Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi 3

Giurisprudenza in sintesi 8

Il focus giurisprudenziale

Conflitto di giudicati nei rapporti tra società e soci

di Mara Pilla 14

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Inesistente il ricorso di primo grado con firma autografa scansionata

di Mara Pilla 18

Focus

Lo strumento delle indagini finanziarie nel procedimento di accertamento – Parte prima

di Gianfranco Antico 22

Reddito di impresa

L'ammortamento dei beni concessi in uso a terzi e sui beni di terzi

di Alberto Tiziani 32

Iva

Profili Iva del *"conto lavoro" extra* UE

di Marco Peirolo 43

Sanzioni

Intrasmissibilità delle sanzioni ai soci in caso di estinzione societaria

di Caterina Bruno 51

Controllo di gestione

ESG: apripista per la qualità

di Giulio Bassi 61

Schemi di sintesi

Irap: dal 2022 esclusione per gli individuali 71

Il caso risolto

La cessione esente *una tantum* da parte del costruttore dell'immobile genera pro rata di detrazione Iva

di Centro studi tributari 72

La circolare tributaria n. 7/2022

Adempimenti

Cambio valute mese di gennaio

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale dell'11 febbraio 2022, protocollo n. 43910, ha approvato il cambio valute estere per il mese di gennaio 2022, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, D.L. 167/1990.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 11/2/2022, prot. n. 43910

Altri chiarimenti per l'invio dei corrispettivi

L'Agenzia delle entrate, con la consulenza giuridica n. 3/E del 14 febbraio 2022, ha risposto ad alcuni quesiti in merito alla modalità di rilevazione delle operazioni al dettaglio mediante il tracciato XML per l'invio dei corrispettivi telematici. Si rimanda a un prossimo contributo a cura di A. Giglioli per gli opportuni approfondimenti.

Agenzia delle entrate, consulenza giuridica n. 3/E/2022

La comunicazione imbarca l'eliminazione delle barriere architettoniche

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 14 febbraio 2022, protocollo n. 46900, ha proceduto a modificare il precedente provvedimento d 27 gennaio 2017, protocollo n. 19969, relativo alle comunicazioni all'Anagrafe tributaria dei dati relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati su parti comuni di edifici residenziali.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 14/2/2022, prot. n. 46900

Modificata la comunicazione all'Anagrafe tributaria degli enti finanziari

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 14 febbraio 2022, protocollo n. 46931, ha proceduto a modificare il precedente provvedimento del 16 dicembre 2014, protocollo n. 160358, relativo alle comunicazioni all'Anagrafe tributaria dei dati relativi agli interessi passivi per contratti di mutuo da parte degli enti finanziari.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 14/2/2022, prot. n. 46931

Agevolazioni

In arrivo il decreto del Mite sui prezzi per il c.d. *superbonus*

È in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale il decreto del Ministro della transizione ecologica che fissa i prezzi massimi applicabili per la maggior parte degli interventi di efficientamento energetico. Il decreto entrerà in vigore il trentesimo giorno successivo alla data della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale e le disposizioni in esso contenute si applicheranno agli interventi per i quali la richiesta del titolo edilizio, ove necessario, sia stata presentata successivamente all'entrata in vigore.

Mite, decreto

Aggiornamento *software*

Aggiornamento *software*

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:
- Comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva: aggiornamento *software* di compilazione (versione 2.0.1 del 10/02/2022);
- Comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva: aggiornamento *software* di controllo (versione 2.0.1 del 10/02/2022);
- Tax credit manifesti pubblicitari: *software* di compilazione (versione 1.0.0 del 10/02/2022);
- Tax credit manifesti pubblicitari: *software* di controllo (versione 1.0.0 del 10/02/2022).

Codici tributo

Istituiti i codici per la restituzione volontaria del *bonus* imprese turistiche

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 7/E del 14 febbraio ha proceduto all'istituzione dei codici tributo per la restituzione spontanea, tramite il modello "*F24 Versamenti con elementi identificativi*", del contributo a fondo perduto per imprese turistico-ricettive non spettante, di cui all'articolo 182, comma 1, D.L. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 77/2020. In particolare, i codici tributo sono:
- 8140 denominato "*Contributo a fondo perduto per imprese turistico-ricettive – Restituzione spontanea - CAPITALE – art. 6, c. 3, DM 24 agosto 2021, prot. n. SG/243*";
- 8141 denominato "*Contributo a fondo perduto per imprese turistico-ricettive – Restituzione spontanea - INTERESSI – art. 6, c. 3, DM 24 agosto 2021, prot. n. SG/243*";
- 8142 denominato "*Contributo a fondo perduto per imprese turistico-ricettive – Restituzione spontanea - SANZIONE – art. 6, c. 3, DM 24 agosto 2021, prot. n. SG/243*".

Agenzia delle entrate, risoluzione n. 7/E/2022

Crediti di imposta

Chiarimenti sull'applicazione del c.d. *superbonus* nelle zone colpite da sisma

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 8/E del 15 febbraio 2022, ha chiarito che le previsioni di cui all'articolo 119, comma 8-*ter*, D.L. 34/2020, si applicano agli interventi ammessi al c.d. *superbonus* relativi a edifici residenziali o unità immobiliari a destinazione abitativa per i quali è accertato - mediante scheda AeDES o documento analogo - il nesso causale tra danno dell'immobile ed evento sismico, situati in uno dei Comuni di cui alle Regioni interessate da eventi sismici per le quali è stato dichiarato lo stato di emergenza.

Agenzia delle entrate, risoluzione n. 8/E/2022

Dichiarazioni

Procedura di abilitazione ai servizi informatici dell'Agenzia delle entrate da parte di soggetto estero

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 84/E del 16 febbraio 2022, ha chiarito che, un soggetto non residente diverso dalla persona fisica, per ottenere l'abilitazione al servizio telematico Fisconline deve farne richiesta o tramite presentazione diretta o a mezzo di un procuratore.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 84/E/2022

Via libera alle specifiche tecniche per Redditi 2022 SC

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, protocollo n. 48197, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello di dichiarazione "*Redditi 2022-SC*".

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022, prot. n. 48197

Approvate le specifiche per l'invio di Redditi 2022 SP

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, protocollo n. 48206, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello di dichiarazione "*Redditi 2022-SP*".

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022, prot. n. 48206

Approvate le specifiche per Redditi 2022 PF

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, protocollo n. 48229, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello di dichiarazione "*Redditi 2022-PF*" e dei dati riguardanti le scelte per la destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022, prot. n. 48229

Via libera alle specifiche tecniche per il 730

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, protocollo n. 48127, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nelle dichiarazioni modelli 730/2022, nelle comunicazioni di cui ai modelli 730-4 e 730-4 integrativo, nonché nella scheda riguardante le scelte della destinazione dell'8, del 5 e del 2 per mille dell'Irpef. Ha proceduto, inoltre, all'approvazione delle istruzioni per lo svolgimento degli adempimenti previsti per l'assistenza fiscale da parte dei sostituti d'imposta, dei CAF e dei professionisti abilitati.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022, prot. n. 48127

Approvate le specifiche per l'invio degli Isa

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, protocollo n. 48142, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche e dei controlli per la trasmissione telematica dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo di imposta 2021.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022, prot. n. 48142

Approvate le specifiche tecniche per Redditi 2022 ENC

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, protocollo n. 48180, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello di dichiarazione "*Redditi 2022-ENC*".

