentato, non esiste un limite del Tfm in rapporto alla retribuzione riconosciuta all'amministratore, perché tale Tfm è una frazione della retribuzione che le parti hanno stabilito di erogare in modalità differita.

Altro conto è valutare l'ammontare del Tfm in senso assoluto.

È noto a tutti che il compenso agli amministratori dovrebbe sempre essere prudenzialmente determinato in valore ragionevole e proporzionale alla effettiva attività, capacità e responsabilità di ciascun amministratore e alle dimensioni aziendali.

L'Agenzia delle entrate ha, infatti, ripetutamente contestato la deduzione in capo alla società di compensi amministratori ritenuti irragionevolmente alti rispetto alla dimensione e alla redditività della società. Seppure la giurisprudenza non sia univoca sul punto, constano diverse pronunce favorevoli alla tesi dell'Agenzia delle entrate.

Il Tfm deve necessariamente sottostare al medesimo principio.

Tale orientamento trova conferma anche nella [risoluzione n. 124/E/2017](#) (che nel prosieguo richiameremo per altri aspetti) dove si afferma che l'ammontare del Tfm è determinato secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa.

In definitiva, non è da ritenersi sindacabile la deduzione di un accantonamento che non sia eccessivo e sproporzionato con riguardo alla realtà specifica dell'azienda, quando questo risulti conseguente a una delibera assembleare presa secondo criteri di ragionevolezza e congruità, a nulla rilevando il riferimento alle specifiche norme adottate dal Legislatore per il rapporto di lavoro subordinato.

### Trattamento fiscale in capo all'amministratore

L'indennità di fine mandato (come il compenso periodico) costituisce reddito assimilato al lavoro dipendente di cui all'[articolo 50](#), comma 1, lettera *c-bis*), Tuir con conseguente tassazione in base al criterio di cassa, e quindi solamente al momento dell'effettiva percezione.

In deroga a tale disposizione – comunque fermo restando il criterio di cassa circa il momento di tassazione – in base all'[articolo 17](#), comma 1, lettera c), Tuir viene consentito di sottoporre tale componente reddituale alla più vantaggiosa opzione per la tassazione separata: tale remunerazione sarà quindi colpita da tassazione in base all'aliquota corrispondente al reddito medio netto conseguito dall'amministratore nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione (ovvero il 23%, l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito, in caso di mancata percezione di redditi nel biennio precedente). In tal modo la tassazione sarà significativamente calmierata: la percezione cumulativa dell'intero importo al momento della cessazione del mandato in relazione a quanto maturato nel corso di diversi anni, se sottoposto a tassazione progressiva nell'ambito del reddito complessivo, comporterebbe un prelievo ingente, in ragione del fatto che tale reddito si collocherebbe sulle aliquote massime Irpef. Con la tassazione separata si possono evitare tali conseguenze.

Si segnala peraltro che l'[articolo 24](#), comma 31, D.L. 201/2011 ha stabilito un limite di 1.000.000 di euro alla possibilità di beneficiare della tassazione separata:

*“Alla quota delle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere a e c, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con D.P.R. 917/1986, erogate in denaro e in natura, di importo complessivamente eccedente 1.000.000 di euro non si applica il regime di tassazione separata di cui all'articolo 19 del medesimo Tuir. Tale importo concorre alla formazione del reddito complessivo. Le disposizioni del presente comma si applicano in ogni caso a tutti i compensi e indennità a qualsiasi titolo erogati agli amministratori delle società di capitali. In deroga all'articolo 3, L. 212/2000, le disposizioni di cui al presente comma si applicano con riferimento alle indennità dai compensi il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011”.*

Sul punto l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 3/E/2012](#), ha avuto modo di chiarire che la perdita di tale beneficio riguarda solo la quota eccedente tale limite. Pertanto, anche nel caso di superamento, fino a tale soglia la tassazione separata è assicurata al Tfm erogato all'amministratore. Da questo punto di vista, comunque, le modalità di tassazione delle indennità di fine rapporto di importo eccedente 1.000.000 di euro trovano applicazione anche qualora il superamento del predetto importo si verifichi per effetto di erogazioni non contestuali nel corso del medesimo periodo d'imposta o di erogazioni effettuate in diversi periodi d'imposta. Altresì nel caso di erogazioni da parte di altri soggetti.

Il beneficio della tassazione separata è però subordinato a determinate condizioni; è infatti necessario che:

- il diritto all'indennità risulti da atto avente data certa. Secondo il documento n. 125 dell'Adc di Milano sono ritenute idonee a conferire la data certa le seguenti modalità: estratto notarile della delibera assembleare che attribuisce l'indennità all'amministratore; vidimazione notarile del libro delle adunanze assembleari; notifica rituale all'amministratore della delibera di attribuzione dell'indennità; registrazione della delibera assembleare dei soci presso l'Agenzia delle entrate; invio all'amministratore della copia della delibera che gli attribuisce l'indennità con raccomandata in plico senza busta. Pare comunque di poter aggiungere a tale elenco anche lo strumento oggi più utilizzato a tal fine, che offre le medesime garanzie di verificabilità della data (senza sostenere alcun costo aggiuntivo e con aggravio di adempimenti pari a zero): la posta elettronica certificata (pec);
- atto anteriore all'inizio del rapporto. L'eventuale attribuzione dell'indennità all'amministratore in assenza dei suddetti requisiti (atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto), non provoca alcuna conseguenza circa il momento della tassazione di tale provento: questo sarà comunque oggetto di tassazione in capo al percettore solo all'atto del materiale accredito di tale somma. In altre parole, anche senza la data certa continua ad applicarsi il principio di cassa.

Il problema riguarda invece la modalità attraverso la quale sottoporre a tassazione tale provento: l'assenza della data certa, infatti, preclude l'accesso alla tassazione separata, con conseguente applicazione ordinaria dell'Irpef (e delle relative addizionali) al compenso che sarà erogato, quindi tramite aliquote progressive d'imposta con un consistente aggravio d'imposta.

### Trattamento fiscale in capo alla società

L'aspetto più complicato nella gestione di tane componente reddituale è verificare il trattamento in capo alla società che ha stanziato tale remunerazione differita a favore dell'amministratore.

Occorre prima di tutto inquadrare il trattamento degli stanziamenti in bilancio effettuati per tenere conto di oneri futuri. Gli accantonamenti delle poste sulle quali risulta particolarmente evidente l'aspetto valutativo, ragion per cui sono stati oggetti di specifica regolamentazione (restrittiva) da parte del Legislatore: onde evitare comportamenti eccessivamente prudenti degli operatori al fine di ottenere maggiori deduzioni fiscali in corrispondenza dei bilanci dove tali accantonamenti vengono stanziati, l'[articolo 107](#), comma 4, Tuir introduce il principio di tassatività degli accantonamenti:

*“Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo”.*

La conseguenza è la seguente:

- se un accantonamento rientra tra quelli tassativamente previsti dal Tuir, questo risulta deducibile per competenza nell'anno dello stanziamento a bilancio;
- in caso contrario esso non sarà deducibile. Il diritto alla deduzione di quell'onere potrà essere beneficiato solo nel periodo d'imposta nel quale effettivamente si materializzerà la passività che a livello civilistico aveva richiesto lo stanziamento.

Pertanto, con riferimento alla posta oggetto di analisi nel presente contributo, il Tfm, per valutarne la deducibilità occorre analizzare se tale accantonamento rientra tra quelli previsti dal Legislatore.

A tale proposito l'[articolo 105](#), comma 4, Tuir, in materia di deduzione degli accantonamenti, prevede che:

*“le disposizioni dei commi 1 e 2 [deducibilità, tra le altre, per le indennità di fine rapporto del personale dipendente, nei limiti delle quote maturate nell'esercizio, n.d.A.] valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c, d ed f”.*

L'[articolo 17](#), comma 1, lettera c), Tuir, in materia di tassazione separata in capo all'amministratore di cui in precedenza si è già detto, fa riferimento a:

*“indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 2 dell’articolo 50, se il diritto all’indennità risulta da atto di data certa anteriore all’inizio del rapporto nonché, in ogni caso, le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell’autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa”.*

Sul punto si sono da tempo contraddistinti 2 orientamenti contrapposti:

- una prima posizione proposta dalla norma di comportamento n. 125 dell’Aidc di Milano secondo cui la presenza di un atto con data certa è significativo anche per valutare il momento in cui il Tfm risulta deducibile. Se il diritto all’indennità a favore dell’amministratore non risulta da atto avente data certa anteriore all’inizio del rapporto, il Tfm risulta deducibile solo al momento dell’effettiva corresponsione. Conseguentemente le quote periodicamente accantonate per competenza nel bilancio d’esercizio risulterebbero indeducibili, con l’obbligo di operare apposite variazioni aumentative in sede di dichiarazione dei redditi;
- la seconda posizione (sostenuta peraltro dalla dottrina di gran lunga prevalente, tra cui si segnala il parere n. 1 del 9 gennaio 2009 del Cndcec) si basa invece sulla considerazione secondo cui il richiamo all’[articolo 17](#), Tuir da parte dell’[articolo 105](#), comma 4, Tuir debba intendersi riferito solamente all’identificazione della fattispecie reddituale, la quale resta comunque deducibile in capo alla società secondo l’ordinario criterio di competenza previsto dall’[articolo 109](#), Tuir. Peraltro, anche l’Aidc con la nota n. 180/2011 ha cambiato posizione rispetto al precedente datato orientamento, aderendo alla dottrina maggioritaria.

Sul punto (purtroppo) consta una negativa presa di posizione da parte dell’Agenzia delle entrate attraverso la [risoluzione n. 211/E/2008](#) (tesi sulla quale la dottrina ha espresso ripetutamente il proprio parere negativo). Secondo il parere dell’Amministrazione finanziaria – in aderenza alla prima delle tesi proposte – il rinvio contenuto nell’articolo 105, comma 4, Tuir all’articolo 17, Tuir deve intendersi esclusivamente riferito ai rapporti aventi data certa, *“...con la conseguenza che, per i rapporti che non soddisfano tale condizione, viene meno la deducibilità del relativo accantonamento per indennità di fine mandato...”* e *“...la deduzione del relativo costo, pertanto, avverrà nell’anno di effettiva erogazione dell’indennità medesima”.*

Pertanto, la posizione sposata dall’Agenzia delle entrate impone di considerare la data certa non solo come requisito per fruire da parte dell’amministratore della tassazione separata al momento della

percezione delle somme, ma altresì come prerequisite anche per poter dedurre per competenza l'onere al momento dello stanziamento nel bilancio di esercizio.

Tale posizione porta ad affermare che, se l'indennità spettante all'amministratore non risulta da atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, in capo all'amministratore la tassazione avviene per cassa al momento dell'effettiva erogazione scontando tassazione ordinaria; contemporaneamente, in capo alla società, l'accantonamento operato per competenza, in base alle risultanze della delibera, non è deducibile (la rilevanza fiscale del componente negativo di reddito è rinviata al momento della materiale erogazione dell'indennità).

Al contrario, se l'indennità spettante all'amministratore risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto in capo all'amministratore sussiste la possibilità di tassare separatamente tale reddito (nell'esercizio di percezione), mentre in capo alla società la deduzione avviene con il criterio della competenza all'atto di ciascun accantonamento.

	<b>Tassazione in capo all'amministratore</b>	<b>Deduzione in capo alla società (tesi Agenzia delle entrate)</b>
Con atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto	Per cassa al momento della percezione, con applicazione della tassazione separata	Deduzione dell'accantonamento per competenza
Senza atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto	Per cassa al momento della percezione, con applicazione della tassazione ordinaria	Deduzione per cassa al momento dell'effettiva erogazione

### La conferma della Cassazione

Da alcuni anni la giurisprudenza di legittimità ha emanato diverse pronunce a conferma della tesi proposta dall'Agenzia delle entrate, secondo cui l'atto con data certa risulta strettamente necessario non solo per tassare separatamente il compenso percepito dall'amministratore, ma anche per dedurre per competenza in capo alla società l'importo accantonato.

