

Lunedì 15 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Interi edifici concessi in locazione dalla società unica proprietaria senza superbonus

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

In linea generale, la detrazione del 110%, introdotta dall'art. 119 del DL 34/2020, compete sia ai **possessori** sia ai **detentori** degli immobili. In analogia a quanto previsto per le altre detrazioni " [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

I crediti d'imposta acquisiti si rilevano in base all'IFRS 9

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 5 gennaio 2021 Banca d'Italia, CONSOB e IVASS hanno pubblicato un documento congiunto dedicato al trattamento contabile, in capo ai soggetti IAS/IFRS, dei crediti d'imposta connessi con il DL 18/2020 convertito (DL "Cura Italia") e il DL 34/2020 convertito (DL " [...]

PAGINA 10

FISCO

Deduzione extracontabile degli ammortamenti sospesi obbligatoria nel 2020

La sospensione dovrebbe applicarsi anche ai beni gratuitamente devolvibili

/ Silvia LATORRACA

La circolare Assonime n. 2/2021 ha fornito interessanti indicazioni anche in riferimento alle conseguenze di carattere fiscale derivanti dalla sospensione degli ammortamenti nel bilancio 2020.

Al riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'art. 60 comma 7-*quinquies* del DL 104/2020 (conv. L. 126/2020), per i soggetti che si avvalgono della facoltà di non effettuare, nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020, l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la deduzione della quota di ammortamento non effettuata "è ammessa" alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-*bis* e 103 del TUIR, **a prescindere dall'imputazione** a Conto economico.

Analoga disposizione è prevista ai fini IRAP.

A fronte del dato letterale della norma, in dottrina sono state prospettate due soluzioni alternative.

Secondo una prima tesi, le imprese avrebbero la **facoltà di dedurre** o meno, in via extracontabile, la quo-

ta di ammortamento relativa all'esercizio 2020, in modo analogo a quanto previsto ai fini civilistici.

La quota di ammortamento potrebbe, quindi, essere dedotta in corrispondenza con lo stanziamento in bilancio e, cioè, al momento del recupero dell'ammortamento sospeso contabilmente (nel rispetto, per quanto riguarda l'IRES, dei coefficienti tabellari).

Secondo un'altra tesi, invece, la deduzione fiscale non sarebbe opzionale, bensì **obbligatoria**.

Secondo Assonime, in base alle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2021 (secondo cui la "norma raccorda, da un punto di vista fiscale, la facoltà riconosciuta in sede contabile prevedendo, in particolare, che la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale **resta confermata** a prescindere dall'imputazione a conto economico"), l'Amministrazione finanziaria sembra aver aderito alla seconda tesi, ritenendo, quindi, che l'ammortamento sospeso nel 2020 [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Lotteria degli scontrini senza sanzioni

Si "sgonfia" l'obbligo di reporting dei costi black list

Strumenti di programmazione e controllo nelle PMI per intercettare la crisi

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

PROFESSIONI

Stesse informazioni a sindaci e amministratori non operativi

/ Luciano DE ANGELIS

Perché il collegio sindacale possa esercitare le proprie funzioni di vigilanza e controllo è necessario che **adequate informazioni** vengano fornite dal presidente del [...]

PAGINA 4

Interi edifici concessi in locazione dalla società unica proprietaria senza superbonus

Per poter usufruire del beneficio l'unico proprietario dev'essere una persona fisica

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

In linea generale, la detrazione del 110%, introdotta dall'[art. 119](#) del DL 34/2020, compete sia ai **possessori** sia ai **detentori** degli immobili.

In analogia a quanto previsto per le altre detrazioni "edilizie", la prassi ha infatti chiarito che anche ai fini del superbonus le persone fisiche che sostengono le spese devono "possedere o detenere l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo, al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio" (in tal senso la circ. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. [24](#), § 1.2).

Inoltre, per effetto di quanto disposto dall'[art. 119](#) comma 9 del DL 34/2020 (così come modificato dall'[art. 1](#) comma 66 lett. n) della L. 178/2020 – legge di bilancio 2021), per poter beneficiare del superbonus, gli interventi devono essere effettuati:

- dai **condomini** e dalle **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un **unico proprietario** o in comproprietà da più persone fisiche (*cf.* [art. 119](#) comma 9 lett. a) del DL 34/2020);

- dalle persone **fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su **unità immobiliari** (*cf.* [art. 119](#) comma 9 lett. b) del DL 34/2020), salvo quanto previsto al comma 10 (il quale – limitatamente agli interventi di riqualificazione energetica di cui all'[art. 119](#) commi 1-3 del DL 34/2020 – consente di usufruire del beneficio con riferimento a un massimo di due unità immobiliari).

Sulla base dei chiarimenti di prassi e delle novità normative introdotte dalla legge di bilancio 2021, si dovrebbe di conseguenza poter dedurre che, ai sensi della citata lett. a), le **persone fisiche** possano beneficiare del **superbonus** per gli interventi sulle parti comuni di edifici dalle medesime interamente posseduti in qualità di proprietarie e composti da non più di 4 unità immobiliari.

In altre parole, quando non sussiste una proprietà di ti-

po condominiale, la detrazione del 110% risulterebbe limitata ai casi in cui:

- dal punto di vista oggettivo, l'edificio sia composto da un numero **massimo di quattro unità** immobiliari;
- dal punto di vista soggettivo, l'edificio sia posseduto da un **unico proprietario persona fisica** o da più comproprietari persone fisiche.

In mancanza di dette condizioni, la possibilità per le persone fisiche di beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi agevolati effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari resterebbe preclusa (si veda, altresì, "[Ammessi al superbonus gli immobili di un solo proprietario](#)" del 13 gennaio 2021).

Diversamente dalla previsione di cui alla menzionata lett. a), la disposizione contenuta nella citata lett. b), la quale attiene agli interventi eseguiti sulle singole unità immobiliari, non impone, invece, quale condizione necessaria il possesso dell'unità stessa da parte della persona fisica, la quale potrà, in linea di principio, accedere al superbonus anche in qualità di mera **detentrica** dell'immobile in base a un contratto di locazione o comodato regolarmente registrato.

Sulla scorta di tali premesse, nell'ipotesi in cui un edificio composto da più unità abitative risulti interamente posseduto da una società (unica proprietaria) e il medesimo edificio sia locato a una persona fisica, non sembrerebbero sussistere le condizioni per poter fruire dell'agevolazione al 110% per gli interventi sulle parti comuni in capo a nessuna delle parti coinvolte (né società proprietaria, né persona fisica conduttrice), ciò in quanto la normativa (ossia la menzionata lett. a) dell'[art. 119](#) comma 9 del DL 34/2020) dispone espressamente che l'**unico proprietario** dell'immobile sia una **persona fisica** (condizione che, a diverso titolo, non risulterebbe soddisfatta per entrambi i soggetti).

In tale specifica ipotesi, al fine di beneficiare del superbonus, la società proprietaria potrà, al più, valutare la cessione a soggetti terzi di una unità immobiliare, così da costituire un condominio (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2020 n. [30](#), risposta 4.4.6).

Deduzione extracontabile degli ammortamenti sospesi obbligatoria nel 2020

La sospensione dovrebbe applicarsi anche ai beni gratuitamente devolvibili

/ Silvia LATORRACA

La circolare Assonime n. 2/2021 ha fornito interessanti indicazioni anche in riferimento alle conseguenze di carattere fiscale derivanti dalla sospensione degli ammortamenti nel bilancio 2020.