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022, prot. n. 48180

Approvate le specifiche tecniche per Irap 2022

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, protocollo n. 48093, ha proceduto all' approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione dei dati contenuti nel modello di dichiarazione "*Irap 2022*", da utilizzare per la dichiarazione ai fini dell'Irap per l'anno 2021.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022, prot. n. 48093

Via libera al modello CNM 2022

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, protocollo n. 48156, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello "*Consolidato nazionale e mondiale 2022*" relativo all'anno 2021.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022, prot. n. 48156

Approvate le specifiche per l'invio del 770/2022

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, protocollo n. 48114, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nella dichiarazione modello 770/2022, relativo all'anno di imposta 2021.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022, prot. n. 48114

Irpef

Stabilita la riduzione forfettaria per Campione di Italia

L'Agenzia delle entrate, con un provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, ha proceduto all'individuazione della riduzione forfetaria del cambio da applicare ai redditi, diversi da quelli di impresa, delle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia, nonché ai redditi di lavoro autonomo di professionisti e con studi nel comune di Campione d'Italia, prodotti in franchi svizzeri nel territorio dello stesso comune, e/o in Svizzera, ai sensi dell'articolo 188-*bis*, comma 1, Tuir, nonché ai redditi d'impresa realizzati dalle imprese individuali, dalle società di persone e da società ed enti di cui all'articolo 73, Tuir iscritti alla CCIAA di Como e aventi la sede sociale operativa, o un'unità locale, nel Comune di Campione d'Italia, prodotti in franchi svizzeri nel Comune di Campione d'Italia, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 188-*bis*, Tuir.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022

Chiarimenti sulla fiscalità applicabile alla c.d. RITA

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 9/E del 16 febbraio 2022, ha offerto chiarimenti in merito al trattamento fiscale da riservare alla c.d. RITA (Rendita Integrativa Temporanea Anticipata, disciplinata dall'articolo 11, commi da 4 a 4-quinquies), D.Lgs. 252/2005, che consente agli iscritti a una forma di previdenza complementare, al verificarsi di determinate condizioni, di chiedere l'erogazione di una prestazione anticipata, in forma periodica, decorrente dal momento dell'accettazione della richiesta fino al conseguimento del requisito anagrafico previsto per la pensione di vecchiaia. In particolare, è stato chiarito che la RITA, per le caratteristiche che presenta, non costituisce una prestazione di carattere definitivo. Essa, infatti, oltre a poter essere revocata, può interessare tutto o parte del montante

accumulato ed è compatibile con il versamento di ulteriori contributi, anche nel caso in cui sia stata richiesta, a titolo di RITA, l'intera posizione individuale maturata dall'iscritto alla data della richiesta medesima. Ne consegue che, anche in caso di erogazione di una anticipazione anteriormente alla erogazione della RITA, il conguaglio dell'imposta assolta a titolo provvisorio sull'anticipazione sarà effettuato al momento della liquidazione definitiva della prestazione. La prestazione definitiva sarà costituita, in caso di RITA parziale, dai montanti non utilizzati per l'erogazione della RITA stessa e dai montanti maturati per effetto dei versamenti contributivi eseguiti in corso di erogazione della RITA; mentre, in caso di RITA totale, dai montanti maturati per effetto dei versamenti contributivi eseguiti in corso di erogazione della RITA. Nella particolare ipotesi in cui non dovesse residuare alcuna posizione individuale, sia perché è stata richiesta una RITA totale sia perché, in corso di erogazione della RITA, non sono stati effettuati versamenti contributivi ulteriori, il conguaglio dell'imposta versata sull'anticipazione può essere effettuato, anche per ragioni di semplificazione, a cura della forma pensionistica complementare, in occasione dell'erogazione dell'ultima rata di RITA. Inoltre, essendo, come detto, la RITA caratterizzata dalla non definitività, la misura dell'aliquota applicabile in base a quanto previsto dal comma 4-*ter* dell'articolo 11, D.Lgs. 252/2005 non può cristallizzarsi al momento della accettazione della richiesta della RITA, ma continua a degradare, in ragione dell'aumentare dell'anzianità di iscrizione al fondo, anche in corso di erogazione della RITA medesima. Infine, per le prestazioni erogate a titolo di RITA a un "*vecchio iscritto*" riferite a
montanti maturati fino al 31 dicembre 2000, trova applicazione l'aliquota del 15%, degradabile fino al 9%, prevista dall'articolo 11, comma 4-*ter*, D.Lgs. 252/2005.

Agenzia delle entrate, risoluzione n. 9/E/2022

Reddito di impresa

Definite le modalità di calcolo del "*nuovo patent box*"

L'Agenzia delle entrate, con un provvedimento direttoriale del 15 febbraio 2022, ha proceduto alla definizione degli elementi informativi che devono essere contenuti nella documentazione idonea per il c.d. "*nuovo patent box*" e alla definizione delle relative modalità di esercizio delle opzioni.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/2/2022

Regimi agevolati

Chiarimenti sul regime dei c.d. Paperoni

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 83/E del 14 febbraio 2022, in riferimento al regime previsto dall'articolo 24-*bis*, Tuir, per i neo residenti, ha precisato che si applica solamente dopo il perfezionamento dell'opzione. Inoltre, in riferimento ai redditi che vi confluiscono, al fine di individuare la quota parte prodotta all'estero bisogna fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni durante il quale la prestazione è stata esercitata nel Paese estero e il numero totale dei giorni in cui essa è stata fornita.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 83/E/2022

La circolare tributaria n. 7/2022

Accertamento

Rilevanza della delega di firma sull'atto accertativo

La delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ha un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente del D.P.R. 600/1973, *ex* articolo 42 ha natura di delega di firma – e non di funzioni – poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa (cfr. sentenze n. 34940/2021 e n. 11013/2019).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 4305 – 12 gennaio 2022 – 10 febbraio 2022

Rilevanza processuale del pvc

In tema di accertamenti tributari, il pvc non ha solo e comunque pubblica fede: esso assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'articolo 2700, cod. civ., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale e alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi — e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi — esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice e alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (cfr. sentenza n. 28060/2017).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3751 – 25 novembre 2021 – 7 febbraio 2022

Agevolazioni

Quando non è sufficiente essere in regola con i requisiti richiesti

In tema di agevolazioni per investimenti in nuova occupazione, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta di cui alla L. 449/1997, articolo 4, comma 1, non è sufficiente la ricorrenza di tutte le condizioni richieste dalla legge, essendo, al contrario, necessaria un'attività discrezionale da parte del Centro di Servizio delle imposte dirette di Pescara volta alla verifica della ulteriore sussistenza della disponibilità finanziaria, e affiancandosi, altresì, a tale verifica formale, un'attività di controllo e recupero da parte degli uffici locali dell'Amministrazione finanziaria delle agevolazioni indebitamente

fruite (cfr. sentenze n. 1555/2015 e n. 70/2014).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3903 – 13 gennaio 2022 – 8 febbraio 2022

Contenzioso tributario

Conseguenze del ritardo nella costituzione del resistente

Nel processo tributario, la tardiva costituzione in giudizio della parte resistente non comporta alcuna nullità, stante il principio di tassatività delle relative cause, determinando soltanto la decadenza dalla facoltà di chiedere e svolgere attività processuali eventualmente precluse, con la conseguenza che essa non fa venire meno il diritto del resistente a ricevere la comunicazione dell'udienza di trattazione, a meno che non si sia costituito in un momento successivo a quello in cui l'avviso sia già stato inoltrato (cfr. sentenze n. 14638/2019; n. 24457/2008 e n. 21059/2007).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4238 – 26 gennaio 2022 – 9 febbraio 2022

Quando scatta la sospensione per pregiudizialità necessaria

In tema di sospensione del giudizio per pregiudizialità necessaria, salvi i casi in cui essa sia imposta da una disposizione normativa specifica che richieda di attendere la pronuncia con efficacia di giudicato sulla causa pregiudicante, quando fra 2 giudizi esista un rapporto di pregiudizialità tecnica e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, la sospensione del giudizio pregiudicato non può ritenersi obbligatoria ai sensi dell'articolo 295, c.p.c. (e, se disposta, può essere proposta subito istanza di prosecuzione *ex* articolo 297, c.p.c.), ma può essere adottata, in via facoltativa, ai sensi dell'articolo 337, comma 2, c.p.c., applicandosi, nel caso del sopravvenuto verificarsi di un conflitto tra giudicati, il disposto dell'articolo 336, comma 2, c.p.c. (cfr. sentenza n. 21763/2021).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 4096 – 13 gennaio 2022 – 9 febbraio 2022

Interpretazione stretta per l'inammissibilità per difetto di specificità

Nel processo tributario la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, prevista dal D.Lgs. 546/1992, articolo 53, comma 1, deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all'articolo 14 preleggi, trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione (cfr. sentenze n. 22305/2021 e n. 707/2019).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 4094 – 13 gennaio 2022 – 9 febbraio 2022

Requisiti per riportare una questione non trattata nel merito in sede di legittimità

Qualora una questione giuridica – implicante un accertamento di fatto – non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che la proponga in sede di legittimità, al fine di non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, per consentire alla Corte di controllare *ex actis* la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la censura stessa (cfr. ordinanza n. 32804/2019 e sentenza n. 28480/2005).