Sul punto consta una pronuncia resa dalla Cassazione nel corso del 2018 ([sentenza n. 19368/2018](#)), nella quale si afferma come l'[articolo 105](#), Tuir:

*“opera un rinvio non ai soli fini dell'identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità (nel qual caso sarebbe stato sufficiente il rinvio al secondo comma dell'articolo 49 - pure menzionato alla lettera c dell'articolo 16 -, che individua appunto i redditi di lavoro autonomo, fra i quali rientra quello dell'amministratore), ma altresì ai fini della sussistenza delle condizioni richieste dalla stessa lettera c dell'articolo 16 [ora articolo 17, n.d.A.], e cioè che «il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto”*

In senso del tutto conforme anche la precedente [sentenza n. 16788/2016](#):

*“con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, gli accantonamenti effettuati da una società in favore dei propri amministratori, relativi al trattamento di fine rapporto, sono deducibili quali componenti negativi solo se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, in quanto il rinvio che l'articolo 70, comma 3, D.P.R. 917/1986 (attuale articolo 105, comma 4) opera al precedente articolo 16 (attuale articolo 17) è un rinvio pieno, non limitato all'identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità, ma esteso alle condizioni richieste dalla lettera c dell'articolo 16”.*

Analoga posizione viene espressa nella successiva [sentenza n. 26431/2018](#).

### SCHEDA DI SINTESI

Il Tfm è una remunerazione differita accordata all'amministratore della società.



Affinché l'amministratore possa beneficiare della tassazione separata al momento dell'erogazione, è necessario che sia presente un atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto.



Secondo l'Agenzia delle entrate e la Cassazione, tale atto con data certa è necessario anche per poter dedurre per competenza in capo alla società l'accantonamento al fondo Tfm.



La Cassazione, nell'ordinanza n. 24848/2020, respinge la posizione sostenuta dall'Agenzia delle entrate che vorrebbe equiparare Tfm e Tfr sotto il profilo della quantificazione.



L'Agenzia delle entrate ha ripetutamente contestato la deduzione in capo alla società di compensi amministratori ritenuti irragionevolmente alti rispetto alla dimensione e alla redditività della società. Seppure la giurisprudenza non sia univoca sul punto, constano diverse pronunce favorevoli alla tesi dell'Agenzia delle entrate. Il Tfm deve necessariamente sottostare al medesimo principio.

## La circolare tributaria n. 4/2021

# Le ultime istruzioni dell’Agenzia delle entrate sulla gestione delle proposte di transazione fiscale

di Gianfranco Antico - pubblicista

### Premessa

Con la [circolare n. 34/E/2020](#), l’Amministrazione finanziaria, chiamata a garantire una tempestiva gestione delle procedure di composizione della crisi di impresa – transazione fiscale<sup>1</sup>, accordo di ristrutturazione del debito<sup>2</sup> e concordato preventivo<sup>3</sup> -, in un momento in cui l’attuale contesto economico è fortemente condizionato negativamente dalla crisi dovuta al diffondersi della pandemia, dopo aver delineato normativamente gli istituti coinvolti, ha fornito nuove istruzioni ai propri uffici in materia di valutazione delle proposte di trattamento del credito tributario presentate dai contribuenti, nonché una serie di indicazioni in ordine ai rapporti con i rappresentanti dell’imprenditore in stato di crisi e con il Commissario giudiziale, e alla c.d. “finanza esterna” e al trattamento riservabile ai c.d. “creditori strategici”.

Vediamo, quindi, in questo intervento, di offrire al lettore un quadro generale del documento di prassi appena pubblicato.

### Il ruolo del professionista attestatore

Nel corso degli ultimi anni gli interventi legislativi hanno, progressivamente, assegnato ai professionisti che attestano la veridicità dei dati aziendali e l’attuabilità dell’accordo un ruolo sempre più rilevante,

---

<sup>1</sup> Nel suo assetto attuale, la transazione fiscale rappresenta una particolare procedura “transattiva” tra Fisco e contribuente, collocata nell’ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, che consente il pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario.

<sup>2</sup> L’accordo di ristrutturazione del debito, disciplinato dall’articolo 182-*bis*, L.F., è uno strumento negoziale che consente agli imprenditori in possesso dei requisiti di fallibilità di far fronte a uno stato di difficoltà. Detto istituto, in particolare, permette all’imprenditore in stato di crisi di concordare con i creditori, purché rappresentanti almeno il 60% del totale, le modalità attraverso le quali riportare l’attività aziendale a una condizione di normalità. L’intesa eventualmente raggiunta non può incidere sulle situazioni soggettive dei creditori non aderenti, che devono essere soddisfatti in maniera integrale.

<sup>3</sup> Il concordato preventivo, disciplinato dall’articolo 160 e ss., L.F., è una procedura concorsuale che può essere utilizzata sia per superare lo stato di crisi (c.d. concordato in continuità) sia ai fini liquidatori (c.d. concordato liquidatorio). La procedura si basa sull’approvazione della proposta del debitore da parte dei creditori, i quali manifestano la loro volontà secondo il criterio della maggioranza, determinata ai sensi dell’articolo 177, L.F..

atteso che l'attestazione ha assunto la funzione di strumento di garanzia a favore dei terzi e dei creditori, soprattutto oggi, dove a seguito delle modifiche recate dal D.L. 125/2020, convertito con modificazioni in L. 159/2020, l'attestazione è espressamente indicata (articoli [180](#) e [182-bis](#), L.F.) come uno degli elementi di cui può avvalersi il Tribunale per omologare il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione, anche in mancanza, rispettivamente, del voto o dell'adesione dell'Amministrazione finanziaria.

Vediamo, quindi, il requisito principe richiesto dal Legislatore, per l'esercizio della funzione attestativa: l'indipendenza.

### Il requisito dell'indipendenza

Il requisito dell'indipendenza dell'attestatore è stato introdotto nell'ordinamento dal D.L. 83/2012, convertito in L. 134/2012, pur se la Corte di Cassazione – sentenza n. 2706/2009 - ha ritenuto implicito nella pregressa normativa ([articolo 67](#), comma 3, lettera d, L.F.) il possesso del requisito dell'indipendenza da parte del professionista.

Il Legislatore, quindi, richiamando l'[articolo 2399](#), cod. civ., richiede che l'attestatore non debba essere legato all'impresa ovvero a coloro che abbiano interesse con l'operazione né da rapporti di natura personale<sup>4</sup> né professionale. Così come - rileva la [circolare n. 34/E/2020](#) - appare opportuno che il compenso venga determinato *“al momento dell'accettazione dell'incarico, così come la relativa corresponsione che deve avvenire attraverso una precisa calendarizzazione, articolata, eventualmente, in uno o più acconti cui si aggiunge il saldo finale, ed in base allo stato di avanzamento dell'attività. Di contro, possono essere ritenuti sintomatici dell'assenza di indipendenza eventuali accordi negoziali che subordinano il pagamento del corrispettivo al rilascio di un positivo giudizio di fattibilità del piano, ovvero all'intervenuta omologa da parte del Tribunale”*.

Nel caso in cui il Tribunale, nel corso del procedimento per l'ammissione al concordato preventivo o di omologazione dell'accordo, accerti il difetto del presupposto dell'indipendenza, oltre alle conseguenze di ordine civile e penale che attengono alla personale sfera giuridica, la relazione di attestazione potrà essere invalidata dal giudice e dichiarata priva di efficacia.

Su quest'ultimo aspetto, osserva la circolare n. 34/E/2020, ancorché gli uffici non siano tenuti a effettuare un riscontro su quanto dichiarato dal professionista relativamente al possesso del requisito di indipendenza, resta inteso che, laddove venissero a conoscenza dell'assenza del predetto requisito

---

<sup>4</sup> Devono ritenersi ostativi, per esempio, la sussistenza di rapporti professionali abituali con il consulente dell'imprenditore che ha predisposto il piano

in capo all'attestatore, gli stessi dovranno eccepire tale carenza disattendendo il contenuto della proposta e segnalando al Tribunale quanto appreso.

### La relazione di attestazione

La relazione di attestazione – che è idonea a far acquisire al piano proposto dall'impresa un valore presuntivo, con specifico riferimento alla sua fattibilità e alla sua convenienza - deve ricomprendere un nucleo minimo e indefettibile di riscontri e informazioni, la cui assenza può rappresentare un sintomo di lesione del ruolo di garanzia svolto dalla medesima.

L'Agenzia delle entrate, nell'indicare gli elementi che la predetta relazione deve contenere, rileva innanzitutto che l'attestatore è chiamato a controllare la veridicità dei dati aziendali, tenendo conto, a seconda delle dimensioni dell'impresa, di presidi finalizzati al controllo interno e all'individuazione dei principali rischi aziendali (il *control risk*, l'*ineherent risk* e il *detection risk*).

In adesione al principio di revisione internazionale “(Isa Italia) 500 - elementi probatori”, elaborato dall'Associazione italiana delle società di revisione legale (Assirevi), l'attestatore verificherà il rispetto delle seguenti asserzioni:

Asserzioni	
Esistenza	Verifica che una determinata attività o passività siano esistenti a una certa data
Diritti e obblighi	Appuramento che un'attività o una passività siano di pertinenza dell'azienda a una certa data
Manifestazione	Controllo che un'operazione (o un evento) di pertinenza dell'azienda abbia avuto luogo nel periodo di riferimento
Completezza	Verifica che non vi siano operazioni non contabilizzate o per le quali manchi un'adeguata base informativa
Misurazione	Verifica che le operazioni siano correttamente contabilizzate e i costi e i ricavi imputati per competenza
Valutazione	Appuramento che le attività o le passività siano contabilizzate a valori appropriati
Presentazione e Informativa	Verifica che una voce o un'operazione siano evidenziate, classificate e corredate da adeguata informativa

L'attestatore, pertanto, vaglierà la veridicità dei dati accolti nel piano, di quelli contenuti nella documentazione allegata allo stesso e degli elementi necessari alla sua predisposizione, circoscrivendo il proprio perimetro di controllo intorno alle informazioni su cui si fondano le previsioni.

Per quanto concerne la fattibilità tecnico-finanziaria del piano, la [circolare n. 34/E/2020](#) ritiene che un passaggio fondamentale sia rappresentato dalla diagnosi delle cause della crisi di impresa.

Diagnosi	
L'attestatore	➔ è chiamato ad accertare, tramite analisi quali-quantitative, che i fattori di criticità siano stati puntualmente individuati e che, data la loro struttura e intensità, sia possibile superarli

Corretta diagnosi della crisi	➔	è una preconditione necessaria per valutare se la strategia proposta nel piano possa essere efficace, così che nella relazione di attestazione deve potersi individuare quali strumenti diagnostici siano stati utilizzati, la completezza del set informativo messo a disposizione dell'attestatore e i risultati cui lo stesso è pervenuto.
-------------------------------	---	---

Con particolare riferimento al tema della fattibilità del piano, riveste fondamentale importanza la sussistenza di specifiche analisi condotte dall'attestatore sulle principali ipotesi che il *management* pone a fondamento della strategia di risanamento, che devono essere chiaramente evidenziate nel piano medesimo<sup>5</sup>.

### La valutazione dell'ufficio

La [circolare n. 34/E/2020](#) manifesta ai propri uffici quale sia il fulcro del procedimento argomentativo che porta a ritenere accoglibile una proposta di trattamento del credito tributario: la maggiore, o minore, convenienza economica della stessa rispetto all'alternativa liquidatoria, atteso fra l'altro che il Tribunale può omologare il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione pur in mancanza, rispettivamente, del voto o dell'adesione dell'Amministrazione finanziaria, allorché ritenga, anche in base alle risultanze della relazione del professionista attestatore, che la proposta dell'imprenditore sia migliorativa rispetto all'ipotesi liquidatoria.