Al riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'[art. 60](#) comma 7-*quinquies* del DL 104/2020 (conv. L. [126/2020](#)), per i soggetti che si avvalgono della facoltà di non effettuare, nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020, l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la deduzione della quota di ammortamento non effettuata "è ammessa" alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli [artt. 102, 102-bis e 103](#) del TUIR, **a prescindere dall'imputazione** a Conto economico.

Analoga disposizione è prevista ai fini IRAP.

A fronte del dato letterale della norma, in dottrina sono state prospettate due soluzioni alternative.

Secondo una prima tesi, le imprese avrebbero la **facoltà di dedurre** o meno, in via extracontabile, la quota di ammortamento relativa all'esercizio 2020, in modo analogo a quanto previsto ai fini civilistici.

La quota di ammortamento potrebbe, quindi, essere dedotta in corrispondenza con lo stanziamento in bilancio e, cioè, al momento del recupero dell'ammortamento sospeso contabilmente (nel rispetto, per quanto riguarda l'IRES, dei coefficienti tabellari).

Secondo un'altra tesi, invece, la deduzione fiscale non sarebbe opzionale, bensì **obbligatoria**.

Secondo Assonime, in base alle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate nel corso di [Telefisco 2021](#) (secondo cui la "norma raccorda, da un punto di vista fiscale, la facoltà riconosciuta in sede contabile prevedendo, in particolare, che la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale **resta confermata** a prescindere dall'imputazione a conto economico"), l'Amministrazione finanziaria sembra aver aderito alla seconda tesi, ritenendo, quindi, che l'ammortamento sospeso nel 2020 debba essere comunque effettuato ai fini fiscali.

Auspiciando una presa di posizione esplicita da parte dell'Agenzia delle Entrate, Assonime ha evidenziato che la deduzione extracontabile obbligatoria della quota di ammortamento relativa al 2020 determina un **di-**

sallineamento tra valore contabile e valore fiscale del bene, che richiede lo stanziamento di imposte differite passive, ossia delle imposte corrispondenti alla quota di ammortamento contabile non stanziata in bilancio che dovrà essere ripresa a tassazione in futuro, al momento del suo transito a Conto economico.

Conseguentemente, il beneficio derivante dal mancato stanziamento delle quote di ammortamento nel bilancio 2020 non sarà pari all'importo delle quote sospese, ma sarà costituito da tale importo **al netto delle imposte differite** passive da stanziare contestualmente.

L'Associazione ha allora affermato che, in questa ipotesi, anche gli utili da destinare a riserva indisponibile per effetto dell'art. 60 comma 7-*ter* del DL 104/2020 dovrebbero essere ragguagliati non più all'ammontare lordo degli ammortamenti non stanziati in bilancio, ma all'importo degli ammortamenti al netto delle imposte differite passive corrispondenti.

Assonime si è poi chiesta se, sempre ipotizzando che la deduzione extracontabile nel 2020 sia obbligatoria, l'ammortamento debba necessariamente essere computato nella misura massima consentita fiscalmente.

Secondo la circolare, poiché il processo di ammortamento si configura come un meccanismo di **ripartizione sistematica** del costo anche ai fini fiscali, sembra logico che le imprese che negli esercizi precedenti abbiano stanziato e dedotto quote di ammortamento in misura inferiore rispetto ai limiti tabellari possano adottare la medesima impostazione anche con riguardo all'importo da dedurre extracontabilmente nel 2020 e non siano perciò tenute ad adeguarsi – solo per il 2020 – ai limiti massimi.

Infine, ancorché l'art. 60 comma 7-*quinquies* del DL 104/2020 non richiami espressamente l'[art. 104](#) del TUIR, ad avviso di Assonime non vi sono motivi per escludere l'**ammortamento finanziario** dei beni gratuitamente devolvibili dal regime di deduzione extracontabile in esame.

L'ammortamento finanziario è, infatti, sostitutivo dell'ammortamento tecnico previsto dagli artt. 102 e 103 del TUIR.

La questione meriterebbe, comunque, una conferma ufficiale.

Stesse informazioni a sindaci e amministratori non operativi

Fondamentali per le verifiche i flussi informativi del presidente e dell'ad in consiglio

/ Luciano DE ANGELIS

Perché il collegio sindacale possa esercitare le proprie funzioni di vigilanza e controllo è necessario che **adeguate informazioni** vengano fornite dal presidente del CdA ai consiglieri privi di delega e ai membri dell'organo di controllo. È questa una delle principali prese di posizione assunte dalle nuove [Norme](#) di comportamento del collegio sindacale di società non quotate del CNDCEC (Norma 4.2) in merito alla completa e corretta circolazione dei flussi informativi all'interno del CdA. Nell'ambito di quest'ultimo è fondamentale che il collegio sindacale si avvalga dello stesso flusso informativo rispetto alle questioni all'ordine del giorno.

Si potrebbe eccepire, a riguardo, che, in chiave letterale, il comma 1 dell'[art. 2381](#) c.c. prevede che le adeguate informazioni sulle materie all'ordine del giorno debbano essere fornite dal presidente del CdA a tutti i consiglieri ("... provvede affinché adeguate informazioni sulle materie iscritte all'ordine del giorno vengano fornite a tutti i consiglieri"), mentre nulla è disposto in merito alle informazioni da fornire ai **membri del collegio sindacale**.

Considerando, tuttavia, che al CdA, oltre ai consiglieri, devono essere convocati, e sono tenuti a partecipare, tutti i membri del collegio sindacale e inoltre che i sindaci devono "intercettare", e ovviamente contrastare, tutte le potenziali violazioni di legge, di statuto e di non corretta amministrazione eventualmente conseguenti alle decisioni degli amministratori, avrebbe uno **scarso senso logico**, e una ben difficile esegesi sostanziale, ritenere ammissibile una specifica **asimmetria informativa** fra amministratori e sindaci che partecipano allo stesso CdA, chiamati, rispettivamente, a deliberare e controllare la correttezza della stessa deliberazione. Ciò senza considerare che il comma 5 dello stesso articolo richiede agli organi delegati "... di riferire al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale, con la periodicità fissata dallo statuto e in ogni caso almeno ogni sei mesi, sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate"; disposizione di chiarezza lapalissiana in merito agli obblighi informativi a cui gli amministratori operativi della società sono tenuti anche nei confronti dei sindaci.

Sul tema, si legge nei criteri applicativi della modificata Norma 4.2, appare opportuno che i sindaci, anche individualmente, chiedano che il presidente del CdA invii agli amministratori e al collegio sindacale la **do-**

cumentazione di supporto alle decisioni poste all'ordine del giorno, contestualmente all'avviso di convocazione del Consiglio. Ciò, evidentemente, per consentire, da un lato, l'acquisizione dei documenti con alcuni giorni di anticipo rispetto al CdA, e quindi poter partecipare allo stesso opportunamente informati e, dall'altro, per consentire sia agli amministratori che ai sindaci di chiedere eventuale documentazione aggiuntiva quando quella pervenuta appaia carente.

È sempre consentito – si aggiunge infatti nei criteri applicativi della Norma – anche ai singoli sindaci di richiedere al presidente e all'organo delegato **ulteriori informazioni**, documenti e chiarimenti aggiuntivi rispetto a quelli loro inviati antecedentemente o contestualmente alla riunione consiliare. Ciò in quanto, all'interno del Collegio stesso, possono sussistere diverse professionalità e sensibilità, quindi a ognuno deve essere permesso chiedere le informazioni idonee ad acquisire un corretto quadro di riferimento.