Cassazione – sezione VI - ordinanza n. 3981 – 13 gennaio 2022 – 8 febbraio 2022

Al giudice tributario le controversie in tema di provvedimento di iscrizione dell'ipoteca

Le controversie aventi a oggetto il provvedimento di iscrizione di ipoteca su immobili, cui l'Amministrazione finanziaria può ricorrere in sede di riscossione delle imposte sul reddito, ai sensi dell'articolo 77, D.P.R. 602/1973, appartengono alla giurisdizione del giudice tributario in ragione della natura tributaria dei crediti garantiti dall'ipoteca, senza che possa avere rilievo la destinazione dei beni a fondo patrimoniale (cfr. sentenze n. 25698/2015 e SS.UU. n. 641/2015).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3736 – 14 dicembre 2021 – 7 febbraio 2022

Per agire in via sussidiaria verso i soci della società cancellata obbligo di prove

In tema di contenzioso tributario, 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 in base al bilancio finale di liquidazione, trattandosi di elemento della fattispecie costitutiva del diritto azionato dal creditore nei confronti del socio (*ex plurimis* sentenze n. 39683/2021; n. 15422/2021;UU. n. 619/2021; n. 15474/2017 e n. 23916/2016).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3556 – 14 dicembre 2021 – 4 febbraio 2022

Dichiarazioni

Sempre emendabile il consolidato

In tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, la società controllante che eserciti, congiuntamente alle controllate, l'opzione per la dichiarazione e tassazione dei redditi del gruppo di imprese ai sensi degli articoli 117 e 118, Tuir, e commetta, in sede di compilazione della dichiarazione quale consolidante, errori formali nell'indicazione dei dati necessari alla determinazione dell'imposta, può sempre emendare tale dichiarazione, trattandosi di dichiarazione di scienza (cfr. sentenza n. 6016/2020).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4238 – 26 gennaio 2022 – 9 febbraio 2022

Iva

Requisiti per l'applicazione del regime speciale da parte dell'agenzia viaggi

In materia di Iva, l'articolo 74-*ter*, comma 5-*bis*, D.P.R. 633/1972, ai fini dell'applicazione del regime Iva agevolato di cui all'articolo 74-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972, non richiede che l'agenzia di viaggi acquisti preventivamente la titolarità del servizio turistico, limitandosi, con termine generico, a richiedere che ne abbia acquisito la disponibilità anteriormente alla richiesta del cliente, come nel caso in cui l'agenzia, anteriormente alla richiesta del proprio cliente, ha acquisito dalla struttura alberghiera il diritto di opzione temporanea sulle camere di albergo e sui servizi turistici ulteriori che, suo tramite, saranno erogabili ai clienti.

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3857 – 7 dicembre 2021 – 8 febbraio 2022

Redditi diversi

Conseguenze della mancata indicazione nell'atto di vendita del valore rideterminato

In tema di plusvalenze di cui al D.P.R. 917/1986, articolo 67, comma 1, lettere a) e b), per i terreni edificabili e con destinazione agricola, l'indicazione, nell'atto di vendita dell'immobile, di un corrispettivo inferiore rispetto al valore del cespite in precedenza rideterminato dal contribuente sulla base della perizia giurata a norma della L. 448/2001, articolo 7, non determina la decadenza del contribuente 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 (cfr. sentenza n. 2321/2020).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3980 – 13 gennaio 2022 – 8 febbraio 2022

Reddito di impresa

Impossibilità oggettiva per la disapplicazione della norma sulle comodo

La disapplicazione della normativa antielusiva, ai sensi dell'articolo 30, comma 4-*bis*, L. 724/1994, impone all'impresa di dimostrare di essersi trovata nell'impossibilità oggettiva di esercitare l'attività produttiva e conseguentemente di ottenere proventi, così che non può riconoscersi nel caso in cui la loro mancata percezione dipenda da una scelta volontaria, e non necessitata, dell'imprenditore (cfr. sentenza n. 27976/2020).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3870 – 12 novembre 2021 – 8 febbraio 2022

Registro

Per il compendio unico necessaria la qualifica di coltivatore diretto sin da rogito

In tema di agevolazioni tributarie, il beneficio previsto per gli acquirenti di terreni agricoli dall'articolo 5-*bis*, comma 2, D.Lgs. 228/2001, è condizionato, a pena di decadenza, non solo all'impegno del richiedente di costituire un unico compendio immobiliare e di coltivarlo e condurlo per un periodo di almeno 10 anni dal trasferimento, ma anche alla sussistenza in capo allo stesso del requisito soggettivo di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo sin dal momento del rogito, atteso che, diversamente, le evasioni di imposta sarebbero favorite dal procrastinarsi *sine die* del termine per l'acquisizione della capacità professionale idonea ad assicurare al bene un'adeguata produttività, che costituisce *ratio* dell'agevolazione, la cui portata, considerata la natura della norma, è di stretta interpretazione (cfr. sentenza n. 8618/2018).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4416 – 2 febbraio 2022 – 10 febbraio 2022

Riscossione

Perfezionamento della notifica al convivente

In materia di notificazione diretta dell'esattore, eseguita a mezzo posta ordinaria ai sensi del D.P.R. 602/1973, articolo 26 - e non sulla base della L. 890/1982 -, che gli uffici finanziari possono procedere alla notificazione a mezzo posta e in modo diretto degli avvisi e degli atti che per legge vanno notificati al contribuente. Ne consegue che, quando il predetto ufficio si sia avvalso di tale facoltà di notificazione semplificata, alla spedizione dell'atto si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario e

non quelle della L. 890/1982, Tuttavia discorso diverso va fatto con riferimento alla notifica a mezzo posta effettuata a persona convivente, dovendosi ritenere che in tema di notificazione a mezzo posta, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio nel caso di irreperibilità relativa del destinatario deve avvenire - in base a un'interpretazione costituzionalmente orientata della L. 890/1982, articolo 8 - attraverso l'esibizione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (c.d. C.A.D.), in quanto "*solo l'esame di detto avviso consente di verificare che il destinatario abbia avuto effettiva conoscenza del deposito dell'atto presso l'ufficio postale e che ne sia stato pertanto tutelato il diritto di difesa*" (cfr. ordinanze n. 21815/2019 e n. 5077/2019 e sentenze n. 17445/2017; n. 16949/2014; n.14146/2014; n. 19771/2013; n. 911/2012 e n. 17598/2010).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 4143 – 12 gennaio 2022 – 9 febbraio 2022

Mancata sottoscrizione della cartella di pagamento

Nessuna norma di legge impone che la copia su supporto informatico della cartella di pagamento in origine cartacea, notificata dall'Agente della riscossione tramite pec, venga poi sottoscritta con firma digitale. Infatti, in tema di riscossione delle imposte, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi del D.P.R. 602/1973, articolo 25, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore ma solo la sua intestazione (cfr. sentenze n. 21290/2018; n. 26053/2015 e n. 13461/2012).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3901 – 13 gennaio 2022 – 8 febbraio 2022

Sanzioni

Quando scatta l'esimente per il mancato pagamento del tributo

In tema di sanzioni tributarie, l'esimente prevista dal D.Lgs. 472/1997, articolo 6, comma 3, si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo - e, dunque, escluse le violazioni solo formali - imputabile unicamente alla condotta di un soggetto terzo (normalmente l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico; oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti), purché il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 472/1997, nemmeno sotto il profilo della semplice *culpa in vigilando* (cfr. sentenza n. 28360/2018).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3557 – 13 gennaio 2022 – 4 febbraio 2022

Tributi locali

Non serve allegare gli atti giuridicamente noti

In tema di Ici, l'obbligo di allegazione all'atto impositivo, o di riproduzione al suo interno, di ogni altro atto dal primo richiamato, previsto dalla L. 212/2000, articolo 7 (c.d. Statuto del contribuente), avendo la funzione di rendere comprensibili le ragioni della decisione, riguarda i soli atti necessari per sostenere quelle ragioni intese in senso ampio e, quindi, non limitate a quelle puramente giuridiche ma comprensive anche dei presupposti di fatto. Ne deriva che sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione gli

atti irrilevanti a tal fine e gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione (cfr. ordinanze n. 21814/2019; n. 26431/2017; n. 11417/2015 e n. 13105/2012).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 4095 – 13 gennaio 2022 – 9 febbraio 2022

La circolare tributaria n. 7/2022

Conflitto di giudicati nei rapporti tra società e soci

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4096/2022, invita a risolvere eventuali conflitti di giudicato, prodottisi tra la decisione sull'accertamento a carico della società di capitali a ristretta base partecipativa e la decisione sull'accertamento in capo ai soci, mediante lo strumento di cui all' articolo 336, comma 2, c.p.c. secondo cui la riforma o la cassazione estende i suoi effetti ai provvedimenti e agli atti dipendenti dalla sentenza riformata o cassata.