### Le valutazioni per il concordato preventivo

In ordine alle valutazioni per il concordato preventivo, la circolare n. 34/E/2020 richiama la precedente [circolare n. 16/E/2018](#), dove è stato chiarito che l'[articolo 182-ter](#), L.F. richiede che dalla relazione del professionista, previamente attestata, emerga che la proposta concordataria sia maggiormente soddisfacente dei crediti tributari e previdenziali, all'esito della comparazione tra il pagamento proposto con la domanda di concordato e quanto ricavabile nell'alternativa liquidatoria<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> In particolare, rileva la circolare n. 34/E/2020, qualora sia prevista la liquidazione del patrimonio aziendale, dalla relazione dell'attestatore deve potersi evincere l'attendibilità del metodo utilizzato per stimare il valore di realizzo dei cespiti. Inoltre, se il piano fa riferimento a corrispettivi di cessione concordati con terzi acquirenti, dalla stessa relazione deve risultare che l'imprenditore ha compiutamente documentato lo svolgimento delle trattative. Per quanto concerne, invece, i piani che prevedono la continuazione dell'attività di impresa, occorre verificare che l'*action plan* predisposto dal management aziendale specifichi le condizioni necessarie per la sua attuazione. A tal fine, la relazione di attestazione deve confermare che i meccanismi causali posti a fondamento dell'*action plan* siano idonei a raggiungere gli obiettivi prefissati, suffragandone la coerenza interna ed esterna. Particolare attenzione deve essere posta a quelle situazioni nelle quali i risultati prospettati siano migliori di quelli storicamente conseguiti dall'impresa, ovvero superiori rispetto a quelli che sono previsti per il mercato di riferimento. In tali casi, l'attestatore deve corroborare la realisticità delle ipotesi formulate, verificando, da una parte, che le ragioni dell'*over performance* siano state accuratamente illustrate nel piano, dall'altra, che l'impresa possa ragionevolmente conseguirle, alla luce delle sue specifiche caratteristiche, di futuri mutamenti del contesto competitivo in cui opera, ovvero di altri eventi altamente probabili.

<sup>6</sup> Ai fini di tale confronto, l'attestazione dovrà contenere degli elementi che tengano conto anche del maggiore apporto patrimoniale, rappresentato dai flussi o dagli investimenti generati dalla eventuale continuità aziendale; oppure dall'esito dell'attività liquidatoria gestita in sede concordataria. Tale apporto non costituisce una risorsa economica nuova, ma deve essere considerato come finanza endogena, in quanto, ai sensi dell'articolo 2740, cod. civ., il proponente è chiamato a rispondere dei debiti assunti con tutti i propri beni, presenti e futuri.

La proposta così formulata è oggetto di valutazione da parte del Commissario giudiziale – organo del Tribunale fallimentare - attraverso la relazione redatta ex [articolo 172](#), L.F., con cui lo stesso procede alla valutazione della fattibilità giuridica ed economica della proposta e del piano, nonché della loro convenienza rispetto all'ipotesi liquidatoria.

Pertanto, laddove il Commissario giudiziale renda un parere favorevole alla proposta di concordato e, conseguentemente, alla connessa proposta di trattamento del credito, l'eventuale diniego da parte dell'ufficio dovrà necessariamente essere corredato da una puntuale motivazione, idonea a confutare analiticamente, in base a elementi chiari, oggettivi e verificabili, le argomentazioni e le conclusioni del Commissario medesimo.

### Le valutazioni per gli accordi di ristrutturazione

Per quanto attiene, invece, agli accordi di ristrutturazione, atteso che l'[articolo 182-ter](#), comma 5, L.F., prevede che l'attestazione di cui al precedente [articolo 182-bis](#), comma 1, relativamente ai crediti tributari o contributivi, e relativi accessori, ha a oggetto anche la convenienza del trattamento proposto rispetto alla liquidazione giudiziale e tale punto costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale, in ordine ai crediti fiscali, l'attestazione del professionista deve riguardare non soltanto la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo, con specifico riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei, ma anche la convenienza del trattamento proposto rispetto all'alternativa liquidatoria. Nel caso degli accordi di ristrutturazione il professionista effettua, quindi, una valutazione comparativa oramai del tutto assimilabile a quella richiestagli in caso di concordato preventivo

### Il giudizio di manifesta inattendibilità

La [circolare n. 34/E/2020](#) afferma che gli uffici, tanto nel concordato preventivo quanto nell'accordo di ristrutturazione dei debiti, oltre a operare un confronto con gli altri creditori per verificare il rispetto del divieto di trattamento deteriore dell'Erario, ai fini della valutazione della proposta di transazione fiscale che viene formulata e dell'espressione del voto, o dell'assenso, che ne consegue, sono chiamati a esaminare il requisito della maggior convenienza economica di tale proposta rispetto all'alternativa liquidatoria<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> È, quindi, necessario confrontare l'importo che l'Erario può percepire sulla base della proposta oggetto di esame con quello realizzabile, alternativamente, mediante la liquidazione giudiziale dell'impresa, tenendo conto dei valori degli asset aziendali e dell'ammontare conseguibile, in forza delle legittime cause di prelazione, in sede di assegnazione ai creditori delle somme realizzate mediante la liquidazione stessa. A tal fine è indispensabile che nel piano siano chiaramente quantificati, in termini monetari, gli esiti delle diverse linee di azione, che devono essere vagliate dall'attestatore, in modo da assicurare la coerenza, la correttezza metodologica e, in definitiva, l'attendibilità.

Nel formare il proprio convincimento gli uffici dovranno fare riferimento, quindi, agli elementi esposti nel piano attestato dal professionista indipendente e, nel caso di concordato preventivo, anche a quanto attestato e verificato dal Commissario giudiziale, “*potendo disattendere le rispettive risultanze solo allorquando le ritengano manifestamente non attendibili, ovvero non sostenibili, anche alla luce del contesto economico e competitivo di riferimento, nonché della situazione economico-patrimoniale dell'impresa*”.

In tal caso gli uffici devono corredare il giudizio di manifesta inattendibilità o insostenibilità con una puntuale motivazione, idonea a individuare in maniera analitica le ipotesi, le prospettazioni e i dati - compendati nel piano e nella relazione - ritenuti non attendibili. In tale evenienza, si devono portare a conoscenza del contribuente gli esiti delle valutazioni, al fine di consentire - in tempo utile - una interlocuzione nella quale esaminare, attraverso l'utilizzo di parametri di comune dominio, gli elementi di criticità rilevati.

### Esempi della circolare n. 34/E/2020

Una manifesta inattendibilità relativa alla determinazione del valore di realizzo dei beni immobili va motivata dagli uffici ricorrendo a parametri pubblicamente disponibili, senza limitarsi all'utilizzo dei valori determinati dall'Omi, ma integrando questi ultimi, per ipotesi, con le informazioni desumibili dai borsini immobiliari, ovvero con i valori di vendita presenti nei siti *on-line* delle agenzie immobiliari. Inoltre, nei casi maggiormente complessi, gli uffici si avvarranno del proprio personale esperto in materia di estimo, mettendo a disposizione del contribuente i risultati raggiunti e le metodologie utilizzate.

Una manifesta inattendibilità concernente le variabili previsionali (come nel caso di ipotesi di crescita del fatturato palesemente incoerenti rispetto alla media dei *trend* storici) va motivata dagli uffici richiamando anche eventuali studi settoriali predisposti dalle associazioni di categoria, ovvero da altri soggetti istituzionali impegnati nell'analisi del mercato di riferimento<sup>8</sup>.

Una manifesta inattendibilità riguardante i dati che, per loro natura, non possono essere assunti in maniera puntuale (come il tasso di attualizzazione dei flussi di cassa), va motivata dagli uffici tenendo in considerazione che comunque gli stessi possono collocarsi in un intervallo di valori aventi un medesimo livello di attendibilità. Infatti, a seconda dei casi e delle circostanze specifiche, qualsiasi posizionamento all'interno di un intervallo può, in linea di massima, essere considerato corretto, a meno che il percorso metodologico seguito per la sua individuazione e delimitazione presenti evidenti carenze metodologiche. Un caso nel quale potrebbe concretizzarsi tale ultima ipotesi si può avere nell'ipotesi in cui, in assenza di specifici accorgimenti relativi alla quantificazione dei flussi di cassa, vengano prospettati dei tassi di sconto che non valorizzano il rischio di impresa, attestandosi al livello dei tassi riservati a investimenti privi di rischio (cosiddetti *free-risk*).

<sup>8</sup> In tali ipotesi occorre garantire un adeguato contraddittorio, nell'ambito del quale il contribuente possa giustificare la sostenibilità delle sue previsioni in ragione di specifici elementi, quali: il recente, o prossimo, sviluppo di beni immateriali unici e di valore che possono fornire un vantaggio competitivo; la sottoscrizione di contratti conclusi a condizioni particolarmente vantaggiose; il possesso di titoli amministrativi necessari per operare nel settore di riferimento e non accessibili alla generalità degli operatori. Detti elementi devono comunque essere adeguatamente documentati e non meramente asseriti in base alla personale conoscenza del settore.

Resta fermo che particolari carenze o criticità della documentazione dovranno essere confrontate con il contribuente, volto a meglio definire i termini della questione, atteso che l'eventuale contestazione degli elementi del piano attestato deve basarsi su elementi idonei a dimostrarne la manifesta infondatezza.

### La condotta del contribuente

Un altro aspetto su cui si sofferma la [circolare n. 34/E/2020](#) investe la condotta del contribuente, che non deve *“generalmente inficiare o pregiudicare la valutazione della convenienza della proposta di trattamento del credito, ma debba essere posta su un piano diverso rispetto a quest'ultima”*.

### Attività distrattive o decettive

Le condotte del contribuente che possono influenzare l'*iter* di valutazione della proposta sono quelle che si sostanziano in eventuali attività distrattive o decettive che, da un lato, incidono direttamente sulla veridicità dei dati relazionati, dall'altro, causano, alternativamente o cumulativamente, una sottostima delle attività, una loro sottrazione fraudolenta, ovvero una sovrastima delle passività.

Ipotesi			
Simulazione di cessione di asset aziendali a soggetti correlati	Compimento di atti liberali - come la remissione del debito - non giustificati da normali logiche di mercato	Operazioni di riorganizzazione aziendale, finalizzate a trasferire artatamente nel proprio patrimonio personale poste dell'attivo, costruendo così una <i>bad company</i> da sottoporre alla procedura compositiva	Utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti allo scopo di creare costi a carico dell'impresa

La presenza di tali condotte, incidenti sul profilo della procedibilità/legittimità della procedura di gestione della crisi di impresa, saranno segnalate alle autorità competenti. In caso di concordato preventivo, tali contegni saranno, nello specifico, rappresentati al Commissario giudiziale che, ricorrendone i presupposti, potrà attivare il procedimento di revoca ex [articolo 173](#), L.F., ferma, in ogni caso, la rilevanza degli stessi ex [articolo 236](#) e ss., L.F..

### Precedenti fiscali

Pur se i precedenti fiscali del contribuente, non sono generalmente esaminati in sede di valutazione della proposta, tuttavia, eventuali condotte riconducibili a una sistematica e deliberata violazione di obblighi fiscali, rientrano nell'ambito della predetta valutazione.

### Fattispecie di frode

Particolare attenzione va riservata ai casi di frode, come ad esempio nel caso di condotte caratterizzate dall'utilizzo di documentazione falsa, da altri artifici e raggiri, ovvero da operazioni in tutto o in parte simulate, che denotano l'assenza, da parte del contribuente, di collaborazione e trasparenza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Al contempo, dovranno essere valorizzate, in sede di esame della proposta, eventuali (ed effettive) situazioni di discontinuità rispetto alla precedente compagine sociale o agli organi direttivi dell'impresa responsabili della realizzazione dei predetti disegni.

### Esempio della circolare n. 34/E/2020

---

Contribuente, precedentemente protagonista di schemi fraudolenti basati sull'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti ricevute da soggetti non residenti, che proponga un piano di risanamento basato sulla presenza di finanza esterna proveniente, appunto, da uno Stato estero, la cui origine non sia adeguatamente documentata.