In caso di rifiuto da parte del presidente ad assecondare la richiesta, i sindaci ne informano tutti i membri del CdA per sollecitare l'invio documentale.

Appare altresì opportuno, se del caso, che i sindaci facciano annotare nel **verbale** dell'adunanza il **difetto di preventiva informazione** che ha impedito l'esercizio di una anticipata e contestuale vigilanza in merito agli argomenti posti all'ordine del giorno. La carenza di adeguate informazioni, in seno alle decisioni del CdA, incide sulla dinamica consiliare e sul conseguente processo decisionale (l'art. 2381 c.c. prevede, infatti, che il presidente provveda affinché adeguate informazioni sulle materie all'ordine del giorno vengano fornite a tutti i consiglieri), potendo investire le modalità procedurali di assunzione delle delibere e quindi la stessa legalità dell'attività gestionale.

In ragione di quanto sopra, i sindaci dovranno valutare se la gestione dei flussi informativi, e soprattutto la loro carenza, assumerà rilievo ai fini della validità della delibera.

La richiesta di trasparenza amministrativa assoluta all'interno dei CdA è "equilibrata" dalla Norma 3.10 che richiama l'obbligo assoluto di **riservatezza** dei sindaci in merito alle informazioni acquisite in ragione del proprio ufficio, anche successivamente alla cessazione dell'incarico.

Questi argomenti saranno approfonditi nel percorso in formato webinar "[Le nuove norme di comportamento del collegio sindacale](#)", che avrà inizio il 19 febbraio.

Lotteria degli scontrini senza sanzioni

L'acquirente può però segnalare l'eventuale mancata acquisizione del codice lotteria da parte dell'esercente

/ **Corinna COSENTINO**

Il 1° febbraio 2021 ha preso il via la [lotteria degli scontrini](#), ossia il concorso che, con lo scopo di favorire la riduzione dell'evasione fiscale, consente ai privati consumatori di partecipare alle estrazioni di premi in denaro a fronte degli acquisti di beni e servizi effettuati presso commercianti al minuto (si veda "[Prima estrazione della lotteria degli scontrini l'11 marzo 2021](#)" del 2 febbraio 2021).

Lato **esercente**, sono coinvolti nell'attuazione del nuovo istituto i soggetti che trasmettono telematicamente i corrispettivi ai sensi dell'[art. 2](#) comma 1 del DLgs. 127/2015. Infatti, affinché l'acquisto possa partecipare alle estrazioni, occorre che l'esercente trasmetta i relativi dati mediante registratore telematico o procedura web all'Agenzia delle Entrate. Questa invierà poi i medesimi dati al Sistema Lotteria gestito dall'Agenzia delle Dogane e monopoli.

Operativamente, l'esercente acquisisce il **codice lotteria** del cliente (mediante lettore di codici a barre o digitazione manuale) e specifica che il pagamento è avvenuto con strumenti elettronici. In seguito, il registratore, opportunamente adeguato, o il servizio web dell'Agenzia delle Entrate, invieranno i dati dei documenti commerciali validi per la lotteria. L'invio deve essere effettuato entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione.

Peraltro, in caso di problemi di connettività del registratore, l'esercente dovrebbe poter ricorrere alla **procedura di emergenza** messa a disposizione sul portale Fatture e Corrispettivi. Sul medesimo portale, inoltre, nella sezione "Consultazione", dovrebbe essere possibile il monitoraggio dei corrispettivi inviati.

Va peraltro evidenziato che la norma istitutiva della lotteria ([art. 1](#) comma 540 e ss. della L. 232/2016) non prevede in capo all'esercente l'applicazione di una sanzione in caso di **mancata acquisizione** del codice lotteria comunicato dal cliente o di mancato invio dei dati. Una sanzione, in verità, era stata introdotta dall'[art. 20](#) del DL 124/2019, ma la previsione è stata poi soppressa in fase di conversione in legge del decreto.

Il legislatore ha previsto, invece, un meccanismo in base al quale l'acquirente può segnalare all'Amministrazione finanziaria, secondo modalità che saranno specificate con successivo provvedimento, se l'esercente ha rifiutato di acquisire il codice lotteria. Tali **segnalazioni** potranno essere effettuate a partire dal 1° marzo 2021 sul Portale Lotteria e verranno utilizzate dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza nell'ambito delle attività di analisi del rischio di evasione ([art. 1](#) comma 540 della L. 232/2016).

Occorre però ricordare che non tutti gli **acquisti** al det-

taglio partecipano alla lotteria. Sono esclusi dal concorso quelli per i quali l'esercente non invia i dati all'Agenzia delle Entrate, operando l'esonero dalla memorizzazione e trasmissione telematica ai sensi del DM 10 maggio 2019. Si pensi alla rivendita di tabacchi, di giornali quotidiani, ai servizi mensa o alla vendita di biglietti per cinema o teatri (*cfr.* [FAQ](#) sul portale Lotteria). Per tali operazioni l'esercente non è tenuto a trasmettere i corrispettivi, anche se rimane ferma, in linea generale, la possibilità di invio degli stessi su base volontaria ([art. 1](#) comma 3 del DM 10 maggio 2019).

Un'eccezione, al riguardo, sembra essere rappresentata però dagli **acquisti on line**, in quanto le FAQ pubblicate sul Portale, pur in assenza di una specifica previsione normativa in tal senso, sembrano indicare una loro esclusione tout court dal concorso, dunque anche in caso di invio dei corrispettivi su base volontaria.

Acquisti con e-fattura temporaneamente esclusi

Un ulteriore aspetto che merita di essere evidenziato riguarda, poi, gli acquisti documentati mediante **fattura**. Infatti, l'[art. 1](#) comma 541 della L. 232/2016 ammette la partecipazione al concorso anche per gli acquisti al dettaglio effettuati da privati e documentati con fattura, a condizione che i dati siano trasmessi all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'[art. 21](#) del DL 78/2010 o ai sensi dell'[art. 1](#) comma 3 del DLgs. 127/2015 (ossia con fattura via SdI). Il provvedimento Agenzia delle Dogane e Agenzia delle Entrate n. [80217/2020](#), tuttavia, stabilisce che in fase di prima applicazione, gli acquisti documentati da e-fattura non partecipano alla lotteria (essendo ancora in via di definizione le regole tecniche di invio dei relativi dati).

In questa prima fase, dunque, in caso di acquisto documentato con **e-fattura** su richiesta del cliente, l'esercente non è abilitato a inviare i dati per la lotteria e un'eventuale segnalazione dell'acquirente per la mancata acquisizione del codice (ove operativamente consentita) non dovrebbe avere alcuna conseguenza. In linea di principio, le medesime considerazioni dovrebbero applicarsi laddove l'esercente, pur essendo soggetto all'obbligo di trasmissione dei corrispettivi, emetta la fattura elettronica su base volontaria in luogo dello scontrino elettronico. Può essere il caso di un soggetto che, effettuando un numero limitato di operazioni, abbia scelto di documentarle esclusivamente mediante fattura anziché mediante la trasmissione dei corrispettivi (*cfr.* risposta interpello n. [149/2019](#)). Sul punto, però, potrebbe essere utile una conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Si “sgonfia” l’obbligo di reporting dei costi black list

La circolare n. 2/2021 delle Entrate restringe la nozione di Stati o territori non cooperativi ai fini degli obblighi di comunicazione DAC 6

/ Gianluca ODETTO

La circolare n. [2/2021](#) dell’Agenzia delle Entrate sulle comunicazioni DAC 6 (§ 8.3.1) ha risolto in senso positivo una questione che aveva sollevato alcune perplessità in occasione della diramazione della bozza per commenti, legata alle operazioni connotate dall’elemento distintivo **C.1.b.2** (pagamenti deducibili tra due imprese associate, dove il destinatario è residente ai fini fiscali in una giurisdizione “inserita in un elenco di giurisdizioni di paesi terzi che sono state valutate collettivamente dagli Stati membri o nel quadro dell’OCSE come non cooperative”).