L'articolo 295, c.p.c. rubricato sospensione necessaria, nella formulazione vigente, introdotta con la riforma di cui alla L. 353/1990 e successive modificazioni e integrazioni, stabilisce che il giudice disponga la sospensione del processo in ogni caso in cui egli stesso o un altro giudice debba risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa. La dipendenza, ossia la situazione nella quale la decisione della causa dipenda dalla soluzione di una diversa controversia, non viene definita espressamente dalla legge, che vi fa riferimento come a un concetto basilare del patrimonio logico-cognitivo degli operatori del diritto. Il vincolo di consequenzialità, per cui la questione dedotta in un giudizio si appalesi quale antecedente logico-giuridico, indispensabile rispetto alla soluzione della questione dedotta nell'altro, si risolve in un nesso la cui sussistenza va intuita. La finalità della norma di disciplina della sospensione in caso di pregiudizialità, però, risiede nella necessità di prevenire il conflitto di giudicati, che potrebbe manifestarsi laddove i 2 giudici (il giudice *a quo* che finisce con l'adottare il provvedimento di sospensione e il giudice della controversia pregiudicante) si esprimessero in modo difforme, entrambi con provvedimenti idonei a integrare la *re giudicata*. Non è necessaria la sospensione, allora, ogniqualvolta sia praticabile la via della riunione delle cause o sia possibile una pronuncia incidentale (senza efficacia di giudicato). Tale distinguo, a ben vedere, si traduce allora in un criterio discretivo, con funzione definitoria. Quando è necessaria, invece, la sospensione produce la paralisi del giudizio, giacché durante la sospensione non possono essere compiuti atti del procedimento e i termini in corso risultano interrotti per ricominciare a decorrere successivamente alla sospensione. Il provvedimento di sospensione, infatti, può essere a termine o

senza termine, nel qual caso le parti devono chiedere la fissazione della successiva udienza entro 3 mesi dalla cessazione della causa di sospensione.

Il rapporto di pregiudizialità-dipendenza comporta che gli effetti della risoluzione della controversia pregiudicante si estendano alla controversia pregiudicata, di talché sia escluso il conflitto di giudicati: la riforma o la cassazione estende i suoi effetti ai provvedimenti e agli atti dipendenti dalla sentenza riformata o cassata (articolo 336, c.p.c.).

Sotto il profilo oggettivo, la sospensione necessaria presuppone l'identità dei fatti materiali oggetto dell'accertamento in fatto di entrambi i giudizi. Sotto il profilo soggettivo, invece, la sospensione necessaria presuppone l'identità delle parti coinvolte nella controversia pregiudicante e in quella pregiudicata, giacché la parte estranea può sempre invocare che il giudicato intervenuto con riguardo alla controversia alla quale non ha partecipato fa stato solo tra le parti di quella controversia.

Oltre all'ambito della vera e propria necessità, che si riscontra in ogni caso in cui il giudice stesso o un altro giudice debba risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa, vale a dire sia tenuto a farlo, può darsi anche il caso dell'opportunità. La sospensione del processo può essere anche non necessaria, come nel caso di cui all'articolo 296, c.p.c. che disciplina la sospensione su istanza delle parti, che può essere disposta quando tutte le parti adducano giustificati motivi in tal senso. La sospensione su istanza delle parti può essere concessa una sola volta e per un periodo non superiore a 3 mesi.

Dopo un periodo di mancata identità di vedute, la giurisprudenza è approdata a escludere che ci siano ragioni per considerare il rapporto di dipendenza di cui all'articolo 295, c.p.c. estraneo al processo tributario:

> *"la sospensione necessaria del processo, di cui all'articolo 295, c.p.c., è applicabile anche al processo tributario, qualora risultino pendenti, davanti a giudici diversi, procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità, tale che la definizione dell'uno costituisca indispensabile presupposto logico-giuridico dell'altro, nel senso che l'accertamento dell'antecedente venga postulato con effetto di giudicato, in modo che possa astrattamente configurarsi l'ipotesi di conflitto di giudicati"* (Cassazione, ordinanza n. 21765/2017).

Tanto più che, nonostante l'autonomia dei periodi d'imposta, possono darsi casi in cui la decisione sull'accertamento emesso in relazione a una annualità risulti pregiudicante rispetto alla decisione da adottare sulla successiva:

> *"nel senso che l'accertamento dell'antecedente venga postulato con effetto di giudicato, in modo che possa astrattamente configurarsi l'ipotesi di conflitto di giudicati ... la causa relativa all'avviso*

> *d'accertamento avente a oggetto il recupero del maggior reddito (2003 NdR), nella pendenza della causa afferente alla rettifica delle perdite, per l'anno 2002, da ritenere pregiudicante, in quanto la relativa decisione costituiva il presupposto logico-giuridico dell'altro giudizio"* (Cassazione, ordinanza n. 21765/2017).

Un comparto in cui la sospensione necessaria è particolarmente applicata in materia tributaria, inoltre, è quello catastale, avendo più volte ravvisato la giurisprudenza la c.d. pregiudizialità catastale, ancorché sia stata parzialmente superata l'impostazione della pregiudizialità-dipendenza intesa in senso stretto:

> *"allorché l'ipotetica causa pregiudicante penda in grado di appello, trova applicazione l'articolo 337, comma 2, c.p.c., in forza del quale il giudice ha facoltà di sospendere il processo ove una delle parti invochi l'autorità di una sentenza a sé favorevole e non ancora definitiva"* (Cassazione, sentenza n. 25250/2019).

Altresì, sempre per il comparto catastale, rilevano numerosi distinguo, ad esempio, è stato escluso che la revisione di classamento diffusa a tutta l'area di una determinata zona, cagionata da uno scostamento endemico, possa giustificare la sospensione del processo tributario instaurato dal singolo, in attesa della definizione del processo amministrativo riguardante la pluralità delle casistiche interessate (Cassazione, ordinanza n. 28664/2019).

L'apertura all'applicabilità dell'articolo 295, c.p.c. al processo tributario, comunque, non supera le limitazioni di cui all'articolo 39, D.Lgs. 546/1992 e la concezione di una pregiudizialità soltanto interna:

> *"il processo tributario non può essere sospeso in attesa della definizione di una questione sottoposta, nell'ambito di una diversa controversia, alla Corte di Giustizia, né ai sensi del D.Lgs. 546/1992, articolo 39, che regola i rapporti tra processo tributario e processi non tributari (c.d. pregiudizialità esterna) e prevede la sospensione solo ove sia stata presentata querela di falso o debba essere risolta una questione sullo stato o sulla capacità delle persone diversa dalla capacità di stare in giudizio, né ai sensi dell'articolo 295, c.p.c., che regola esclusivamente i rapporti tra processi tributari (c.d. pregiudizialità interna)"* (Cassazione, ordinanza n. 999/2016).

Di norma, la forma con cui il giudice dispone la sospensione del processo è quella dell'ordinanza non revocabile, rispetto alla quale il rimedio consiste nel regolamento di competenza, sulla cui applicabilità nel processo tributario, dopo alcune riserve (giusto il disposto dell'articolo 5, comma 4, D.Lgs. 546/1992), ci sono state maggiori aperture nel quadro del canone di ragionevolezza (Corte di Cassazione, ordinanza n. 999/2016).