### Il ruolo della finanza esterna

Risulta di particolare pregio per i creditori in sede di verifica della convenienza della proposta di transazione fiscale la presenza di finanza esterna, ossia di risorse/utilità economiche messe al servizio del solo fabbisogno concordatario e/o convenzionale, che non fanno parte del patrimonio dell'imprenditore al momento del deposito della domanda di concordato, ovvero di omologa dell'accordo di ristrutturazione<sup>9</sup>.

Riguardo, invece, ai flussi di cassa generati dalla continuità aziendale - per quanto non vadano computati, ai fini del raffronto con l'alternativa liquidatoria, nel calcolo della consistenza del patrimonio aziendale esistente alla data di presentazione della domanda di concordato preventivo - gli stessi non sono qualificabili come finanza esterna in senso tecnico, in quanto ricavi riconducibili comunque al patrimonio del debitore e, pertanto, destinati al soddisfacimento dei creditori secondo le regole del concorso, quanto meno nel senso di non alterare l'ordine delle cause di prelazione<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Si tratta di disponibilità finanziarie che, essendo estranee al patrimonio dell'impresa in stato di crisi, possono essere liberamente utilizzate per il soddisfacimento delle pretese creditorie, non essendo assoggettate alla regola della responsabilità patrimoniale del debitore (articolo 2740, cod. civ.), né al rigido rispetto delle cause di prelazione (articolo 2741, cod. civ.).

<sup>10</sup> Pertanto, la distribuzione delle somme provenienti dai flussi di cassa prodotti dalla continuità aziendale dovrà avvenire in modo tale da assicurare in ogni caso un trattamento non deteriore alla pretesa tributaria rispetto ai creditori concorrenti, secondo le prescrizioni dell'articolo 182-ter, comma 1, L.F., e, nel contempo, il miglior soddisfacimento rispetto all'alternativa liquidatoria.

### Il fattore temporale

Con specifico riguardo alla tematica relativa ai tempi di dilazione del debito tributario nell'ambito del concordato preventivo, l'Agenzia delle entrate invita gli uffici ad affrontarla senza affidarsi a schemi generalizzati, ma guardando alla singola e specifica fattispecie.

Infatti, se è vero che un maggiore orizzonte temporale incrementa l'aleatorietà della stima e potrebbe, ordinariamente, richiedere alcuni puntuali accorgimenti - come l'utilizzo di tassi di attualizzazione progressivi, la tendenziale diminuzione dei ritmi di crescita del fatturato, ovvero la prestazione di specifiche garanzie reali o personali - in taluni casi, grazie alle particolari caratteristiche del patrimonio aziendale e/o delle relazioni commerciali del contribuente, alla natura dell'attività imprenditoriale o al regime di concorrenza nel quale la stessa viene svolta, potrebbero manifestarsi condizioni idonee a garantire l'affidabilità delle proiezioni anche rispetto a lassi temporali medio lunghi.

### Esempio della circolare n. 34/E/2020

Una azienda che ha stipulato contratti attivi di lunga durata, oppure che ha da poco avviato la commercializzazione/produzione di un bene tutelato da un brevetto registrato, che garantirà diritti di esclusiva per tutto il periodo di validità della sua tutela legale; ovvero le imprese che sono titolari di licenze e concessioni, pubbliche o private, la cui utilità economica è destinata a durare nel tempo, oppure che possono giovare del plusvalore derivante dalla disponibilità di *assembled workforce*, ovvero derivante dalle sinergie di gruppo, concertate o meno.

La varietà delle situazioni realizzabili potrebbero consentire di valutare positivamente anche proposte di pagamento dilazionato basate su archi temporali particolarmente dilatati, atteso che la finalità che in questa sede gli uffici sono chiamati a perseguire, infatti, è quella di concludere un accordo concretamente gestibile da parte del debitore.

Pertanto, occorre evitare di subordinare il raggiungimento dell'intesa al rispetto di tempistiche e modalità di adempimento particolarmente onerose per il contribuente, che, alla luce della situazione economico-finanziaria in cui versa l'impresa, potrebbero risultare, di fatto, impossibili da rispettare. Gli uffici, dunque, in sede di valutazione del lasso temporale proposto per l'assolvimento del debito tributario, riserveranno precipua attenzione al grado di attendibilità che riveste il piano di pagamento, anche qualora lo stesso preveda, ad esempio, una rateizzazione distribuita in 10 esercizi (limite ordinario di cui all'[articolo 19](#), D.P.R. 602/1973, per la rateizzazione del debito tributario).

Analoghe considerazioni possono essere svolte in riferimento alla percentuale di ristoro offerta per il pagamento del debito tributario. Infatti, non può ritenersi sussistente una percentuale al di sopra o al

di sotto della quale la proposta di concordato debba ritenersi certamente meritevole o immeritevole di accoglimento, purché la proposta di soddisfacimento non sia “...inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione...”.

Con esclusivo riferimento all'accordo di ristrutturazione, non possono considerarsi automaticamente ostantive eventuali clausole volte a estendere gli effetti remissori della transazione a favore dei coobbligati. In tale prospettiva, potranno, essere vagliate eventuali proposte contenenti clausole volte a estendere ai soci illimitatamente responsabili gli effetti dell'accordo di ristrutturazione, anche prima dell'entrata in vigore del comma 3, dell'[articolo 59](#), D.Lgs. 14/2019, che prevede espressamente siffatta estensione, alle condizioni ivi indicate, a conferma di una *voluntas legis* volta a colmare una lacuna normativa.

### I creditori strategici

Se nel concordato preventivo, così come anche nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, trova applicazione il principio del trattamento non deteriore per l'Erario, le uniche ipotesi in cui può riconoscersi, eccezionalmente, un trattamento deteriore per l'erario, sono quelle caratterizzate dalla presenza di creditori “a valenza strategica”, ritenuti tali in funzione dell'imprescindibilità del loro apporto ai fini della continuità aziendale ([articolo 182-quinquies](#), comma 5, L.F.).

### SCHEDA DI SINTESI

Con la circolare n. 34/E/2020, l'Amministrazione finanziaria, chiamata a garantire una tempestiva gestione delle procedure di composizione della crisi di impresa – transazione fiscal, accordo di ristrutturazione del debito e concordato preventivo -, in un momento in cui l'attuale contesto economico è fortemente condizionato negativamente dalla crisi dovuta al diffondersi della pandemia, dopo aver delineato normativamente gli istituti coinvolti, ha fornito nuove istruzioni ai propri uffici in materia di valutazione delle proposte di trattamento del credito tributario presentate dai contribuenti, nonché una serie di indicazioni in ordine ai rapporti con i rappresentanti dell'imprenditore in stato di crisi e con il Commissario giudiziale, e alla c.d. “finanza esterna” e al trattamento riservabile ai c.d. “creditori strategici”.



Nel corso degli ultimi anni gli interventi legislativi hanno, progressivamente, assegnato ai professionisti che attestano la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo un ruolo sempre più rilevante.



Il requisito dell'indipendenza dell'attestatore è stato introdotto nell'ordinamento dal D.L. 83/2012, convertito in L. 134/2012, pur se la Corte di Cassazione – sentenza n. 2706/2009 - ha ritenuto implicito nella pregressa normativa (articolo 67, comma 3, lettera d), R.D. 267/1942) il possesso del requisito dell'indipendenza da parte del professionista.



La relazione di attestazione – che è idonea a far acquisire al piano proposto dall'impresa un valore presuntivo, con specifico riferimento alla sua fattibilità e alla sua convenienza - deve ricomprendere un nucleo minimo e indefettibile di riscontri e informazioni, la cui assenza può rappresentare un sintomo di lesione del ruolo di garanzia svolto dalla medesima.



La circolare n. 34/E/2020 manifesta ai propri uffici quale sia il fulcro del procedimento argomentativo che porta a ritenere accoglibile una proposta di trattamento del credito tributario: la maggiore, o minore, convenienza economica della stessa rispetto all'alternativa liquidatoria.



Ricordiamo che il Tribunale può omologare il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione pur in mancanza, rispettivamente, del voto o dell'adesione dell'Amministrazione finanziaria, allorché ritenga, anche in base alle risultanze della relazione del professionista attestatore, che la proposta dell'imprenditore sia migliorativa rispetto all'ipotesi liquidatoria.

**Euroconference**  
Editoria

! « **NUOVA USCITA** »  
GENNAIO 2021 »

# IL BILANCIO D'ESERCIZIO 2020

**Autori:** Federica Furlani, Sergio Pellegrino

**Prezzi di listino**    **Versione cartacea**    **Versione e-book**  
**€ 60,00**                      **€ 51,00 + IVA 4%**

**ACQUISTA ORA**

## La circolare tributaria n. 4/2021

# La Legge di Bilancio 2021 allarga e semplifica il superbonus del 110%

di Andrea Bongi – dottore commercialista e pubblicista

### Premessa

La Legge di Bilancio 2021 amplia raggio di azione del superbonus. Allo stesso tempo introduce norme che potrebbero facilitare, in alcuni casi, l'accesso alla maxi detrazione fiscale del 110%. La possibilità di beneficiare della super detrazione viene infatti prorogata al 30 giugno 2022 e al tempo stesso vengono ampliate le tipologie di interventi che possono beneficiare del 110%. Vengono inoltre fornite interpretazioni autentiche in relazione al requisito di unità immobiliare funzionalmente indipendente e si specifica che è possibile accedere al superbonus per gli interventi su edifici composti da 2 a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche.

Sono questi, in estrema sintesi, i principali interventi operati dalla Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020) alla disciplina del c.d. superbonus di cui agli articoli [119](#) e [121](#), D.L. 34/2020.

Dette novità sono contenute nell'articolo 1, commi [66](#) e [67](#), della suddetta Legge di Bilancio 2021.

### L'ampliamento del periodo temporale di fruizione del superbonus

Una prima misura, attesa e sollecitata dagli operatori, riguarda la proroga generalizzata dell'applicazione della detrazione del 110% fino al 30 giugno 2022 anziché al 31 dicembre 2021. L'allungamento di un semestre del periodo di vigenza del superbonus comporta inoltre che la detrazione spettante verrà ripartita tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali, sempre di pari importo, per la parte di spesa sostenuta nel 2022.

Oltre a detta proroga generalizzata la Legge di Bilancio 2021 prevede anche la possibilità, in alcuni casi, di poter usufruire del superbonus oltre lo stesso termine del 30 giugno 2022.

In particolare la lettera m) del comma 66 prevede espressamente che per i seguenti soggetti:

f) condomini (anche minimi);

g) persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche;

la detrazione del 110% può spettare anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 a condizione che alla data del 30 giugno 2022, siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo.

Per gli interventi effettuati dagli istituti autonomi case popolari (IACP) o da enti aventi le stesse finalità, nel caso in cui alla data del 31 dicembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento potrà spettare anche per le spese sostenute entro il 30 giugno 2023.

Come naturale conseguenza delle proroghe temporali di cui sopra il successivo [comma 67](#), articolo 1, Legge di Bilancio 2021 prevede che anche le disposizioni in materia di opzione per la cessione o per lo sconto in fattura in luogo delle detrazioni fiscali ([articolo 121](#), D.L. 34/2020), debbano essere prorogate per lo stesso periodo temporale.

Nello specifico la disposizione in commento aggiunge all'articolo 121, D.L. 34/2020 il comma 7 -bis secondo il quale:

*“Le disposizioni del presente articolo si applicano anche ai soggetti che sostengono, nell'anno 2022, spese per gli interventi individuati dall'articolo 119”.*

### Ampliamento dei presupposti soggettivi dell'agevolazione

Nello spirito di rendere più facilmente fruibile l'accesso al superbonus, la manovra di bilancio introduce alcune importanti novità anche dal punto di vista dei presupposti e delle fattispecie soggettive.

Un primo importante intervento prevede l'inserimento tra i soggetti beneficiari dell'agevolazione anche delle persone fisiche che, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, effettuano interventi su edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche.