Nella bozza di circolare, l’Agenzia delle Entrate evidenziava che per l’individuazione degli **Stati non cooperativi** ci si doveva rifare:

- all’elenco dei Paesi non collaborativi collettivamente valutati dagli Stati membri;
- ai Paesi che presentano un *rating* generale (*overall rating*) “*non compliant*” o “*partially compliant*” contenuto nella “*list of jurisdictions that do not comply with the tax transparency standards*” elaborata dall’OCSE.

Per quanto riguarda il primo punto, si tratta della **black list** fiscale dell’Unione europea, stilata il 5 dicembre 2017 e successivamente modificata (l’ultima volta nell’ottobre del 2020). Essa comprende 12 Stati o territori: Anguilla, Barbados, Guam, Isole Figi, Isole Samoa statunitensi, Isole Vergini statunitensi, Palau, Panama, Samoa, Seychelles, Trinidad e Tobago e Vanuatu.

Il problema si poneva, invece, per la **seconda lista**, posto che tra le giurisdizioni *partially compliant* vi rientrano anche Stati con un largo interscambio con l’Italia, quali il Kazakistan o la Turchia, e persino uno Stato appartenente all’Unione europea (Malta). Si profilava, quindi, la necessità di uno *screening* abbastanza approfondito nei conti delle società per verificare le transazioni con tali Stati, simile per certi versi a quello che ha caratterizzato l’abrogata disciplina dei costi “*black list*” ([art. 110](#) commi 10 e seguenti del TUIR).

Nella **versione definitiva** della circolare questa impostazione è stata rivista in modo radicale. I criteri sono stati individuati in quelli concordati in sede OCSE/G20 (Rapporto “*OECD Secretary General Tax Report to G20 leaders*” del novembre 2020), nel cui Allegato I.A si precisa che gli Stati o territori si considerano rispondenti agli standard di trasparenza se soddisfano almeno due dei seguenti tre criteri:

- essere (almeno) “*largely compliant*” nelle procedure di scambio di informazioni su richiesta (EOIR);
- essere in regola con le procedure di scambio automatico di informazioni (AEOI), avendo iniziato gli scambi

alla fine del 2018 o avendo attivato accordi allo scopo entro la fine del 2019;

- avere recepito e implementato la Convenzione per la mutua assistenza ai fini fiscali.

Ciò nonostante, lo Stato o territorio si considera **non cooperativo** se, pur avendo soddisfatto due dei tre criteri sopra evidenziati, alternativamente:

- presenta un EOIR *overall rating* “*non compliant*”;
- non è in regola con le procedure AEOI.

Sulla base di questa indicazione, gli Stati **non “trasparenti”** sarebbero solo cinque, e tutto sommato marginali: Anguilla, Dominica, Niue, Sint Maarten e Trinidad e Tobago (dall’incrocio delle liste parrebbe doversi aggiungere anche il Guatemala).

La formulazione letterale delle norme di riferimento sembrerebbe indicare che, se anche solo una delle valutazioni (Unione europea o OCSE/G20) è negativa, ciò porti a considerare lo Stato estero come non cooperativo ai fini delle comunicazioni DAC 6 (è, ad esempio, il caso di Panama), ma sulla questione la circolare n. 2/2021 non si è espressa.

Rilevanti le sole transazioni tra imprese associate

Si può in ogni caso evidenziare che, per effetto della nuova impostazione assunta dall’Agenzia delle Entrate, gli obblighi di comunicazione rientranti in questo *hallmark* potranno ridursi di molto (basti pensare a quanti gruppi italiani hanno controllate, ad esempio, in Turchia, Stato ora “sbiancato”).

Le operazioni in questione sono, in ogni caso, rilevanti ai fini della comunicazione se intervengono tra **imprese associate**, nell’accezione che dà del termine l’[art. 2](#) comma 1 lettera e) del DLgs. 100/2020, integrato dall’art. 8 comma 2 del DM 17 novembre 2020, in genere legata ad una soglia minima di partecipazione del 25%. Sono, quindi, esclusi dal monitoraggio (sempre che, naturalmente, non si rientri in situazioni contemplate da altri elementi distintivi) i meri rapporti di fornitura con le imprese estere residenti o localizzate negli Stati o territori non cooperativi.

L’obbligo di comunicazione sorge, in questi casi, in modo indipendente dalla verifica del test del vantaggio principale, per cui ciò che rileva è che si sia in presenza di costi che determinano un **vantaggio fiscale** (fatto automatico ove il soggetto pagatore è un’impresa italiana), senza potere invece addurre quale esimente il fatto che i vantaggi extrafiscali sono preponderanti.

Strumenti di programmazione e controllo nelle PMI per intercettare la crisi

Il calcolo degli indici esige un'informativa di carattere economico-finanziario

/ Franco MARTINO e Monica TOSINI

L'obiettivo del Codice della crisi d'impresa consiste dichiaratamente nell'emersione "**anticipata**" di situazioni di crisi aziendale, quantomeno con riferimento a un contesto nel quale si tende a prendere atto delle crisi, spesso da considerarsi ormai sostanzialmente **irreversibili**, soltanto dopo una lunga gestazione nella quale, anziché giungere a possibili soluzioni, in molti casi non si fa altro che rendere più grave il dissesto.

La norma fa tuttavia riferimento a un concetto di crisi di carattere dichiaratamente "finanziario": l'[art. 2](#) del DLgs. 14/2019 reca le seguenti definizioni:

- per "crisi" si intende: "lo stato di **squilibrio** economico-finanziario che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come **inadeguatezza** dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate";

- per "insolvenza" si intende: "lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti **esteriori**, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni".

Poiché il concetto di "crisi d'impresa", così come affrontato dalla dottrina aziendalistica, appare assai più vasto e complesso delle definizioni in precedenza riportate, pare opportuno formulare alcune riflessioni in ordine all'atteggiamento che le imprese, con particolare riferimento a quelle di dimensioni **medie** e piccole, dovrebbero assumere a fronte della necessità di porsi in condizione di rispettare il dettato normativo portato dal Codice della crisi e di procedere correttamente al calcolo del **complesso** di indici e indicatori, individuati dal CNDCEC, che "fanno **ragionevolmente** presumere la sussistenza di uno stato di crisi dell'impresa".

La possibilità stessa di procedere al calcolo del complesso di indici e indicatori individuati dal CNDCEC (e a una corretta interpretazione dell'informativa che ne deriva) richiede la disponibilità della necessaria **informativa** di carattere economico-finanziario, redatta con continuità e con ragionevole uniformità nel corso del tempo, resa possibile dall'adozione di **adeguati** strumenti di programmazione e controllo e dal loro costante mantenimento. Il concetto di adeguatezza di tali strumenti deve essere valutato in correlazione alle dimensioni e alla complessità di ogni singola impresa, tenuto altresì conto del momento storico che questa attraversa.