In questo quadro, piuttosto complesso e non sempre nitido, si devono affrontare le frequenti casistiche di accertamenti basati sulle presunzioni opposte dagli uffici a fronte della ristretta base partecipativa delle società di capitali. Nella vertenza in commento, i contribuenti impugnavano un avviso di accertamento, fondato sulla presunzione di distribuzione di utili occulti, e non ottenevano soddisfazione dalla CTP. Anche la CTR rigettava l'appello di parte privata inserendosi nel solco della giurisprudenza di legittimità, secondo cui:

> *"il presupposto necessario per la contestazione ai soci di società a base ristretta (come nella specie) consiste unicamente nel valido accertamento a carico della società di ricavi non contabilizzati o di costi falsamente contabilizzati, cosicché le prove offerte dall'Amministrazione finanziaria si limitano alla prova del maggior reddito e della sua assenza presso i conti della società mentre grava sui soci l'onere di provare che, nonostante le contrarie risultanze dei bilanci, si è avuta la permanenza, nel patrimonio della società di capitali, di utili da essa non evidenziati, anziché il passaggio degli stessi nei rispettivi patrimoni personali".*

La richiesta formulata alla Corte nel ricorso per cassazione riguardava anche la nullità del procedimento (articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c.), giacché la CTR si era pronunziata sulle posizioni dei soci, senza sospendere *ex* articolo 295, c.p.c. il giudizio, in modo da attendere la definitività del giudizio a monte relativo all'atto impositivo emesso a carico della società. I giudici di piazza Cavour insegnano:

> *"in tema di sospensione del giudizio per pregiudizialità necessaria, salvi i casi in cui essa sia imposta da una disposizione normativa specifica che richieda di attendere la pronuncia con efficacia di giudicato sulla causa pregiudicante, quando fra 2 giudizi esista un rapporto di pregiudizialità tecnica e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, la sospensione del giudizio pregiudicato non può ritenersi obbligatoria ai sensi dell'articolo 295, c.p.c. (e, se disposta, può essere proposta subito istanza di prosecuzione ex articolo 297, c.p.c.), ma può essere adottata, in via facoltativa, ai sensi dell'articolo 337, comma 2, c.p.c., applicandosi, nel caso del sopravvenuto verificarsi di un conflitto tra giudicati, il disposto dell'articolo 336 comma 2, c.p.c. (Cassazione n. 21763/2021)".*

La circolare tributaria n. 7/2022

Inesistente il ricorso di primo grado con firma autografa scansionata

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

La CTR Lombardia, con sentenza n. 264/2022, esclude l'applicabilità della sanatoria per raggiungimento dello scopo nel caso in cui il giudizio sia stato introdotto con ricorso analogico sottoscritto con firma autografa e successivamente scansionato per la notificazione a mezzo pec e il deposito in CTP.

L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento per il recupero a tassazione di un maggior reddito in capo a un contribuente persona fisica, che lo impugnava ottenendo pronunzia favorevole della CTP, notificata al fine del decorso del termine breve. Appellava la sentenza parte pubblica, anche per riproporre l'eccezione di inammissibilità già sottoposta al giudice di *primae curae*, in relazione all'assenza di sottoscrizione dell'atto introduttivo del giudizio.

L'Amministrazione finanziaria, in sede di gravame, precisava che, contrariamente a quanto inteso dalla CTP, l'eccezione di inammissibilità già sollevata in sede di costituzione nel primo grado del giudizio non verteva sul formato del *file* del ricorso di primo grado, bensì sul difetto di sottoscrizione dello stesso ricorso.

Quanto ai formati dei *file*, del resto, ricordiamo che le Sezioni Unite erano state investite della:

> *"quaestio juris relativa alla scelta tra l'alternativa PAdes, opzionata da uno dei controricorrenti, o Cades della modalità strutturale dell'atto del processo in forma di documento informatico e firmato da notificare direttamente dall'avvocato, circa la configurabilità o meno, al riguardo, e in particolare, quando l'atto da notificare comprende anche la procura speciale indispensabile per la ritualità del ricorso o del controricorso in sede di legittimità, di una prescrizione sulla forma dell'atto indispensabile al raggiungimento dello scopo ai sensi dell'articolo 156, comma 2, c.p.c. posta a pena di nullità, nonché, nella stessa fattispecie, sull'applicabilità del principio di sanatoria dell'atto nullo in caso di raggiungimento dello scopo"* (Cassazione, sentenza n. 10266/2018).

In quel caso, come nei successivi esaminati dalla giurisprudenza, la tematica era stata risolta alla luce dell'equipollenza tra la firma Cades e la firma Pades, giacché guida allo scioglimento di ogni dubbio l'articolo 156, c.p.c., che sancisce il regime della sanatoria delle nullità per raggiungimento dello scopo, nel senso che non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo,

se la nullità non è comminata dalla legge e se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato. Successivamente, il principio è sempre stato ripreso:

> *"non sussiste un obbligo esclusivo di usare la firma digitale in formato Cades, in cui il file generato si presenta con l'estensione finale p7m, rispetto alla firma digitale in formato Pades, nel quale il file sottoscritto mantiene il comune aspetto nomefile.pdf, atteso che anche la busta crittografica generata con la firma Pades contiene pur sempre il documento, le evidenze informatiche e i prescritti certificati, si che anche tale ultimo formato offre tutte le garanzie e consente di effettuare le opportune verifiche, anche con riferimento al diritto comunitario, non essendo ravvisabili elementi obiettivi, nella dottrina e nella prassi, tali da far ritenere che solo la firma in formato Cades offra garanzie di autenticità, laddove il diritto dell'UE e la normativa vigente nel nostro Paese certificano l'equivalenza delle 2 firme digitali, egualmente ammesse dall'ordinamento, sia pure con le differenti estensioni p7m e pdf (cfr. sentenza SS.UU. n. 10266/2018)"* (Cassazione, ordinanza n. 14402/2020).

Quanto al difetto di sottoscrizione dell'atto introduttivo, invece, la decisione deve essere presa coordinando il principio della tassatività delle nullità e il fatto del raggiungimento dello scopo, comprovato dalla costituzione nel giudizio di primo grado di parte pubblica, con la specifica normativa in materia. L'articolo 18, D.Lgs. 546/1992, infatti, stabilisce che il processo è introdotto con ricorso, che deve contenere l'indicazione della Commissione Tributaria cui è diretto; del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo pec; dell'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto; dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda; dei motivi. La stessa norma prescrive la sottoscrizione del ricorso e si chiude con una prescrizione tassativa di inammissibilità, valevole per il caso in cui il ricorso manchi della sottoscrizione. L'articolo 20, D.Lgs. 82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale, c.d. C.A.D.), inoltre, prevede che il documento informatico soddisfi il requisito della forma scritta e abbia l'efficacia di cui all'articolo 2702, cod. civ. quando vi sia apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata o, comunque, sia formato, previa identificazione informatica del suo autore, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'AgID. La stessa norma dispone nel senso della regolarità della formazione e della trasmissione dei documenti informatici nonché della generazione e dell'apposizione di qualsiasi tipo di firma elettronica, solo alla luce delle linee guida. L'articolo 2, D.M. 163/2013, (Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011), inoltre, richiede per gli atti del processo tributario la sottoscrizione con firma elettronica

qualificata o firma digitale.

Quindi, nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate lamentava nel secondo grado del giudizio, così come già aveva fatto avanti alla CTP, l'assenza di valida sottoscrizione dell'atto introduttivo del procedimento, "*atteso che anche l'utilizzo di formati diversi dal P7M prevederebbe l'obbligo (ex articolo 20, CAD) di sottoscrizione digitale*". Il contribuente, invece, aveva notificato a mezzo pec a controparte e depositato in CTP, tramite il canale telematico, un ricorso privo di sottoscrizione digitale, essendo una mera scansione del formato analogico, sul quale era stata precedentemente apposta firma autografa. Parte privata resisteva, invece, invocando l'articolo 156, c.p.c. in materia di raggiungimento dello scopo, conclamato alla luce della costituzione in giudizio di controparte pubblica.