Resta ovviamente vigente il limite previsto dal comma 10 dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020, in base al quale tali soggetti possono beneficiare del superbonus solo per gli interventi realizzati sul numero massimo di 2 unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio.

Resta da comprendere come debba essere correttamente interpretato il concetto di unità immobiliari distintamente accatastate previsto nella suddetta disposizione normativa. Nello specifico sarà

opportuno che l'Agenzia delle entrate faccia conoscere il suo parere in relazione alla valenza delle pertinenze degli immobili al limite massimo sopra indicato<sup>1</sup>.

La novità in oggetto è indubbiamente positiva e consentirà a più di un soggetto di superare quel blocco interpretativo che si era creato a seguito dei chiarimenti contenuti nella [circolare n. 24/E/2020](#), nella quale l'Agenzia delle entrate, sulla base del previgente testo normativo, aveva precisato che *"...il superbonus non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti"*.

Da sottolineare anche la novità introdotta dalla Legge di Bilancio 2021 in relazione all'accesso al superbonus da parte dei condomini.

Il [comma 66](#), lettera p, L. 178/2020 introduce infatti nel comma 9-bis del citato [articolo 119](#), D.L. 34/2020 un nuovo paragrafo ai sensi del quale: *"Le deliberazioni dell'assemblea del condominio, aventi per oggetto l'imputazione a uno o più condomini dell'intera spesa riferita all'intervento deliberato, sono valide se approvate con le stesse modalità di cui al periodo precedente e a condizione che i condomini ai quali sono imputate le spese esprimano parere favorevole"*.

L'obiettivo della disposizione è ovviamente quello di facilitare l'accesso alle agevolazioni del superbonus anche nel caso in cui all'interno della compagine condominiale vi siano alcuni soggetti che non hanno intenzione di partecipare alle spese. In queste situazioni, attraverso le maggioranze già semplificate dall'intervento normativo del Decreto Agosto (delibera favorevole con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio), sarà possibile procedere comunque agli interventi agevolabili a patto però che alcuni condomini si accollino, espressamente nel corpo della delibera condominiale, le quote di spesa relativi ai condomini dissenzienti.

Sulla legittimità di questa novità normativa parte della dottrina si è mostrata quantomeno dubbiosa.

### Nuove tipologie di interventi agevolabili

Anche dal punto di vista degli interventi agevolabili la Legge di Bilancio 2021 introduce alcune importanti innovazioni alla disciplina del superbonus.

Una di queste riguarda l'inserimento all'interno degli interventi "trainanti" del super ecobonus dei lavori di coibentazione del tetto, senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente.

---

<sup>1</sup> A tale proposito si veda ItaliaOggi del 19 gennaio 2021: "Pertinenze escluse dal calcolo" di F.G. Poggiani, pag. 28.

Questo tipo di interventi risultava infatti precluso sulla base della previgente formulazione della lettera a) del comma 1 dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 e ciò era stato più volte segnalato dagli operatori quale fattore di ostacolo in molte situazioni pratiche.

Sempre all'interno del super ecobonus la Legge di Bilancio 2021 inserisce, stavolta fra gli interventi "trainati" di cui al comma 2 dell'articolo 119, D.L. 34/2020, anche quelli finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche anche nel caso siano effettuati in favore di persone aventi più di 65 anni. Nello specifico la disposizione in commento richiama gli interventi previsti dall'[articolo 16-bis](#), comma 1, lettera e, Tuir, aventi a oggetto l'installazione di ascensori e montacarichi nonché la realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità, ai sensi dell'[articolo 3](#), comma 3, L. 104/1992, anche se effettuati in favore di persone di età superiore a 65 anni.

Sempre nell'ottica di facilitare l'accesso al superbonus viene poi previsto che sono ricompresi fra gli immobili che accedono alle detrazioni anche gli edifici privi di attestato di prestazione energetica (Ape) perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, purché al termine degli interventi sugli stessi eseguiti, che devono comprendere anche quelli di isolamento termico di cui alla lettera a) del comma 1 articolo dell'articolo 119, D.L. 34/2020, anche in caso di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente, raggiungano una classe energetica in fascia A. Anche quella ora risolta era una situazione che nella pratica operativa si era presentata più volte ed era stato oggetto di specifica segnalazione.

Altra novità importante contenuta nella Legge di Bilancio 2021 riguarda l'ulteriore definizione del concetto di unità immobiliare funzionalmente indipendente di cui al comma 1-*bis* dell'articolo 119, D.L. 34/2020.

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione si definisce esattamente quando un'unità immobiliare può essere considerata funzionalmente indipendente attraverso parametri meramente oggettivi, ovvero qualora sia dotata di almeno 3 delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva:

- impianti per l'approvvigionamento idrico;
- impianti per il gas;
- impianti per l'energia elettrica;
- impianto di climatizzazione invernale.

Attraverso una implementazione del comma 5 dell'articolo 119, D.L. 34/2020 si prevede inoltre che la detrazione prevista per gli interventi "trainati" di installazione di impianti solari fotovoltaici connessi

alla rete elettrica su edifici (da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nel 2022) venga estesa anche agli impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici.

Novità anche sul fronte delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022 per gli interventi “trainati” di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici. La Legge di Bilancio prevede ora che la detrazione per tali interventi sia riconosciuta nella misura del 110% (da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nel 2022 e sempre che sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi trainanti) nel rispetto dei seguenti limiti di spesa e fatti salvi gli interventi in corso di esecuzione:

- 2.000 euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all’interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall’esterno;
- 1.500 euro per edifici plurifamiliari o condomini che installino un numero massimo di 8 colonnine;
- 1.200 euro per edifici plurifamiliari o condomini che installino un numero superiore a 8 colonnine.

L’agevolazione si intende riferita a una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare.

Sempre dal punto di vista della natura degli interventi agevolabili vengono inoltre disciplinate alcune fattispecie relative agli interventi eseguiti su immobili danneggiati da eventi sismici.

A tale fine viene stabilito l’aumento del 50% dei limiti delle spese ammesse alla fruizione degli incentivi fiscali per gli interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati da eventi sismici, previsto per i Comuni colpiti dagli eventi sismici del 2016, 2017 e 2009, sia ora esteso a tutti i Comuni interessati da eventi sismici avvenuti dopo il 2008 per i quali sia stato dichiarato lo stato d’emergenza ed è applicabile per le spese sostenute entro il 30 giugno 2022.

Al tempo stesso si chiarisce che nei Comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 (nei quali sia stato dichiarato lo stato d’emergenza) gli incentivi per gli interventi antisismici spettano per l’importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione.

### Altre novità

Tra le altre novità introdotte dalla L. 178/2020 alla disciplina del superbonus troviamo anche la necessità che per interventi agevolabili al 110%, nel cartello esposto presso il cantiere, in un luogo ben visibile e accessibile, sia espressamente indicata la seguente dicitura: *“Accesso agli incentivi statali previsti dalla legge 17 luglio 2020, n.77, superbonus 110 per cento per interventi di efficienza energetica o interventi antisismici”*.

Vengono poi ulteriormente specificati i requisiti necessari ai fini del rispetto dell'obbligo di sottoscrizione della polizza di assicurazione da parte dei soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni (ingegneri, periti, etc.).

In particolare, nello spirito di semplificare e agevolare il lavoro di tali figure professionali, attraverso una integrazione del comma 14 dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 si prevede che l'obbligo di sottoscrizione di una apposita polizza assicurativa ai fini del rilascio delle attestazioni e asseverazioni previste dalla disciplina del superbonus, si considera comunque rispettato qualora tali soggetti abbiano già sottoscritto una polizza assicurativa per danni derivanti da attività professionale ([articolo 5](#) del Regolamento di cui al D.P.R. 137/2012), purché la stessa abbia i seguenti requisiti minimi:

- a) non preveda esclusioni relative ad attività di asseverazione;
- b) preveda un massimale non inferiore a 500.000 euro, specifico per il rischio di asseverazione da integrare a cura del professionista ove si renda necessario;
- c) garantisca, se in operatività di *claims made*, un'ultrattività pari ad almeno 5 anni in caso di cessazione di attività e una retroattività pari anch'essa ad almeno 5 anni a garanzia di asseverazioni effettuate negli anni precedenti.

In alternativa il professionista può optare per una polizza dedicata alle attività richiamate con un massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro, senza interferenze con la polizza di responsabilità civile.

Nell'ottica di velocizzare le pratiche amministrative necessarie per l'avvio dei lavori agevolabili, la Legge di Bilancio 2021 autorizza inoltre i Comuni italiani ad assumere personale, a tempo determinato e a tempo parziale e per la durata massima di un anno, non rinnovabile al fine di ottemperare agli accresciuti oneri di gestione in ordine ai procedimenti connessi alla erogazione del beneficio.

### SCHEDA DI SINTESI

In primo luogo la Legge di Bilancio 2021 proroga il termine di vigenza del superbonus dal 31 dicembre 2021 al 30 giugno 2022. Tale termine, in alcuni casi, potrà essere ulteriormente prorogato fino al 31 dicembre 2022 o addirittura la 30 giugno 2023 (IACP). Viene al tempo stesso prorogato anche il periodo temporale nel quale è possibile optare per la cessione o lo sconto in fattura della detrazione fiscale spettante.



Si ammettono all'agevolazione anche gli interventi effettuati dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, su edifici composti da 2 a quattro

unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche.



Fra gli interventi edilizi agevolabili vengono inoltre inseriti: la coibentazione del tetto e l'eliminazione delle barriere architettoniche anche nel caso in cui tali ultimi interventi siano effettuati a favore di persone aventi più di 65 anni.



Per facilitare l'accesso al superbonus sugli edifici particolarmente fatiscenti si prevede la possibilità di ottenere l'agevolazione fiscale anche nel caso in cui l'immobile risulti privo di attestato di prestazione energetica (Ape) a patto che al termine dei lavori si raggiunga almeno la classe energetica in fascia A.



Si definisce ulteriormente la nozione di unità immobiliare funzionalmente indipendente precisando che tale requisito sussiste nel caso in cui l'immobile sia dotato di almeno 3 delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianto di approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianto per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale.





**NUOVA USCITA**  
GENNAIO 2021

# CHECK LIST BILANCIO 2020

**Autori:** Federica Furlani, Sergio Pellegrino

<b>Prezzi di listino</b>	<b>Versione cartacea</b>	<b>Versione e-book</b>
	<b>€ 40,00</b>	<b>€ 34,00 + IVA 4%</b>

ACQUISTA ORA



## La circolare tributaria n. 4/2021

# Le procedure di revisione obbligatorie (Isa Italia 501): la verifica dell'esistenza fisica del magazzino

di Fabio Landuzzi - dottore commercialista e revisore legale

*Il Principio di revisione Isa Italia 501 tratta, fra l'altro, delle attività specifiche che il revisore è chiamato a svolgere con riguardo alla verifica dell'esistenza e delle condizioni delle rimanenze di magazzino laddove queste siano ritenute significative. Particolare attenzione viene rivolta alla necessità che il revisore presenzi alle attività di conta fisica delle giacenze organizzata dalla società, e ove ciò sia in concreto non possibile, egli adotti procedure alternative in grado di consentire comunque di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. In difetto, laddove le rimanenze siano significative, il revisore dovrà quindi emettere un giudizio con modifica nella propria relazione di revisione, segnalando a questo riguardo la sussistenza di una limitazione nell'espletamento dell'incarico.*

## Il Principio di revisione Isa Italia 501 e le procedure di revisione riferite a particolari aspetti

Il Principio di revisione Isa Italia 501<sup>1</sup> si occupa delle considerazioni specifiche che il revisore deve svolgere nell'ambito dell'incarico di revisione contabile del bilancio, al fine di acquisire “*elementi probativi sufficienti e appropriati*” in conformità ai Principi di revisione Isa Italia 330<sup>2</sup> e 500<sup>3</sup>, e ad altri Principi di revisione pertinenti, con riferimento a taluni particolari aspetti che riguardano nello specifico:

- d) l'esistenza e le condizioni delle rimanenze di magazzino;
- e) la completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa;
- f) la presentazione e l'informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Con particolare riferimento all'aspetto rappresentato dall'esistenza e dalle condizioni pertinenti le rimanenze di magazzino, laddove queste siano ritenute dal revisore “significative” nel contesto del bilancio oggetto dell'incarico, il Principio di revisione Isa Italia 501 fissa le “regole” e descrive le “linee

---

<sup>1</sup> Intitolato “*Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci*”.