Le grandi imprese sono spesso dotate di sistemi di **pianificazione** e controllo assai evoluti e, in molti casi, sono al tempo stesso dotate di figure qualificate e di elevato standing professionale dedicate alla loro implementazione, gestione e mantenimento; tale situazione

si è venuta a creare non tanto in relazione a vincoli di carattere normativo, quanto in relazione alla sua funzionalità in ordine al conseguimento degli obiettivi dell'impresa stessa. La vera finalità dell'adozione di sistemi di pianificazione e controllo consiste infatti nel consentire la **disponibilità** di informazioni e, più in generale, l'adozione di processi decisionali volti all'ottimizzazione delle scelte imprenditoriali.

Tradizionalmente, le PMI si trovano in una situazione assai **diversa** da quella in precedenza descritta, sia per carenze organizzative, sia per l'onerosità che caratterizza i sistemi di pianificazione e controllo.

È dunque necessario ampliare il quadro di riferimento, sottolineando come lo scopo dell'adozione di un sistema di **programmazione** e controllo non consista nel rispetto delle esigenze informative introdotte dal dettato normativo, ponendosi in realtà la tematica, nonostante la sua rilevanza, quale sottoprodotto rispetto ai reali obiettivi sottostanti a eventuali scelte in tal senso.

In effetti, l'implementazione di sistemi di programmazione e **controllo** ha innanzitutto un duplice obiettivo:

- costituire riferimento e **guida** per imprenditori e manager al fine di consentire il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione aziendale;

- percepire con **anticipo**, rispetto al puro calcolo degli indici e degli indicatori proposti dal CNDCEC, situazioni di **difficoltà**, anche operativa, che debbono essere affrontati e risolti evitando l'innestarsi di pericolosi trend di progressivo peggioramento.

Indicatori e indici proposti dal CNDCEC rappresentano una risposta che rischia di giungere in **ritardo** e di portare all'individuazione di situazioni di crisi sostanzialmente già in essere, forse a uno stadio tale da essere ormai difficilmente risolvibili.

Al contrario, i meccanismi propri dei sistemi di programmazione e controllo debbono condurre, oltre a più ragionate scelte in termini di obiettivi **strategici** e di valutazione del rischio, anche a un costante monitoraggio dei risultati raggiunti rispetto a quelli storici e a quelli attesi, con opportune analisi degli scostamenti e delle determinanti che li hanno causati. In tale contesto, l'obiettivo consiste nell'anticipata individuazione di fattori di insoddisfacente performance operativa, ove le linee guida diventano da un lato la necessità di creare valore, tenuto conto del costo-opportunità delle risorse finanziarie impiegate nell'attività d'impresa, dall'altro la precoce individuazione di eventuali fattori di rischio che si profilino all'orizzonte.

La cassetta postale senza nome non legittima l'irreperibilità assoluta

Per la Cassazione le mancate ricerche portano all'illegittimità della cartella

/ Antonino RUSSO

L'agente notificatore non può "chiudere" il proprio operato quando il nome del destinatario risulta sconosciuto al citofono e alle cassette postali del luogo della notificazione; deve invece avviare le ricerche sulla, così adombrata, **irreperibilità** del destinatario.

È il principio statuto dalla Corte di Cassazione nella pronuncia n. [28154](#) del 10 dicembre 2020.

Il caso nasceva dal fatto che una contribuente impugnava l'intimazione di pagamento che l'Agente della Riscossione qualificava come successiva a una [cartella di pagamento](#) precedentemente notificata, relativa a IRES e IVA per gli anni di imposta 2000 e 2001; punto centrale della lite era l'eccezione, sollevata dalla ricorrente, di omessa notificazione della cartella, oltre la [prescrizione](#) (nel merito) del diritto a riscuotere.

A fronte dell'esito giudiziale favorevole alla contribuente, sviluppatosi in sede provinciale, la competente Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello della parte pubblica, osservando che la cartella di pagamento era stata notificata secondo il **rito degli irreperibili** ex [art. 60](#), comma 1, lett. e) DPR n. 600/73, procedimento sostitutivo di quello previsto dall'[art. 143](#) c.p.c. per il caso del destinatario trasferito in luogo sconosciuto, con conseguente definitività della cartella e inammissibilità dell'impugnazione proposta avverso l'intimazione di pagamento.

Il ricorso in cassazione, interposto dalla contribuente, si articolava su quattro motivi e tra questi quello in cui veniva dedotta la violazione e falsa applicazione della disposizione ex art. 60 citata, riguardante il rito degli irreperibili; in particolare la doglianza si concentrava nell'osservazione che, nei fatti, facesse difetto l'irreperibilità (in specie: dell'ufficio della ricorrente), non avendo il messo notificatore rilevato tale circostanza, ma solo la mancata rinvenibilità (della destinataria) al **citofono** e l'assenza del **portiere**, con conseguente insussistenza dell'irreperibilità del contribuente.

Agli atti del processo, in effetti, si evinceva – nella relata di notificazione – l'attestazione del messo notificatore secondo cui, all'indirizzo indicato, la società intestataria era risultata "sconosciuta al citofono e cassette postali. Portiere assente", senza che si desse atto

di ulteriori attività svolte nelle immediatezze della notificazione.

Alla luce di tali fatti, la Corte – a riguardo del rito degli irreperibili, che consente l'affissione all'albo comunale dell'avviso di deposito del plico e che individua la notifica come eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione – rammentava che tale procedimento si rende applicabile qualora il messo notificatore non reperisca il contribuente all'indirizzo perché risulta **trasferito in luogo sconosciuto**, accertamento, questo, cui il messo deve pervenire dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune (Cass. n. 5374/2015).

Conseguentemente, i giudici di legittimità osservavano come le mancate ricerche volte ad accertare l'irreperibilità assoluta del destinatario dovessero comportare l'**illegittimità della cartella**, pur ricorrendo, nel caso scrutinato, un principio di tal tipo di irreperibilità, per essere la destinataria della notificazione sconosciuta al citofono e alle cassette postali dell'indirizzo del luogo di notificazione.

Le ricerche vanno indicate nella relata di notifica

Ciò detto, deve riferirsi che l'espletamento delle dovute ricerche deve essere attestato dalla **relata di notifica**, ai sensi dell'[art. 148](#), secondo comma, c.p.c., ove è richiesto che siano indicati "la persona alla quale è consegnata la copia e le sue generalità, nonché il luogo della consegna, oppure le ricerche, anche anagrafiche, fatte dall'Ufficiale giudiziario, i motivi della mancata consegna e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario". La relata, se ritualmente redatta da un agente notificatore abilitato, fornisce però piena prova, fino a querela di falso, di quanto avvenuto in sua presenza e delle dichiarazioni ricevute, ma non della veridicità delle stesse, la quale si presume fino a prova contraria (Cass. 5 dicembre 2012 n. [21817](#)).

Conflitto di interesse nel concordato per la società proponente e le controllate

Il divieto di voto deve essere esteso anche ai casi non regolati dalla legge

/ Antonio NICOTRA

Nel concordato fallimentare, benché manchi una previsione di carattere generale sul **conflitto di interesse** e nonostante l'[art. 127](#) commi 5 e 6 del RD 267/42 indichi soltanto alcune ipotesi di esclusione dal voto (per l'esigenza di neutralizzare il conflitto tra l'interesse comune della massa e quello del singolo), il divieto di voto deve essere esteso anche a tutti i casi, non espressamente disciplinati, in cui sussiste la medesima situazione di contrasto, come accade tra il creditore che abbia formulato la proposta di concordato e i restanti creditori del fallito.

Muovendo da tali presupposti, la Cassazione n. [2948/2021](#) ha stabilito che, nell'ambito del concordato fallimentare, devono ritenersi escluse dal voto e dal calcolo delle maggioranze le società che **controllano** la società proponente o sono da essa controllate o sottoposte a comune controllo, poiché l'[art. 127](#) comma 6 del RD 267/42 contiene una disciplina applicabile in via estensiva a tutte le ipotesi di conflitto tra l'interesse comune della massa e quello del singolo creditore.