La CTR sposa la tesi dell'Amministrazione finanziaria:

> *"con riferimento alla eccezione di inammissibilità del ricorso originario sollevata dall'ente impositore già innanzi ai giudici di prime cure (sebbene, in quanto incidente sulla esistenza stessa dell'atto, e quindi sulla regolare introduzione del giudizio, rilevabile, anche di ufficio, in ogni stato e grado del giudizio), il prefato ricorso, presentato in data 14 aprile 2020, risulta redatto con modalità cartacea e sottoscritto in calce con firma autografa, quindi scansionato in pdf e, siccome scansionato, notificato all'ente impositore tramite pec. Orbene, per effetto dell'articolo 16, comma 5, D.L. 119/2018, il PTT è obbligatorio per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con atto notificato a far tempo dal 1° luglio 2019 (salva l'unica ipotesi di esclusione prevista per le controversie che abbiano un valore fino a 3.000 euro, introdotte dai contribuenti che si difendano senza assistenza tecnica). Secondo le regole del PTT gli atti introduttivi devono essere dei documenti informatici, c.d. nativi digitali, ovvero redatti digitalmente in formato pdf/A, sottoscritti digitalmente e notificati a mezzo pec; i successivi depositi presso la Commissione Tributaria devono essere eseguiti utilizzando il portale del SIGIT. La firma digitale (da apporsi necessariamente su documento originariamente informatico) è l'equivalente elettronico della tradizionale firma autografa su carta, in quanto è associata stabilmente al documento elettronico, sul quale è apposta e ne attesta con certezza la integrità e la autenticità: essendo la sottoscrizione elemento essenziale del ricorso ex articolo 18, D.Lgs. 546/1992, oltre che un elemento indispensabile per ricondurre in modo univoco il documento originariamente informatico al contribuente o al suo difensore, la sua omissione, da ricondurre ad inesistenza, determina, pertanto, la inammissibilità del ricorso (cfr. Cassazione, ordinanza n. 14338/2017, intervenuta su analoga fattispecie riguardante giudizio ordinario civile, nel quale il PCT è obbligatorio sin dal giugno 2014). Nel caso in specie risultano disattese le modalità previste obbligatoriamente a far tempo dal 1° luglio 2019 per il processo tributario: il ricorso, presentato in data 15 aprile 2020, è stato redatto con*

modalità cartacea, sottoscritto con firma autografa e soltanto successivamente scansionato e trasformato in formato pdf, modalità con la quale è stato poi notificato. Inconferente rispetto al caso in specie si rivela il richiamo di parte contribuente a pronunce del giudice di legittimità (affermative del principio di sanatoria ex articolo 156, comma 3, c.p.c., della irregolarità/nullità della notifica di un atto eseguita a mezzo pec) evidentemente riconducibili a diversa fattispecie (irregolarità/nullità della notifica) da quella che qui ci occupa avente ad oggetto, ripetesi, non già la invalidità della notifica, quanto, piuttosto, la invalidità (rectius, inesistenza) ex se dell'atto stesso (ovvero del ricorso introduttivo del processo). E sotto tale profilo censurabile (come è stata correttamente censurata) si pone, pertanto, la decisione dei primi giudici, laddove hanno ritenuto superabile la eccezione di che trattasi, impropriamente richiamando inconferenti argomentazioni riguardanti altre problematiche relative alla notifica a mezzo pec (peraltro afferenti giudizi introdotti ante novella PTT vigente dal 1° luglio 2019). Da qui la inammissibilità del ricorso introduttivo del processo, risolutiva e assorbente di ogni questione prospettata".

La circolare tributaria n. 7/2022

Lo strumento delle indagini finanziarie nel procedimento di accertamento – Parte prima

di Gianfranco Antico – pubblicista

Premessa

Le indagini finanziarie[1] sono uno dei mezzi istruttori più incisivi – per semplicità e speditezza occorrente per la raccolta degli elementi – per la verifica della posizione fiscale del contribuente sottoposto a controllo sostanziale.

Questo *focus* che vogliamo presentare al Lettore – suddiviso in 2 parti – ha inizio con l'esame delle principali regole dettate per l'esecuzione delle indagini finanziarie, rilevando la disciplina generale, le regole procedurali e le informazioni acquisibili sia dal soggetto sottoposto a controllo sia dai terzi.

Analisi dei soggetti da sottoporre a controllo

Alle indagini finanziarie si deve far ricorso ogni qualvolta venga ritenuta utile, opportuna o proficua la ricostruzione compiuta della posizione fiscale del soggetto. È questa la posizione espressa dalla G. di F., nella circolare n. 1/2018, vero e proprio manuale sui controlli.

> *"Nonostante non sia stata prevista un'elencazione tassativa dei presupposti d'innesco delle indagini finanziarie, il ricorso a tale strumento operativo dovrà essere sempre motivato nell'ottica di un'azione amministrativa trasparente".*

Gli esempi della G. di F.: l'avvio delle indagini finanziarie va valutato in tutti i casi in cui si manifesti una particolare insidiosità o una significativa pericolosità fiscale, connesse a fenomeni evasivi caratterizzati		
Fattispecie di grave inattendibilità, distruzione o occultamento della contabilità[2]	Presenza di casi di frode fiscale o altre fattispecie penali tributarie, soprattutto se configuranti nel loro	Situazioni di evidente e significativa sproporzione tra le

[1] Per l'approfondimento di tale strumento si veda G. Antico, "*Le indagini finanziarie*", Euroconference, marzo 2017.

[2] Nei confronti degli evasori totali, l'attivazione generalizzata e sistematica delle indagini finanziarie può talvolta risultare non proporzionata ovvero non utile rispetto agli obiettivi dell'attività ispettiva e, pertanto, deve essere in ogni caso apprezzata e valutata in un'ottica di costi/benefici. Più in particolare, in considerazione dell'ampia e diversificata platea di realtà economiche classificabili nella nozione di "*evasori totali*" e tenuto conto del diffuso ricorso al contante per il pagamento di acquisti, vendite e prestazioni da parte degli stessi, osserva la circolare

	complesso condotte ripetute nel tempo e per importi significativi	manifestazioni di capacità contributiva e redditi dichiarati

Per la G. di F., una possibile ipotesi di avvio di indagini finanziarie a fini fiscali al di fuori di una formale attività ispettiva, può essere, ad esempio, individuata nella necessità di eseguire approfondimenti sulla posizione fiscale di un contribuente non residente in Italia ma che risulti titolare di rapporti finanziari nel territorio nazionale, anche, ma non esclusivamente, a seguito di una specifica attivazione pervenuta da un organo collaterale estero, nell'ambito dei rapporti di cooperazione amministrativa ai fini fiscali.

L'archivio dei rapporti finanziari

L'archivio dei rapporti finanziari – contenitore in cui confluiscono tutti i rapporti finanziari riconducibili al contribuente, costantemente alimentato dalle comunicazioni obbligatorie degli operatori, che permettono di individuare saldi e movimentazioni di conti correnti e investimenti finanziari – è stato implementato normativamente attraverso le disposizioni contenute nel D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018, che ha consentito l'accesso diretto alla G. di F., come strumento utile al fine di selezionare i soggetti a maggior rischio di evasione.

Sul piano operativo, l'archivio dei rapporti è costituito da una speciale sezione dell'Anagrafe tributaria, finalizzata a contenere tutte le informazioni che possono essere acquisite dagli organi di controllo fiscale, attraverso l'esercizio dei poteri di indagine finanziaria, nel rispetto della normativa in materia di riservatezza e protezione dei dati personali.

L'archivio dei rapporti finanziari è una banca dati in grado di tenere in evidenza immediata tutti i rapporti finanziari riconducibili al contribuente, con la prospettiva della sua applicazione non solo nel campo del contrasto all'evasione fiscale.

In sintesi, l'archivio dei rapporti finanziari contiene:

- per ciascun rapporto segnalato, informazioni sulla tipologia dello stesso, sulle date di accensione, variazione ed eventuale cessazione, sui dati identificativi delle persone fisiche o giuridiche titolari, contitolari o collegate ai rapporti medesimi, nonché la tipologia di collegamento;

n. 1/2018 della G. di F. che "*le indagini finanziarie saranno avviate nei casi di effettiva remuneratività del ricorso a questo strumento, in relazione agli elementi già in possesso del reparto nonché alle caratteristiche e alle dimensioni del soggetto sottoposto a ispezione fiscale. In ogni caso, soprattutto nelle ipotesi di evasori totali caratterizzati da strutture imprenditoriali articolate o comunque da elementi indicativi di consistenti disponibilità patrimoniali e finanziarie, nei cui confronti non risulti la titolarità di rapporti di conto corrente o di altro genere, dovrà essere effettuata un'attenta opera di ricerca informativa, diretta all'individuazione di fenomeni di interposizione fittizia (prestanomi, società di comodo etc.), nei cui riguardi orientare le indagini finanziarie*".

- per le operazioni finanziarie effettuate al di fuori di un rapporto continuativo, gli elementi relativi ai dati identificativi dei soggetti che le effettuano, per conto proprio o a nome di terzi[3].