<sup>2</sup> Intitolato “*Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*”.

<sup>3</sup> Intitolato “*Elementi probativi*”.

guida” rivolte al revisore e puntualmente afferenti la necessità della sua presenza nella procedura di conta fisica delle giacenze, e le relative procedure di revisione.

L’Isa Italia 501 si occupa anche di descrivere le procedure che il revisore deve svolgere qualora:

- egli non sia in grado di essere presente alla conta fisica delle rimanenze oppure la sua presenza non sia in concreto realizzabile; e
- quando esistono rimanenze significative che sono detenute da soggetti terzi rispetto alla società il cui bilancio è oggetto di revisione.

Come premesso, l’Isa Italia 501, oltre all’aspetto particolare delle rimanenze, si occupa anche delle procedure che il revisore deve svolgere al fine di identificare altre specifiche aree relative, dapprima, ai contenziosi e alle contestazioni che coinvolgono l’impresa, da cui si possono originare rischi di errori significativi.

A tale riguardo, il Principio definisce in quali circostanze il revisore deve comunicare direttamente con il consulente legale esterno dell’impresa, descrivendo a tale proposito:

- le modalità con cui il revisore deve effettuare tale comunicazione;
- le conseguenze che derivano dalla circostanza eventuale in cui non si dovessero acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su tali aspetti ritenuti significativi dal revisore;
- la necessità di ottenere in merito delle specifiche attestazioni scritte dalla direzione della società.

Infine, un terzo particolare aspetto su cui si sofferma l’Isa Italia 501 attiene all’area dell’informativa per settori che viene richiesto di fornire in sede di bilancio. Il Principio di revisione, con riguardo a tale area, prescrive che il revisore acquisisca la comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione aziendale per costruire tale informativa, svolgendo procedure di analisi comparativa o, se del caso, altre procedure appropriate alle circostanze.

### **La revisione del magazzino: le “regole” stabilite dall’Isa Italia 501**

Il Principio Isa Italia 501, nel paragrafo “regole” (§ da 4 a 8), fissa i canoni a cui deve informarsi l’attività del revisore al fine di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti in merito alla esistenza e alle condizioni delle giacenze del magazzino.

Perciò, qualora le rimanenze siano “significative” nell’ambito del bilancio della società oggetto della revisione legale dei conti, il revisore deve acquisire i suddetti elementi probativi mediante l’espletamento delle seguenti attività:

g) la presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui ciò non risulti fattibile. La presenza fisica del revisore alle attività inventariali ha lo scopo di:

- valutare le istruzioni e le procedure fornite dalla direzione della società per la rilevazione e il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa stessa;
- osservare lo svolgimento delle procedure di conta fisica da parte del personale della società;
- svolgere ispezioni sulle rimanenze;
- svolgere delle conte di verifica sulle rimanenze;

h) svolgere procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se queste riflettono accuratamente, o meno, i risultati effettivi della conta fisica.

Può accadere poi che la conta fisica delle rimanenze sia svolta a una data diversa rispetto a quella di riferimento del bilancio d'esercizio; in questa circostanza, il revisore, in aggiunta alle procedure sopra elencate, deve svolgere anche ulteriori procedure di revisione allo scopo di acquisire elementi probativi riferiti al fatto che le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta fisica e la data di riferimento del bilancio siano state correttamente registrate.

Come indicato alla precedente lettera a), il revisore deve presenziare alla conta fisica delle rimanenze. Tuttavia, ciò può risultare non fattibile; in questo caso, il revisore deve effettuare alcune conte fisiche, ovvero osservarne lo svolgimento, a una data alternativa e quindi svolgere delle procedure di revisione riguardo alle operazioni nel frattempo intercorse.

Se poi la conta fisica delle rimanenze non è proprio fattibile, il revisore deve allora svolgere procedure di revisione alternative, sempre allo scopo di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze.

Infine, qualora anche questo non sia possibile, e quindi neppure siano esperibili procedure alternative mirate ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulle rimanenze, al revisore non rimane che esprimere un "giudizio con modifica" secondo le indicazioni del Principio di revisione Isa Italia 705.

Può ricorrere poi il caso in cui le rimanenze siano detenute presso soggetti terzi (ad esempio: depositari, terzisti, etc.) e che esse siano comunque "significative" nell'ambito del bilancio oggetto della revisione. In questa circostanza, la "regola" prevede che il revisore debba acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati circa la loro esistenza e le loro condizioni svolgendo una, od entrambe, delle seguenti procedure:

- a) richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa; e/o
- b) svolgere un'ispezione, oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

### La revisione del magazzino: le “linee guida” stabilite dall’Isa Italia 501

Le linee guida indicate nel Principio di revisione Isa Italia 501 fanno riferimento a ciascuna delle attività che sono indicate sotto le “regole”. Vediamo quindi di percorrerle una a una, rammentando che si tratta di indicazioni di carattere operativo, volte a fornire al revisore un supporto tecnico nell’approntamento della propria attività, ma che non hanno contenuto cogente, diversamente dalle “regole”.

### La presenza alla conta fisica delle rimanenze

La direzione della società normalmente stabilisce le procedure interne sulla base delle quali le rimanenze vengono fisicamente contate almeno una volta all’anno, in modo da fornire una base affidabile per la rappresentazione in bilancio e, se applicabile, anche per testare l’affidabilità del sistema di inventario permanente dell’impresa.

La presenza del revisore alla conta fisica delle rimanenze comporta:

5. l’ispezione delle giacenze per accertarne l’esistenza e per valutarne le condizioni, e lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze;
6. l’osservazione della conformità della conta alle istruzioni impartite dalla direzione della società, e anche dello svolgimento delle procedure previste per la registrazione e il controllo dei risultati della conta fisica;
7. l’acquisizione di elementi probativi riguardanti l’affidabilità delle procedure di conta fisica predisposte dalla direzione della società.

Si tratta di procedure di revisione che possono essere utilizzate sia come *test* di conformità che come test di validità; ciò dipenderà dalla valutazione del rischio di revisione, dalla pianificazione del lavoro di revisione e anche dal tipo di procedure che il revisore avrà deciso di adottare per lo svolgimento dell’incarico in quel particolare contesto.

Fra gli aspetti rilevanti di cui il revisore terrà conto nel pianificare la sua presenza alla conta fisica delle rimanenze e quindi nel definire e svolgere le procedure di revisione su questa area secondo le specifiche circostanze del caso, si includono a titolo esemplificativo:

- il rischio di commissione di errori significativi relativi alle rimanenze;
- la natura del controllo interno relativo alle rimanenze;
- il fatto che ci si attenda che, ai fini della conta fisica delle rimanenze, le procedure stabilite siano adeguate e che le istruzioni impartite dalla direzione della società siano corrette;
- la tempistica di esecuzione della conta fisica delle rimanenze;
- il fatto che l’impresa abbia o meno un sistema di inventario permanente;

- i luoghi in cui sono detenute le rimanenze, inclusa la significatività delle rimanenze stesse e i rischi di errori significativi associati ai diversi luoghi in cui queste sono ubicate; il riferimento va a tal proposito anche al Principio di revisione Isa Italia 600 che tratta del coinvolgimento di altri revisori, che può essere utile soprattutto quando è richiesta la presenza alla conta fisica di rimanenze situate in un luogo periferico;
- il fatto che sia necessaria l'assistenza di un esperto del revisore; il riferimento va al Principio di revisione Isa Italia 620 che tratta dell'utilizzo dell'esperto del revisore per aiutare nell'acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.

### **La valutazione delle istruzioni e delle procedure della direzione della società**

In merito a tale aspetto, a titolo esemplificativo, sono riportati i seguenti punti preminenti:

- l'adozione di attività di controllo appropriate; per esempio, la raccolta delle evidenze utilizzate per la conta fisica delle rimanenze, la rilevazione delle evidenze non utilizzate per la conta fisica, le procedure applicate per la conta e per la seconda conta;
- l'identificazione della fase di completamento dei prodotti in corso di lavorazione, delle voci a lento rigiro, delle voci obsolete o danneggiate, delle rimanenze di proprietà di soggetti terzi presenti presso i locali dell'impresa;
- le procedure utilizzate per stimare le quantità fisiche; può essere necessario, ad esempio, per alcune tipologie di giacenze come nei settori chimici, petroliferi, alimentari, etc.;
- i controlli sui movimenti delle rimanenze tra diverse aree, come le spedizioni, i ricevimenti delle merci, etc. sia prima che dopo l'esecuzione dell'inventario.

### **L'osservazione dello svolgimento delle procedure di conta fisica impartite dalla direzione della società**

L'osservazione dello svolgimento delle procedure di conta fisica predisposte dalla direzione della società, come detto, aiuta il revisore ad acquisire elementi probativi circa il fatto che le istruzioni e le procedure di conta fisica predisposte dalla direzione siano state adeguatamente definite e attuate.

Il revisore può in questa sede acquisire anche copie di documenti utili ai fini della verifica della competenza economica di costi e ricavi, movimenti delle rimanenze, etc., idonei anche per l'espletamento di altre successive attività riferite sempre alla revisione contabile di quel bilancio.

### **Lo svolgimento di ispezioni sulle rimanenze**

Lo svolgimento di ispezioni sulle rimanenze durante la conta fisica aiuta il revisore ad accertare la loro esistenza e a identificare, per esempio, le rimanenze obsolete, danneggiate o di vecchia data.

### **Lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze**

Lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze - ad esempio: riconciliando le voci selezionate dalle evidenze di conta fisica della società con le rimanenze fisiche, oppure riconciliando le voci selezionate dalle rimanenze fisiche con le evidenze di conta fisica - fornisce al revisore elementi probativi circa la completezza e l'accuratezza di tali evidenze.

L'acquisizione delle copie delle evidenze della direzione della società relative alle conte fisiche eseguite aiuta inoltre il revisore a svolgere, successivamente, delle procedure di revisione per testare se le registrazioni inventariali finali dell'impresa riflettono accuratamente i risultati effettivi della conta fisica delle rimanenze.

### **La conta fisica delle rimanenze svolta a una data diversa dalla data di riferimento del bilancio**

Come si è detto, non di rado, per evidenti ragioni di ordine pratico, la conta fisica delle rimanenze può essere svolta in una data diversa da quella di riferimento del bilancio.

Ciò può verificarsi a prescindere dal fatto che la direzione della società determini la quantità delle rimanenze mediante una conta fisica annuale delle stesse, ovvero adotti un sistema di inventario permanente.

In entrambi i casi, l'efficacia dei controlli sulle variazioni delle rimanenze è determinante per stabilire se lo svolgimento della conta fisica delle rimanenze in una data diversa dalla data di riferimento del bilancio sia appropriato ai fini degli obiettivi della revisione contabile.

Il riferimento va al Principio di revisione Isa Italia 330 che tratta delle procedure di validità svolte a una data intermedia.

Ebbene, laddove la società utilizzi un sistema di inventario permanente, la direzione della stessa può svolgere conte fisiche o altre verifiche per accertare l'attendibilità delle informazioni riguardanti le quantità delle rimanenze incluse nelle registrazioni dell'inventario permanente dell'impresa stessa. In alcuni casi, la direzione o il revisore possono identificare delle differenze tra le registrazioni dell'inventario permanente e le quantità effettive delle rimanenze fisiche, il che può indicare che i controlli sulle variazioni delle rimanenze non operano efficacemente.