Nel caso di specie, in sede di opposizione all'omologazione del concordato fallimentare, veniva contestata la **legittimità** delle operazioni di voto sul rilievo che la proposta era stata approvata con il voto determinante della proponente e della sua controllata. Il Tribunale escludeva il conflitto d'interesse, osservando che, in mancanza di un'espressa previsione normativa, si rendeva necessario verificare in concreto il carattere non pregiudizievole della proposta (rispetto alle altre formulate), valutando l'eventuale violazione delle regole di massimizzazione del profitto o delle utilità ritraibili dai creditori o la dilatazione dei tempi di soddisfacimento dei crediti concorsuali. Tale pregiudizio, nel caso di specie, non sussisteva, potendosi procedere all'omologa del concordato malgrado il suffragio fosse influenzato in maniera determinante dal voto del creditore proponente e della sua controllata.

I giudici del reclamo, inoltre, osservavano che le limitazioni di cui agli [artt. 127](#) commi 5 e 6, [177](#) e [163](#) comma 6 del RD 267/42 non erano applicabili né direttamente, né in via **analogica** o estensiva, per assenza di omogeneità dei presupposti rispetto ai casi contemplati con la fattispecie in esame. Fuori dalle situazioni di conflitto di interesse *ex lege*, infatti, la repressione dell'abuso del voto rimaneva affidata all'impugnazione della decisione collettiva, onde verificare la sussistenza di un comportamento abusivo, la sua incidenza sulla formazione della decisione maggioritaria e il pregiudizio arrecato all'interesse comune.

Il conflitto di interesse, quindi, era solo **astratto**, dovendo escludersi in concreto un abuso del diritto di voto, poiché l'omologazione corrispondeva agli interessi del ceto creditorio.

Sul tema, la giurisprudenza di legittimità (Cass. SS.UU. n. [17186/2018](#)) ha precisato che l'autonomia negoziale, intesa quale intangibilità della sfera giuridica di ciascuno da parte della volontà altrui, trova in ambito concordatario una **limitazione** rispetto alla minoranza in ragione della necessità di realizzare un interesse comune a tutti i partecipanti. Questa limitazione non tollera, tuttavia, che la scelta della maggioranza sia inquinata in maniera decisiva dalla presenza, in capo a taluno dei suoi componenti, di un conflitto di interesse, che deve essere quindi neutralizzato.

Il contrasto tra chi formula la proposta di concordato e i creditori che questa proposta sono chiamati ad accettare fa sì che il silenzio dell'[art. 127](#) comma 5 del RD 267/42 debba essere inteso come implicita **esclusione** dal suffragio del creditore proponente.

Nel concordato fallimentare, quindi, sebbene manchi una previsione di carattere generale sul conflitto di interessi – come nell'ambito delle società ([art. 2373](#) c.c. e [art. 2479-ter](#) c.c.) – il disposto dell'[art. 127](#) comma 6 del RD 267/42 deve essere interpretato in maniera estensiva.

L'estensione dell'esclusione dal voto alle società correlate si giustifica per la considerazione che la loro volontà (voto) è efficacemente **condizionata** o condizionabile dai soggetti che direttamente versano in situazione di conflitto e non vi è alcuna ragione per ritenere che tale logica valga esclusivamente per il conflitto d'interesse dei creditori **congiunti** del fallito, e non anche per quello del creditore proponente.

La regola, quindi, opera anche per la società che propone il concordato e le società ad essa correlate.

Nell'ambito del concordato fallimentare, quindi, sono escluse dal voto e dal calcolo delle maggioranze le società che **controllano** la proponente o sono da essa controllate o sottoposte a comune controllo, poiché l'[art. 127](#) comma 6 del RD 267/42 contiene una disciplina applicabile in via estensiva a tutte le ipotesi di conflitto tra l'interesse della massa e quello del singolo creditore.

Ai fini dell'omologa del concordato fallimentare, quindi, non è possibile tenere in considerazione i suffragi espressi dalla società proponente e dalla sua controllata.

I crediti d'imposta acquisiti si rilevano in base all'IFRS 9

Al momento della rilevazione iniziale il credito d'imposta deve essere iscritto al fair value

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 5 gennaio 2021 Banca d'Italia, CONSOB e IVASS hanno pubblicato un [documento](#) congiunto dedicato al trattamento contabile, in capo ai soggetti IAS/IFRS, dei crediti d'imposta connessi con il DL [18/2020](#) convertito (DL "Cura Italia") e il DL [34/2020](#) convertito (DL "Rilancio"), acquistati a seguito di cessione da parte dei beneficiari diretti o di precedenti acquirenti.

Tali disposizioni hanno introdotto misure fiscali di incentivazione connesse sia con **spese per investimenti**, sia con **spese correnti** e concesse sotto forma di crediti d'imposta o di detrazioni d'imposta trasformabili in crediti d'imposta cedibili a terzi.

I crediti possono essere utilizzati in compensazione di imposte oppure possono essere **ceduti a terzi**, ma non sono rimborsabili direttamente dallo Stato.

Il documento affronta i seguenti temi:

- principi contabili IAS/IFRS applicabili;
- trattamento contabile dei crediti di imposta acquistati da parte di un terzo cessionario che redige il bilancio secondo i principi contabili IAS/IFRS;
- presentazione in bilancio e informativa da fornire nelle rendicontazioni contabili periodiche.

Con riferimento ai principi contabili applicabili, il documento esclude lo IAS [12](#) (Imposte sul reddito), in quanto tali crediti non rientrano tra le **imposte** che insistono sulla capacità dell'impresa di produrre reddito; è esclusa anche l'applicabilità dello IAS [20](#) (Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica), in quanto, derivando la titolarità del credito verso l'Erario dal pagamento di un corrispettivo al cedente, non è soddisfatta la definizione di **contributi pubblici**.

Il documento esclude anche l'applicazione diretta dell'IFRS [9](#) (Strumenti finanziari), poiché i crediti di imposta acquistati non costituiscono **attività derivanti da un contratto** tra il cessionario e lo Stato italiano.

È esclusa altresì l'applicabilità dello IAS [38](#) (Attività immateriali), perché i crediti d'imposta in questione, consentendo il pagamento di debiti d'imposta estinguibili in denaro, possono essere considerati attività monetarie.

Il documento afferma che occorre riferirsi ai paragrafi 10 e 11 dello IAS [8](#) (Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori), per i quali gli amministratori, in assenza di uno specifico principio applicabile a una operazione, devono fare uso del proprio giudizio

applicando un principio contabile che fornisca un'informativa rilevante e attendibile agli stakeholder, facendo riferimento a principi IAS/IFRS che trattano fattispecie simili a quella in esame.

A questo riguardo, il documento precisa che il modello contabile basato sull'IFRS 9 possa rappresentare l'accounting policy più adeguata. Tali crediti d'imposta sono, infatti, **assimilabili a un'attività finanziaria**, poiché possono essere utilizzati per compensare un debito estinguibile in denaro, nonché essere scambiati con altre attività finanziarie e sono associabili ad un business model.

Al momento, quindi, della rilevazione iniziale, il credito d'imposta deve essere iscritto al suo **fair value**, che sarà pari al prezzo dell'operazione.