L'Anagrafe tributaria vigila sull'osservanza degli obblighi di comunicazione previsti e può richiedere integrazioni e chiarimenti ai soggetti che hanno eseguito le comunicazioni stesse.

Allo stato attuale, in capo agli operatori finanziari, sussiste l'obbligo di fornire qualsiasi tipo di informazione posseduta sul conto della propria clientela.

Obbligo di informazione		
Intra conto	→	Tutti i tipi di rapporto, sia direttamente intestati o cointestati ai contribuenti, sia quelli sui quali i medesimi possano esercitare poteri dispositivi, a seguito di collegamenti giuridici con soggetti terzi oppure a seguito di formali deleghe, mandati o garanzie
Extra conto	→	Tutte le operazioni che non confluiscono all'interno di uno specifico rapporto contrattuale continuativo

L'archivio dei rapporti finanziari è stato potenziato in maniera significativa, dal D.L. 201/2011, convertito con modificazioni, dalla L. 214/2011. In particolare, viene previsto che le predette informazioni siano utilizzate dall'Agenzia delle entrate per le analisi del rischio di evasione, senza rinvio ad alcun provvedimento attuativo, secondo criteri definiti annualmente dall'Amministrazione finanziaria e con accesso limitato solo a funzionari specializzati.

Come indicato dalla G. di F. nella circolare n. 1/2018 è verosimile ritenere che lo strumento d'indagine possa consentire di evidenziare una serie di anomalie nei rapporti finanziari quali:

> *"- dichiarazione di redditi di importo non coerente con le movimentazioni bancarie che hanno interessato i rapporti finanziari;*
> *- incongruenze fra l'andamento del rapporto finanziario e i flussi reddituali evidenziati nelle dichiarazioni dei redditi del contribuente;*
> *- incongruenze fra l'andamento del rapporto rispetto alla media o all'andamento precedente dello stesso;*

[3] Ricordiamo che l'articolo 8, D.P.R. 605/1973 – nell'ambito dei poteri attribuiti – per effetto, altresì, delle modifiche apportate dall'articolo 37, comma 7, D.L. 223/2006, convertito con modificazioni in L. 248/2006, prevede che l'Anagrafe tributaria possa inviare questionari a qualsiasi soggetto, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, e possa richiedere la presentazione di allegati alle dichiarazioni dei redditi e dell'Iva, da redigersi in conformità a modelli stabiliti con D.M., allo scopo di acquisire o verificare gli elementi di identificazione necessari per l'attribuzione del numero di codice fiscale e tutti gli altri elementi contenuti nelle domande di attribuzione di cui al precedente articolo 4, nonché gli altri dati utili per una completa individuazione del soggetto ovvero ai fini dell'accertamento di tributi o contributi. Il questionario, debitamente compilato e firmato, deve essere restituito entro 15 giorni dalla data di ricevimento. La circolare n. 28/E/2006 ha osservato che la procedura può essere utilizzata "*anche per l'acquisizione di dati utili all'attività di controllo. In particolare, l'Amministrazione finanziaria potrà inviare a qualsiasi soggetto questionari predisposti dall'anagrafe tributaria, con invito a restituirli compilati e sottoscritti entro un termine prescritto, ogni qual volta dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria risulteranno situazioni tali da giustificare la richiesta di chiarimenti, dati, notizie e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento di tributi o contributi. Al riguardo, si osserva che tali questionari possono essere inviati anche a soggetti terzi in possesso di informazioni utili ai fini dell'accertamento nei confronti di un determinato contribuente*".

> *- incoerenze tra numero di posizioni attive e/o consistenze totali sotto il profilo territoriale, economico e finanziario;*
> *- uscite finanziarie che non trovino contrappeso con spese o incrementi patrimoniali come individuabili dall'anagrafe tributaria (quali, ad esempio, la compravendita di auto, immobili, strumenti finanziari, partecipazioni)".*

Successivamente, il comma 682, articolo 1, L. 160/2019, ha disposto che l'Agenzia delle entrate, per le summenzionate analisi del rischio, si avvale, anche previa pseudonimizzazione dei dati personali, delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare i criteri di rischio utili a far emergere le posizioni da sottoporre a controllo o nei cui confronti incentivare l'adempimento spontaneo[4].

In questo contesto non possiamo non rilevare che il documento approvato a conclusione dell'indagine conoscitiva sulla riforma del sistema, di supporto al Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), da parte della VI Commissione permanente della Camera dei deputati, in ordine al contrasto dell'evasione fiscale ha osservato che l'utilizzo di una fonte informativa per la qualificazione e quantificazione del risparmio, quale l'archivio dei rapporti finanziari, permette, quindi, di valorizzare l'analisi delle singole componenti del rapporto reddito-spesa-risparmio-investimento, consentendo, inoltre, la rappresentazione del rapporto intercorrente tra le risorse e gli impieghi – non solo in una prospettiva statica e uni-periodale ma anche dinamica e intertemporale – nella gestione delle proprie spese e nell'allocazione del risparmio. L'impiego della ricchezza informativa contenuta nelle banche dati nella disponibilità dell'Agenzia delle entrate, ivi incluso l'archivio dei rapporti finanziari, migliora l'efficacia computazionale dei modelli deterministici, consentendogli di riuscire a rappresentare la situazione reddituale, patrimoniale e l'allocazione del risparmio del contribuente e, in ultima istanza, la sua capacità contributiva. Ciò consente di caratterizzare meglio il livello di rischio fiscale riconducibile al singolo individuo, concentrandosi solo sulle situazioni che presentano un maggiore livello di rischio fiscale.

L'applicazione di tali modelli consente, inoltre, di focalizzare l'attenzione anche su posizioni apparentemente virtuose – perché caratterizzate da un profilo di spesa che ben si concilia con i redditi dichiarati – ma che si associano a una accumulazione di risparmio incompatibile con i redditi dichiarati.

[4] Nel corso del VideoForum 2019 le Fiamme Gialle hanno affermato che la Riforma, a regime, produrrà "*una maggiore concentrazione delle attività ispettive dei reparti del corpo nei confronti dei contribuenti contraddistinti da un'operatività bancaria non coerente con l'attività svolta e con i redditi dichiarati*".

L'utilizzo delle informazioni presenti nell'archivio – sia nella sezione anagrafica sia in quella contabile – consente, altresì, di intercettare i rischi fiscali che possono riguardare anche solo talune delle tipologie di rapporti in esso ricomprese (ad esempio rapporti fiduciari *ex* L. 1966/1939), ovvero determinati operatori finanziari, senza necessità di realizzare un'interconnessione con le altre banche dati.

> *"Risultati altrettanto pregevoli possono essere ottenuti grazie ai modelli di analisi di tipo probabilistico. L'utilizzo dei metodi stocastici, infatti, consente, attraverso un processo di esplorazione dei dati finalizzato a scoprire strutture e modelli significativi, l'individuazione dei contribuenti a maggior rischio di evasione".*

In generale:

> *"il modello di analisi, in una prima fase considera i dati dell'accertamento per evidenziare i soggetti che presentano elementi di elevata pericolosità fiscale e successivamente utilizza algoritmi di machine learning per definire una caratterizzazione dei profili di rischio, in termini di informazioni fiscali, patrimoniali e finanziarie. Tali profili possono, quindi, essere applicati alla platea costituita dai contribuenti non accertati, selezionando i soggetti con un profilo similare. Il percorso logico dei metodi stocastici è, pertanto, inverso rispetto a quello dei metodi deterministici, che partono da un'ipotesi individuata a priori, che mette in relazione le informazioni fiscali, patrimoniali e finanziarie, e ne verificano la coerenza tramite l'analisi dei dati. In pratica, i modelli stocastici ricercano, all'interno di vaste basi dati, resistenza di profili di rischio precedentemente ignoti, identificando, sulla scorta dell'esperienza maturata, le relazioni intercorrenti tra le informazioni fiscali, patrimoniali e finanziarie".*

Osservano gli estensori del documento che i 2 approcci non sono mutuamente escludenti, bensì possono essere utilizzati in modo sinergico per migliorare la selezione dei soggetti a maggior rischio fiscale e:

> *"nello specifico, gli esiti di quello stocastico possono fungere da input per l'individuazione dei parametri dei modelli deterministici, ovvero essere utilizzati per ridurre la platea di riferimento".*

Così che l'individuazione e l'applicazione di modellistiche diverse:

> *"di natura sia deterministica sia stocastica, consente di testare la robustezza e la consistenza delle relazioni intercorrenti tra le variabili oggetto di esame, che rappresentano le fondamenta di qualsiasi criterio di rischio".*

In quest'ottica, l'applicazione di tali modelli alle informazioni presenti nelle banche dati (interconnesse) non ha come finalità quella di innescare un'attività automatizzata di controllo, ma si pone come

obiettivo: l'evidenziazione delle anomalie e dei disallineamenti che possono essere sintomatici di un rischio fiscale elevato; l'espunzione dalle liste selettive dei contribuenti per i quali le incongruenze possono essere ampiamente spiegate già in fase di analisi dei dati o risultano non significative sotto il profilo fiscale.