Gli aspetti più rilevanti da considerare nella definizione delle procedure di revisione riferite alla corretta registrazione delle variazioni nell'ammontare delle rimanenze tra la data della conta fisica e le registrazioni inventariali finali, sono i seguenti:

- il fatto che le registrazioni dell'inventario permanente siano correttamente rettificare;
- l'attendibilità delle registrazioni dell'inventario permanente;

– le motivazioni delle differenze significative tra le informazioni acquisite durante la conta fisica e le registrazioni dell’inventario permanente.

### **Quando la presenza alla conta fisica delle rimanenze non è fattibile**

In alcuni casi, la presenza alla conta fisica delle rimanenze può non essere in concreto fattibile per il revisore. Ciò può dipendere da molti fattori, peraltro di assoluta attualità nel contesto di emergenza pandemica da Covid-19 attualmente in corso.

In altre circostanze più ordinarie, questa impossibilità si può verificare in ragione della natura e dell’ubicazione dei luoghi in cui si trovano le rimanenze.

Le Linee guida dell’Isa Italia 501 affermano che la presenza di un disagio di carattere generale per il revisore, comunque, non è di per sé una ragione sufficiente a condurre alla sua decisione di non ritenere fattibile la presenza alla conta fisica. Viene richiamato anche il Principio di revisione Isa Italia 200 per sottolineare come la questione della difficoltà, della tempistica o del costo relativo della presenza, non sia neppure questa, di per sé stessa, una valida ragione perché il revisore possa omettere una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative, oppure si ritenga soddisfatto di elementi probativi non adeguatamente persuasivi.

Ciò detto, quando comunque la presenza fisica del revisore non è fattibile, si ricorre a procedure di revisione alternative; sono queste, ad esempio, l’ispezione della documentazione della vendita successiva di alcune voci specifiche delle rimanenze, in quanto tale controllo può fornire elementi probativi circa l’esistenza e le condizioni delle giacenze.

Vi possono poi essere casi in cui non è proprio possibile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sull’esistenza e sulle condizioni delle rimanenze neppure svolgendo delle procedure di revisione alternative. In tali casi, il Principio di revisione Isa Italia 705 richiede al revisore di esprimere un “giudizio con modifica” nella relazione di revisione come conseguenza della limitazione subita nello svolgimento di procedure di revisione.

### **Quando le rimanenze sono detenute presso soggetti terzi**

In questa circostanza, il riferimento va al Principio di revisione Isa Italia 505 che tratta delle regole e delle linee guida per lo svolgimento delle procedure di “conferma esterna” che si rendono applicabili al caso di specie.

Vi possono essere circostanze in cui il revisore consideri tuttavia appropriato svolgere altre procedure di revisione, che possono essere in sostituzione oppure in aggiunta rispetto alla conferma esterna da parte del soggetto terzo. Tali altre procedure di revisione includono, ad esempio:

- la presenza, ovvero fare in modo che un altro revisore sia presente, alla conta fisica delle rimanenze effettuata dal soggetto terzo, ove fattibile;
- l’acquisizione della relazione di un altro revisore, ovvero della relazione del revisore del terzo detentore delle rimanenze, sull’adeguatezza del sistema di controllo interno del soggetto terzo;
- l’ispezione della documentazione relativa alle rimanenze detenute dai soggetti terzi;
- la richiesta di conferma esterna da parte di altri soggetti, nel caso in cui le rimanenze siano state impegnate come garanzia.

### L’inventario fisico del magazzino e il ruolo del revisore

Come si è detto, l’inventario fisico rappresenta per il revisore una delle poche procedure obbligatorie di revisione, la quale si colloca in un contesto in cui i Principi di revisione non sono più, come noto, strutturati secondo l’indicazione di un elenco di procedure prescritte per le singole voci/poste di bilancio. Ciò lascia intendere quanto sia rilevante la verifica del magazzino anche nell’attuale assetto dei Principi di revisione.

L’approccio del revisore, come abbiamo constatato nella disamina del Principio Isa Italia 501, può essere perciò sintetizzato in 3 principali fasi:

1. ottenere una comprensione delle procedure di inventario (prima della conta fisica) così come queste sono state definite dalla direzione della società;
2. partecipare alla conta fisica;
3. assicurarsi che abbia luogo la corretta imputazione dei dati e delle rettifiche inventariali dopo l’esecuzione della conta fisica.

Circa il primo punto – la presenza di una procedura interna e di istruzioni per lo svolgimento dell’inventario fisico da parte della direzione della società – si deve osservare che laddove questa sia assente o inattendibile, si configurerebbe per il revisore un elemento di criticità, ancor più in caso di esecuzione di un inventario rotativo, in cui non è prevista l’esecuzione dell’inventario fisico delle giacenze a fine anno.

Circa la presenza del revisore alla conta fisica, in questa sede egli accerterà se le istruzioni della direzione della società sono effettivamente seguite dal personale che effettua l’attività inventariale; eventuali difformità saranno perciò colte e riportate nelle carte di lavoro del revisore.

Dal punto di vista operativo, e assumendo che l’inventario avvenga a magazzino della società fermo, di norma il revisore prende nota degli ultimi Ddt di entrata e di uscita della merce, in modo che sia possibile identificare con certezza eventuali modifiche successive dei dati di inventario.

Il revisore domanderà alla società di produrre un tabulato contabile valorizzato e procederà così ad affiancarsi alle squadre di conta e/o a ricontare gli articoli di maggior valore totale.

Eseguirà inoltre dei *test* selezionando alcuni articoli, partendo dalla giacenza fisica e riscontrando la presenza della referenza nelle giacenze contabili, e anche il processo opposto per la corrispondenza dei dati contabili con le evidenze fisiche (e viceversa).

Durante la conta fisica il revisore porrà attenzione a rilevare l'eventuale presenza di merce danneggiata e/o obsoleta, come pure di merce di terzi da escludere dal computo inventariale.

Infine, in sede di revisione dei valori iscritti in bilancio, il revisore si accerterà della corretta imputazione dei dati emersi dall'inventario fisico nella contabilità di magazzino, ed esaminerà le differenze inventariali più significative al fine di ottenere spiegazioni circa l'indagine effettuata dalla società per individuarne le motivazioni e l'ammontare della rettifica.

### SCHEDA DI SINTESI

Il Principio di revisione Isa Italia 501 descrive le procedure particolari che il revisore è chiamato a svolgere avuto riguardo alle rimanenze di magazzino, circa la verifica della loro esistenza e delle loro condizioni. Il Principio fissa le regole e propone le linee guida a cui il revisore potrà attenersi laddove le rimanenze siano significative ai fini della revisione del bilancio, al fine di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.



La presenza del revisore alla conta fisica delle rimanenze è una "regola" indicata dall'Isa Italia 501, tranne nei casi in cui ciò non risulti fattibile. La presenza fisica del revisore alle attività inventariali ha lo scopo di: - valutare le istruzioni e le procedure fornite dalla direzione della società per la conta fisica delle rimanenze; - osservare lo svolgimento delle procedure di conta fisica da parte del personale della società; - svolgere ispezioni sulle rimanenze; - svolgere conte di verifica sulle rimanenze.



Quando le rimanenze si trovano presso soggetti terzi, le procedure di revisione applicabili sono quelle dell'Isa Italia 505 in relazione alle "conferme esterne". Vi possono essere delle circostanze in cui il revisore può giudicare appropriato svolgere altre procedure di revisione, ad esempio richiedendo che un altro revisore sia presente alla conta fisica delle rimanenze effettuata dal soggetto terzo, ove questo sia fattibile.



In occasione della revisione dei valori iscritti in bilancio, il revisore dovrà accertarsi della corretta imputazione nelle scritture contabili delle evidenze emerse dall'inventario fisico, facendo attenzione alla correzione delle eventuali e più significative differenze inventariali, domandando spiegazioni circa le motivazioni e gli importi della eventuale rettifica.

**Credito per investimenti in beni strumentali 2021-2022**

Introdotta dalla Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020) articolo 1, commi da [1051](#) a [1063](#)

**Periodo agevolato**

Investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022 (30 giugno 2023 se pagato acconto almeno del 20% entro il 31 dicembre 2022 + accettazione ordine)

**Beni esclusi dall'agevolazione**

- Veicoli di cui all'[articolo 164](#), comma 1, Tuir (quindi inclusi invece gli autocarri)
  - Beni con coefficiente di ammortamento < 6,5%
    - Fabbricati e costruzioni
- Beni gratuitamente devolvibili a imprese del settore energia, acqua, trasporti, etc..

**Comunicazione al Mise**

Al solo fine di monitorare l'andamento delle misure agevolative viene richiesto di effettuare una comunicazione al Mise adottando un modello di prossima emanazione. Il mancato invio non comporta la revoca dell'agevolazione.

**Beneficiari**

Imprese residenti in Italia (comprese stabili organizzazioni) che producano reddito d'impresa  
e

Lavoratori autonomi ma soltanto per il credito relativo ai beni generici, non Industria 4.0 (anche immateriali ma non di cui all'[Allegato B](#))

Escluse: imprese in liquidazione volontaria, coatta amministrativa, fallimento, concordato preventivo senza continuità o altra procedura concorsuale o destinatarie di sanzioni interdittive D.Lgs. 231/2001

A condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza sul lavoro e dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali dei lavoratori

**Beni agevolabili**

Per investimenti da 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 (o entro 30 giugno 2022 se con acconto)

Beni materiali strumentali nuovi diversi da Beni Industria 4.0 materiali

Misura credito: 10% del costo nel limite di 2 milioni di euro di costi (15% per investimenti in *smart working*) o 6% per investimenti dall'1/1/22 al 31/12/22 (o entro 30/6/22 se con acconto)

Codice tributo: 6935

Beni immateriali strumentali nuovi diversi da Beni Industria 4.0 immateriali

Misura credito: 10% del costo nel limite di 1 milione di euro di costi (15% per investimenti in *smart working*) 6% per investimenti dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 (o entro 30 giugno 2022 se con acconto)

Codice tributo: 6935

Utilizzo: in compensazione a partire dall'anno di entrata in funzione o di interconnessione del bene

In 3 quote annuali di pari importo oppure per i soggetti con un volume di ricavi/compensi < a 5 milioni di euro una quota (solo per investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021)

Beni Industria 4.0 ([Allegato A](#), L. 232/2016)

Beni immateriali connessi a Beni Industria 4.0 ([Allegato B](#), L. 232/2016)

Misura credito:  
- 50% (40% per investimenti nel 2022) per la quota fino a 2,5 milioni di euro di investimenti;  
- 30% (o 20% per 2022) tra 2,5 a 10. 10% tra 10 e 20. Limite massimo 20 milioni

20% del costo nel limite di 1 milione di euro di costi

Codice tributo: 6936

Codice tributo: 6937

Utilizzo: in compensazione a partire dall'anno di entrata in funzione o di interconnessione del bene	Utilizzo: in compensazione a partire dall'anno di entrata in funzione o di interconnessione del bene
In 3 quote annuali di pari importo	In 3 quote annuali di pari importo
Necessaria perizia tecnica asseverata di un ingegnere o perito industriale o attestato di conformità di un ente certificatore che attestino caratteristiche tecniche perché i beni siano inclusi nell'Allegato A o B	
Per beni (A o B) < 300.000 sufficiente dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (ex D.P.R. 445/2000) rilasciata dal legale rappresentante	

#### Aspetto fiscale

Non rilevante ai fini Ires/Irpef/Irap, né rileva ai fini del calcolo del Rol

#### Controlli

Ai fini dei successivi controlli la fattura deve contenere il riferimento normativo alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da [1054](#) a [1058](#), L. 178/2020  
Pena la revoca del beneficio





## IL REDDITO DI IMPRESA

Direzione scientifica: Paolo Meneghetti e Giovanni Vakarenghi



La rivista mensile analizza le innumerevoli problematiche che emergono nella corretta determinazione degli imponibili e delle connessioni con le scritture contabili, sia dei soggetti in ordinaria che di quelli in semplificata. L'obiettivo è quello di mantenere aggiornato il Lettore in merito all'evoluzione normativa, di prassi e giurisprudenziale sul tema. Non mancheranno casi pratici, per rendere il più possibile operativo lo strumento.