In termini, invece, di misurazione successiva, si farà riferimento al business model adottato dall'entità, distinguendo fra:

- Hold to Collect, che prevede la misurazione al **costo ammortizzato**;
- Hold to Collect and Sell con valutazione al fair value con contropartita il prospetto della redditività complessiva;
- altri business model con valutazione al fair value con contropartita il Conto economico.

Quanto alla presentazione in bilancio, il documento congiunto osserva che la classificazione più appropriata è quella delle "altre attività" dello Stato patrimoniale secondo i paragrafi 54 e 55 dello IAS [1](#) (Presentazione del bilancio) e tenuto conto che, come detto in precedenza, i crediti d'imposta acquistati non costituiscono attività fiscali, contributi pubblici, attività immateriali o attività finanziarie.

La rappresentazione dei proventi e degli oneri derivanti dall'acquisto e dall'utilizzo dei crediti d'imposta nel prospetto di Conto economico o in quello della redditività complessiva **dovrà**, invece, **riflettere** il business model adottato dal cessionario, così come **la natura** di tali proventi e oneri (interessi, rettifiche per riduzione di valore, utili/perdite da realizzo), in linea con i paragrafi 82 e 82A dello IAS 1.

Infine, il documento congiunto richiama l'attenzione sulla necessità di fornire, nell'ambito delle rendicontazioni contabili periodiche, un'**adeguata informativa** in merito alla politica contabile adottata.

Dubbi sull'applicabilità dell'IVA al nuovo canone unico

La tesi del non assoggettamento all'imposta si raccorda con la linea interpretativa già espressa dall'Agenzia nella risoluzione n. 25/2003

/ Antonio PICCOLO

La riscossione del nuovo **canone unico** patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria, di cui all'[art. 1](#), commi 816 e seguenti della L. n. 160/2019 (legge di bilancio 2020), presenta qualche profilo di incertezza in ordine all'applicabilità o meno dell'**IVA**.

Si ricorda che già **dal 1° gennaio 2021** il nuovo canone unico ha sostituito:

- la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP);
- il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP);
- l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni (ICP-DPA);
- il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP);
- il canone per l'occupazione delle strade di pertinenza dei comuni e delle province.

Poiché il nuovo canone unico ha preso il posto dei citati balzelli, alcuni aventi natura tributaria (ad esempio, la TOSAP) e altri aventi natura patrimoniale (ad esempio, il COSAP), molti operatori legittimamente si sono posti il dubbio sul **corretto trattamento** ai fini dell'**IVA** della riscossione della nuova entrata locale, mancando uno specifico chiarimento ufficiale. Naturalmente, considerata la delicatezza della questione, che si riflette anche sulla giurisdizione del nuovo canone unico, si sono cristallizzate due tesi contrapposte: una per l'applicazione dell'IVA, l'altra per l'assenza del presupposto soggettivo ai fini dell'IVA.

In estrema sintesi, secondo la **prima tesi**, gli enti locali sarebbero tenuti ad **applicare l'IVA**, in quanto il nuovo canone unico è un corrispettivo di natura privatistica, cioè costituisce un'entrata di natura **non tributaria**, trattandosi di un pagamento a fronte di un impegno assunto nell'atto di contratto-concessione di beni situati sul proprio demanio e patrimonio indisponibile.

Secondo l'**altra tesi**, il nuovo canone unico, pur avendo natura patrimoniale non tributaria, costituirebbe un'entrata pretesa dagli enti locali in forza del proprio potere autoritativo nell'ambito dell'attività di rilascio delle concessioni e autorizzazioni. Sicché, il nuovo canone unico, pur essendo qualificabile come corrispetti-

vo, realizzando quindi ai fini dell'IVA il presupposto impositivo oggettivo ([art. 3](#) del DPR n. 633/1972), sarebbe invece **privo** del connesso presupposto **impositivo soggettivo** ([art. 4](#) del DPR n. 633/1972), dato che gli enti locali non possono essere considerati ai fini dell'IVA "soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni" ([art. 4](#), par. 5 della sesta Direttiva Cee n. 77/388 del 17 maggio 1977).

È molto probabile che venga condivisa e quindi confermata quest'ultima tesi, in quanto **si raccorda** fedelmente con la linea interpretativa già espressa dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. [25](#) del 5 febbraio 2003.

Infatti, per un'entrata patrimoniale (COSAP) analoga a quella in esame (nuovo canone unico), si è già precisato che in presenza di un esercizio del proprio potere autoritativo (da parte degli enti locali) nel rilascio delle concessioni e autorizzazioni, a fronte delle quali viene richiesto il corrispondente canone, non sussiste alcun presupposto soggettivo di imposta ai sensi della citata disposizione comunitaria (art. 4, par. 5 della sesta Direttiva Cee n. 77/388 del 17 maggio 1977).

Pertanto, non configurandosi l'esercizio di un'attività commerciale da parte dei medesimi enti locali, ai sensi dell'art. 4 del DPR n. 633/1972, il relativo canone **non va assoggettato all'IVA**.

Auspicabile un chiarimento

Nel confidare in un pronto intervento chiarificatore, l'occasione sarà propizia per illuminare anche il corretto trattamento tributario nei confronti di soggetti affidatari o concessionari della riscossione del nuovo canone unico patrimoniale, nonché la **giurisdizione delle controversie** (tributaria od ordinaria) che dovrebbe appartenere al giudice ordinario, trattandosi di un'entrata avente natura non tributaria (*cfr.* Min. Economia e finanze, circolare n. [1/DF](#) del 20 gennaio 2009; Agenzia delle Entrate, risoluzione n. [121](#) del 17 settembre 2004; Corte Cost. n. [64/2008](#); Cass. SS.UU. n. [12167/2003](#) e Cass. n. 14549/2018).

Doppia sanzione penale e tributaria per la dichiarazione infedele

Il sistema del "doppio binario" è giustificato dalla rilevanza degli interessi nazionali e dalla diversità dei fini perseguiti dalle due procedure

/ Maria Francesca ARTUSI

In caso di **dichiarazione infedele** possono "cumularsi" sia le sanzioni di natura penale che quelle di carattere amministrativo-tributario, essendo sempre più strette le maglie del "ne bis in idem" così come interpretato dalla giurisprudenza.

Sul punto è intervenuta la sentenza n. [4439/2021](#) della Cassazione confermando la condanna di un soggetto titolare di partita IVA alla pena di quattro mesi di reclusione per il delitto di infedele dichiarazione previsto dall'[art. 4](#) del DLgs. 74/2000, per aver indicato, nelle dichiarazioni fiscali relative all'IRPEF e all'IVA, elementi passivi inesistenti, superando le **soglie di punibilità** previste dalla fattispecie penale.

Contestualmente, costui aveva corrisposto al Fisco, mediante la procedura di **accertamento con adesione** la somma complessiva di 701.165,95 euro. La difesa invoca, dunque, il "divieto di cumulo" delle sanzioni chiedendo la disapplicazione delle norme penali e affermando la radicale contrarietà al "ne bis in idem" dell'attuale sistema di "doppio binario" sanzionatorio e procedimentale, così come previsto in astratto dalla legislazione italiana. Tale principio sarebbe, di fatto, sempre violato allorché il contribuente, già definitivamente sanzionato in via amministrativa, per la medesima violazione sia anche sottoposto a un procedimento penale.

Questa conclusione, nella sua radicalità, si pone – secondo la sentenza oggi in commento – in contrasto con l'orientamento prevalente della giurisprudenza italiana e sovranazionale.

Innanzitutto, va richiamata la sentenza della Corte Costituzionale n. [222/2019](#), che, ponendosi in continuità rispetto alla sentenza n. [43/2018](#), contiene una puntuale e aggiornata ricapitolazione dello stato dell'arte a proposito del rapporto tra procedimento penale e procedimento amministrativo, il cui **esito** sia l'applicazione di una sanzione avente comunque natura penale.

In proposito, la giurisprudenza sovranazionale ha messo in luce come non sussista la violazione del "ne bis in idem" nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale,

ai sensi dell'art. 4 Protocollo n. 7 della [CEDU](#), per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una **connessione** sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema (si pensi in particolare alla pronuncia CEDU A. e B. *vs Norvegia* del [15 novembre 2016](#)).

Tale connessione va valutata con riferimento all'avvio dei procedimenti, i quali, essendo governati da regole e principi affatto diversi, hanno necessariamente **tempi di definizione** non coincidenti, anche in ragione delle differenti modalità di formazione ed acquisizione della prova e dei mezzi di impugnazione previsti nei rispettivi ordinamenti.

Il sistema del "**doppio binario**" – afferma ancora la pronuncia in commento – è giustificato dalla rilevanza degli interessi nazionali e dalla diversità dei fini perseguiti dalle due procedure: mentre il procedimento amministrativo è volto al recupero a tassazione delle imposte non versate, il procedimento penale è teso alla prevenzione e alla repressione dei reati in materia tributaria. In altri termini, la minaccia di una sanzione detentiva per condotte particolarmente allarmanti (essendo previste soglie di punibilità), in aggiunta a una sanzione amministrativa pecuniaria, persegue, infatti, legittimi scopi di rafforzare l'effetto deterrente spiegato dalla mera previsione di quest'ultima, di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei, nonché di assicurare ex post l'effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell'amministrazione grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario.

Si osserva, infine, che sussiste anche il requisito della "prevedibilità" delle sanzioni da parte del contribuente, dal momento che la legislazione italiana stabilisce chiaramente la **sanzionabilità** in via amministrativa della violazione ai sensi dell'[art. 1](#) comma 1 del DLgs. 471/1997 da un lato, e in via penale della dichiarazione infedele ai sensi dell'[art. 4](#) del DLgs. 74/2000 dall'altro.

Normativa comunitaria con percorso oltre i 50 km per gli automezzi pubblici

Si applica la L. 138/58, invece, quando l'intera attività di guida, giornaliera e settimanale, è costituita da corse singolarmente non superiori a 50 km

/ Mario PAGANO

La presenza di almeno una tratta superiore ai 50 km, assegnata all'autista di **automezzi pubblici** di **linea extraurbana**, adibiti al trasporto passeggeri, comporta l'applicazione della disciplina dei tempi di guida, riposo e pause prevista dal Regolamento [561/2006/Ce](#). Questo è quanto chiarito dall'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), che si è espresso con parere n. [61/2021](#) circa la corretta regolamentazione del settore, nell'ipotesi in cui i conducenti si trovino a percorrere, nel loro programma lavorativo, tratte inferiori e superiori a 50 km nella medesima giornata o settimana.

Tale aspetto non è assolutamente di poco conto, in quanto l'attuale quadro normativo abbina una **differente disciplina** proprio in ragione della distanza percorsa dall'autista, senza, tuttavia, chiarire come risolvere l'eventuale concorso di norme nell'ipotesi in cui ricorrano entrambi i criteri applicativi.

La fattispecie presa in esame dall'INL riguarda l'ipotesi in cui i conducenti, nell'ambito della medesima settimana lavorativa, siano adibiti in **maniera promiscua** a servizio di linea su singole tratte di percorrenza inferiore ai 50 km e ad attività di guida (noleggio autobus con conducente) su tratte superiori ai 50 km.

In linea generale, il testo di riferimento sui tempi di guida è il citato Regolamento [561/2006/Ce](#), che disciplina periodi di guida, interruzioni e periodi di riposo per i conducenti che effettuano il trasporto di persone e di merci su strada, al fine di armonizzare le condizioni di concorrenza fra diversi modi di trasporto terrestre, con particolare riguardo al trasporto su strada, nonché di migliorare le condizioni di lavoro e la sicurezza stradale.

Più in particolare, per quanto concerne il **trasporto di persone** su strada, l'[art. 2](#) del Regolamento prevede la sua applicazione laddove il trasporto di passeggeri sia effettuato da veicoli che, in base al loro tipo di costruzione e alla loro attrezzatura, sono atti a trasportare più di **nove persone** compreso il conducente e destinati a tal fine.

Tuttavia, il successivo [art. 3](#) par. 1 lett. a) individua un'eccezione per veicoli adibiti al trasporto di passeggeri in servizio regolare di linea, il cui percorso **non supera** i 50 chilometri.

Come ricordato dallo stesso Ispettorato, l'[art. 15](#) del medesimo Regolamento rimette agli Stati membri il compito di adottare per tali tipologie di trasporti regole nazionali che, nel disciplinare periodi di guida, interruzioni e periodi di riposo obbligatori, garantiscano un

opportuno livello di tutela dei conducenti. Nel vigente ordinamento nazionale tale compito è assolto dalla L. [138/58](#), già regolante medesime ipotesi di esclusione di cui all'art. 3 par. 1 lett. a) del citato Regolamento.

Quindi sostanzialmente la **distanza** della tratta percorsa rappresenta il criterio per valutare quale disciplina andare ad applicare, se quella del Regolamento [561/2006/Ce](#) ovvero quella prevista in deroga dalla L. [138/58](#).

Ci si chiede cosa accada se, come anticipato e come tutt'altro che infrequentemente, un conducente si trovi nella medesima settimana o anche giornata lavorativa a essere assegnato a un **percorso "misto"**, che implichi percorrenze inferiori o superiori alla soglia dei 50 km.

Ad avviso dell'Ispettorato, qualora anche una sola attività di guida non rientri nell'ipotesi di esclusione di cui all'art. 3 par. 1 lett. a) del Regolamento [561/2006/Ce](#), la **legislazione comunitaria** troverà piena applicazione in relazione ai tempi di guida e di riposo giornalieri e settimanali. In altre parole, perché sia operativa la sola legislazione interna, prevista dalla L. [138/58](#), occorre che l'intera attività di guida, giornaliera e settimanale, sia costituita da corse, ancorché ripetute o effettuate su linee diverse, singolarmente non superiori a 50 km.

Nella risoluzione di tale questione l'Ispettorato esclude, peraltro, l'operatività del principio di prevalenza, richiamato dall'interpello n. [27/2009](#), in quanto riferibile, esclusivamente, ai dipendenti di imprese di trasporto che, oltre alla guida, effettuino, nell'arco della medesima giornata o della settimana, anche **attività differenti**, di talché alcune debbano ricondursi all'ambito di applicazione del DLgs. [66/2003](#) e altre a quello del DLgs. [234/2007](#).

Ciò premesso, conclude il parere in commento, nel caso di percorso "misto", con tratte di cui almeno una sia superiore ai 50 km, il conducente osserverà il periodo di riposo prescritto dall'[art. 8](#) del Regolamento [561/2006/Ce](#), in ragione del quale, ad esempio, qualora nel corso di due settimane consecutive lo stesso non abbia usufruito del riposo settimanale integrale bensì di quello ridotto (*cfr.* [art. 4](#) par. 1 lett. h), avrà diritto alla **compensazione** del periodo residuo nei termini previsti dal citato art. 8. Si ricorda che il periodo di riposo settimanale regolare si ha con un riposo di almeno 45 ore, mentre quello ridotto risulta inferiore a 45 ore e può essere ridotto a una durata minima di 24 ore continuative.