**SCONTO 50%**  
sull'abbonamento annuale 2021

**€ 55,00 + IVA 4%** (anzichè € 110,00 + IVA 4%)

È previsto il rinvio automatico a prezzo di listino

ABBONATI SUBITO

## La circolare tributaria n. 4/2021

# L'autofattura non consente la detrazione integrale dell'Iva sull'auto a uso promiscuo senza corrispettivo

di Centro studi tributari

### Il caso

Alfa Srl ha concesso al dipendente Mario Rossi una vettura in uso promiscuo, affinché questo la utilizzi tanto per le necessità aziendali, quanto per finalità personali e familiari.

A fonte di tale concessione, Alfa Srl non ha preteso il pagamento di alcun corrispettivo; conseguentemente in capo a Mario Rossi viene rilevato in busta paga il corrispondente *fringe benefit* secondo le previsioni dell'[articolo 51](#), Tuir.

Per fruire della piena detrazione dell'Iva in capo ad Alfa Srl, è possibile assolvere l'imposta relativa all'utilizzo privato tramite emissione di autofattura?

### La soluzione

L'imposta afferente l'acquisto dei veicoli aziendali è detraibile nel limite del 40%, mentre quella afferente i veicoli utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione è integralmente detraibile. Nei casi di assegnazione dei predetti veicoli aziendali a determinati soggetti che operano per conto dell'impresa, tale "esclusività" nell'utilizzo del veicolo può essere raggiunta addebitando all'utilizzatore un corrispettivo (assoggettato a Iva) corrispondente all'uso privato del veicolo.

La norma di riferimento è l'[articolo 19-bis1](#) dedicato alle ipotesi di indetraibilità oggettiva; in particolare modo, il comma 1, lettere c) e d), D.P.R. 633/1972 riconosce nella misura del 40% l'ammontare di Iva detraibile relativa alle spese di acquisto e impiego dei "veicoli stradali a motore" utilizzati a uso promiscuo (ossia per uso aziendale e personale).

Senza possibilità di prova contraria, la norma in esame stabilisce, pertanto, la percentuale di utilizzo dei beni in questione nell'ambito dell'attività imprenditoriale o professionale svolta.

La gestione della detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto della vettura (acquisto diretto, *leasing* o noleggio), quanto quella relativa alle spese di gestione, deve essere esaminata tenendo in considerazione la posizione evidenziata dal Mef con la [risoluzione n. 6/DPF/2008](#).

Attraverso tale documento il Dipartimento delle politiche fiscali ha precisato che i veicoli a motore concessi in uso promiscuo ai dipendenti a titolo oneroso conferiscono al concedente il diritto alla detrazione integrale al 100% dell'imposta assolta sugli acquisti (il veicolo si considera come utilizzato a fini esclusivamente professionali).

Nei casi di assegnazione dei predetti veicoli aziendali a determinati soggetti che operano per conto dell'impresa, tale "esclusività" nell'utilizzo del veicolo può essere raggiunta addebitando all'utilizzatore un corrispettivo (assoggettato a Iva) corrispondente all'uso privato del veicolo.

Le disposizioni di interesse per inquadrare la questione sono 2:

- la messa a disposizione di veicoli stradali a motore effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente, a fronte di un corrispettivo specifico, costituisce una prestazione di servizi rilevante a fini Iva; in merito alla determinazione della base imponibile, l'[articolo 13](#), comma 3, lettera d), D.P.R. 633/1972 dispone che questa debba essere costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore, volendo così evitare l'effetto distorsivo che potrebbe derivare dalla detrazione integrale nel caso in cui fosse stato previsto un corrispettivo non in linea con il mercato;
- l'[articolo 14](#), comma 3, D.P.R. 633/1972 stabilisce poi che per le operazioni di cui all'articolo 13, comma 3, lettera d), D.P.R. 633/1972 dovranno essere emanati appositi decreti per l'individuazione del valore normale: nell'attesa dell'approvazione di tali decreti e al fine di semplificazione e di coordinamento con la disciplina in materia di imposte sul reddito, il valore normale viene determinato in funzione dello stesso parametro cui è commisurato il *fringe benefit* ai fini di dell'Irpef ([articolo 51](#), comma 4, lettera a), Tuir). A tal fine, pertanto, è necessario assolvere l'Iva su una base imponibile almeno pari a quella fissata dalle tabelle Aci in corrispondenza di una percorrenza convenzionale di 4.500 km annui (15.000 km considerati al 30%), almeno fino alla emanazione del decreto previsto dal novellato comma 3 dell'articolo 14, D.P.R. 633/1972. Va segnalato che per i veicoli di nuova immatricolazione e concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, il *benefit* tassabile in capo al dipendente è variabile in funzione dei valori di emissione di anidride carbonica (g/km di CO<sub>2</sub>). Quindi, la base di commisurazione del valore fiscale del *benefit* è costituita dalle emissioni di anidride carbonica per chilometro, informazione che si può evincere dalla visione del libretto di circolazione del veicolo.

Per la verifica del *benefit* si fa riferimento al costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle pubblicate annualmente dall'Aci, al netto delle eventuali somme trattenute (e dunque addebitate) al dipendente e da questo corrisposte in cambio della possibilità di utilizzare, anche per fini personali, l'automezzo aziendale.

Su punto, il Dipartimento fiscale del Ministero delle finanze, nella citata [risoluzione n. 6/DPF/2008](#), ha affermato che *“Ove sia pattuito un corrispettivo inferiore a tale importo, la base imponibile è quindi costituita – in luogo del corrispettivo – dall’importo medesimo, al lordo delle somme trattenute al dipendente e al netto dell’Iva nello stesso importo inclusa.”*

In altre parole, qualora fosse addebitato al dipendente un corrispettivo inferiore a quello previsto dall'[articolo 51](#), Tuir, si dovrebbe assolvere l'imposta in relazione a quest'ultimo importo, tramite emissione di autofattura per la parte restante.

Tornando al caso specifico, occorre ragionare circa le modalità di assolvimento dell'Iva, ove possibile, nel caso in cui al lavoratore non venga richiesto di pagare alcunché per l'utilizzo della vettura.

Del tema si è recentemente occupata l'Agenzia delle entrate attraverso la [risposta a interpello n. 631/2020](#).

Nel caso sottoposto all'esame dell'Amministrazione finanziaria, l'impresa concedeva autovetture aziendali in uso promiscuo ai propri dipendenti, tassando l'utilizzo “privato” del veicolo a titolo di *fringe benefit*, determinato ai sensi dell'articolo 51, comma 4, Tuir.

In virtù di tale tassazione ai fini delle imposte dirette veniva, dunque, chiesto all'Agenzia delle entrate di pronunciarsi circa la possibilità per l'impresa di beneficiare della detrazione integrale dell'Iva relativa ai costi di acquisto e di impiego dei veicoli concessi in uso promiscuo al personale dipendente, tramite autofatturazione (assumendo quale base imponibile l'intero importo del *fringe benefit* tassato in busta paga).

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha ricordato come, a fronte della limitazione forfetaria alla detrazione dell'Iva assolta sull'acquisto e l'importazione per i veicoli stradali, l'[articolo 3](#), comma 6, D.P.R. 633/1972 preveda l'irrilevanza ai fini dell'imposta:

- dell'uso personale o familiare dei veicoli da parte dell'imprenditore;
- della messa a disposizione del personale dipendente dei veicoli a titolo gratuito.

Pertanto, l'Amministrazione finanziaria, nel caso sottoposto al suo esame, non ha riconosciuto la possibilità per l'impresa della detraibilità integrale dell'Iva assolta per l'acquisto e l'impiego dei veicoli, in quanto – in assenza di un corrispettivo specifico addebitato al personale dipendente per l'utilizzo

dei mezzi in questione – la loro messa a disposizione non è stata considerata quale prestazione di servizi rilevante ai fini Iva.

Di conseguenza, in conformità a quanto previsto dal citato [articolo 3](#), comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972, è stata preclusa in capo all'impresa la possibilità di detrarre integralmente l'Iva afferente i veicoli utilizzati in uso promiscuo mediante l'autofatturazione dell'uso privato degli stessi.

In definitiva, se Alfa Srl non pretende da Mario Rossi alcun corrispettivo per l'utilizzo privato della vettura, non deve emettere alcuna autofattura in quanto non vi è una prestazione di servizi su cui assolvere imposta; l'imposta assolta sulle spese di acquisto e gestione della vettura può essere detratta nel limite del 40%.



**ec Euroconference**

# SUPERBONUS 110%

**RISOLVI TUTTI I TUOI DUBBI IN 48 ORE  
CON IL SERVIZIO PARERI E QUESITI**

- ✓ **Tempestività nella risposta**  
La richiesta sarà evasa entro 48 ore lavorative dall'accettazione del preventivo
- ✓ **Completezza**  
La risposta è corredata dalla documentazione di riferimento
- ✓ **Autorevolezza**  
Gli esperti sono tra i più qualificati nella materia di competenza

**SCOPRI DI PIÙ**

## La circolare tributaria n. 4/2021

# Principali scadenze dal 1° al 15 febbraio 2021

*Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.*

### Lunedì 1° febbraio

#### **Imposta di bollo virtuale**

Scade oggi il termine per l'invio telematico della dichiarazione per la liquidazione definitiva dell'imposta di bollo assolta in modo "virtuale" per il 2020.

#### **Irpef invio spese sanitarie precompilato**

Scade oggi il termine per l'invio telematico tramite il Sistema tessera sanitaria dei dati delle spese sanitarie 2020 da parte di farmacie e parafarmacie, aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, policlinici universitari, presidi di specialistica ambulatoriale, strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari, medici e odontoiatri, psicologi, infermieri, ostetriche, tecnici di radiologia, ottici e veterinari, finalizzati alla predisposizione del modello 730/2021 precompilato. Con il Decreto del Mef datato 22 novembre 2019 vengono ricompresi nell'obbligo anche altri professionisti sanitari tra i quali figurano, a titolo esemplificativo, sanitari tecnici iscritti ai relativi albi, oltre che sanitari per igiene dentale, fisioterapia, logopedia, podologia, oftalmologia, neuro-psicomotricità dell'età evolutiva, terapia occupazionale, educatori professionali e assistenti sanitari.

#### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.

#### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.

#### **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° gennaio 2021.

### **Esterometro**

Scade oggi il termine per l'invio della comunicazione delle fatture emesse e ricevute nel quarto trimestre da soggetti UE e extra UE non emesse in formato elettronico o non documentate da bolletta doganale.

### **Lunedì 8 febbraio**

#### ***Bonus pubblicità 2020***

Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione sostitutiva degli investimenti pubblicitari incrementali realizzati nel 2020.

### **Lunedì 15 febbraio**

#### **Registrazioni contabili**

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

#### **Fatturazione differita**

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

#### **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche**

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.



# Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference  
diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI  
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e  
rimani informato su tutte le news  
[www.ecnews.it](http://www.ecnews.it)



#### EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa  
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

#### DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

#### DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Fabio Garrini

#### COMITATO DI REDAZIONE

Luca Caramaschi	Sergio Pellegrino
Fabio Landuzzi	Luigi Scappini
Guido Martinelli	Giovanni Valcarenghi

#### COLLABORATORI ESTERNI

Andrea Bongi	Paolo Meneghetti
Alessandro Bonuzzi	Marco Peirolo
Sandro Cerato	Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli	Mara Pilla
Fabio Giommoni	Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti	Francesco Zuech

#### REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

#### SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:  
[circulari@euroconference.it](mailto:circulari@euroconference.it)

#### SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it/editoria](http://www.euroconference.it/editoria)

#### PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale  
Vendita esclusiva per abbonamento  
Pubblicazione telematica

#### ABBONAMENTO ANNUALE 2021

Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link](http://www.euroconference.it/area_riservata_login):

[http://www.euroconference.it/area\\_riservata\\_login](http://www.euroconference.it/area_riservata_login).  
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001  
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.