Disciplina generale e regole procedurali

Le norme emanate nel settore dell'imposizione diretta e indiretta hanno introdotto un sistema di presunzioni relative, gravanti sul contribuente, chiamato a "*giustificare*" la provenienza delle operazioni a vario titolo al medesimo riconducibili.

L'intera disciplina delle indagini finanziarie è attualmente compendiata negli articoli 32, comma 1, n. 2) e 7) e 33, D.P.R. 600/1973, negli articoli 51, comma 2, n. 2) e 7) e 52, D.P.R. 633/1972.

L'avvio delle indagini finanziarie ha inizio con la richiesta, da parte della Direzione Provinciale territorialmente competente, all'organo sovraordinato (Direzione Regionale), di una autorizzazione specifica, ovvero attraverso richiesta del comando provinciale della G. di F. al Comandante regionale.

Circolare n. 32/E/2016	→	L'autorizzazione, "*quale atto preparatorio allo svolgimento della fase endoprocedimentale dell'istruttoria* ", non assume rilevanza esterna, "*autonoma ai fini della sua eventuale impugnazione, in quanto non immediatamente lesiva sotto il profilo tributario della posizione del contribuente interessato*", che non ha ancora subito – e potrebbe non subire – alcun atto di accertamento

Si tratta, dunque, di atto non soggetto a sindacato di legittimità giurisdizionale, potendo lo stesso essere contestato nella successiva fase contenziosa, innanzi alla Commissione Tributaria competente.

Una volta ricevuta l'autorizzazione e ricevuta da parte dell'operatore finanziario la richiesta, questo deve darne comunicazione immediata al proprio cliente (cfr. articolo 32, comma 7, D.P.R. 600/1973).

La procedura esterna delle indagini finanziarie prevede un'ulteriore fattispecie che, sebbene ancora vigente, è poco utilizzata. L'acquisizione dei dati, delle notizie e dei documenti utili ai fini delle indagini finanziarie, infatti, può avvenire anche attivando una fase che si perfeziona con la richiesta diretta al contribuente, ai sensi dell'articolo 32, n. 6 *bis*), D.P.R. 600/1973 e articolo 51, D.P.R. 633/1972, di una dichiarazione recante l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti dal soggetto ispezionato con gli intermediari.

La possibilità di acquisire e utilizzare dati ed elementi risultanti dai conti, formalmente intestati a soggetto diverso giuridicamente rispetto a quello oggetto di accertamento, o verifica, è strettamente correlata alla circostanza che il terzo sia legato allo stesso da particolari rapporti (cointeressenza, rappresentanza organica, mandato, rapporti di parentela, etc.) che giustifichino la presunzione di

riferibilità dei relativi movimenti bancari a operazioni imponibili relative al soggetto sottoposto ad accertamento.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 32/E/2006, hanno osservato che, nonostante l'assenza di una espressa previsione normativa, è indubbia l'estendibilità delle indagini ai conti di "*terzi*", cioè di soggetti non interessati dall'attività di controllo, atteso che – per la costante giurisprudenza di legittimità formatasi al riguardo – le citate disposizioni, utilizzando la locuzione "*i dati e gli elementi risultanti dai conti possono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti*", legittimano anche l'apprensione di quei conti di cui il contribuente sottoposto a controllo ha avuto la concreta ed effettiva disponibilità, indipendentemente dalla formale intestazione.

La stessa guida della G. di F. (circolare n. 1/2018) osserva che quanto più tenue diviene il nesso familiare o il rapporto societario, tanto più sarà necessario argomentare la richiesta, che non potrà limitarsi a esprimere unicamente il legame formale tra i soggetti ma dovrà far leva su ulteriori elementi, riconducibili a un giudizio prognostico caratterizzato da ragionevole probabilità.

La giurisprudenza degli ultimi anni, su tali tematiche, ha privilegiato, comunque, soluzioni più aderenti alla sostanza del rapporto tributario sottostante all'avviso di accertamento piuttosto che a valutazioni legate alla forma. Spicca, tuttavia, fra le altre, la recente pronuncia della Cassazione – n. 23859/2019 – che ha operato un distinguo, legittimando ancora l'imputabilità al verificato dei conti di terzi, negando, invece, che le movimentazioni societarie possano essere imputate ai soci. A nostro avviso, tuttavia, se è legittima – come lo è – l'imputazione alla società delle operazioni riscontrate sui conti correnti bancari "*intestati o cointestati*" a terzi, è parimenti legittima l'operazione opposta, a condizione che l'ufficio accertatore dimostri che la titolarità dei rapporti come delle operazioni è "*fittizia o comunque è superata*", ferma l'espressa previsione di cui all'articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973, la quale consente di attribuire appunto allo stesso soggetto:

> *"i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona"*.

Se è vero che – cfr. Cassazione, sentenza n. 12276/2015 – in una compagine a ristretta base familiare è particolarmente elevata la probabilità che le movimentazioni sui conti bancari dei soci, e perfino dei loro familiari, debbano – in difetto di specifiche e analitiche dimostrazioni di segno contrario – ascriversi allo stesso ente sottoposto a verifica (cfr. Cassazione n. 18083/2010; n. 12624/2012; n. 12625/2012 e n. 26829/2014), nulla vieta l'imputazione opposta.

L'efficacia probatoria della documentazione relativa a operazioni finanziarie

La ricostruzione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva attraverso la documentazione bancaria e finanziaria del contribuente oggetto di controllo e/o dei soggetti che con questi abbiano intrattenuto rapporti commerciali o professionali, riesce spesso a palesare l'effettiva disponibilità di risorse finanziarie, grazie al particolare regime probatorio, di tipo presuntivo, previsto normativamente.

Sul punto, la circolare n. 1/2018 della G. di F., "*legge*" in maniera chiara il dettato normativo.

Circolare n. 1/2018 della G. di F.		
I versamenti e gli importi a qualsiasi titolo accreditati	→	Sono posti a base della ricostruzione di qualsiasi categoria reddituale, quali componenti positivi di reddito (proventi, ricavi, compensi, etc.), qualora il contribuente non dimostri di averne tenuto conto ai fini della determinazione del reddito stesso o che le operazioni relative siano fiscalmente irrilevanti (trattandosi, ad esempio, di somme che abbiano carattere risarcitorio, esenti o che, a qualunque titolo, non abbiano rilievo ai fini della tassazione). Tale presunzione continua ad applicarsi alla generalità dei soggetti passivi, anche non obbligati alla tenuta di scritture contabili
I prelevamenti e gli importi riscossi di importo superiore a 1.000 euro giornalieri e, comunque, a 5.000 euro mensili, non risultanti dalla contabilità	→	Si considerano ricavi e sono, quindi, utilizzabili per la rettifica del reddito, con riguardo alle imprese in contabilità sia ordinaria sia semplificata. La presunzione legale sui prelevamenti non è più applicabile agli esercenti arti e professioni, mentre continua ad applicarsi ai soggetti titolari di reddito d'impresa, seppure con le soglie previste

Come è noto, la norma in argomento è stata modificata nei termini sopra indicati dall'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), D.L. 193/2016, convertito, con modificazioni, con L. 225/2016, prevedendo, per quanto concerne i prelevamenti, l'inoperatività del regime presuntivo, ai fini delle imposte dirette, con riguardo ai lavoratori autonomi, e per i titolari di redditi d'impresa, al di sotto di limiti minimi.

Come rilevato dal manuale sui controlli della G. di F., secondo il modello presuntivo disciplinato dalla norma, le movimentazioni finanziarie in accredito possono configurarsi, in assenza di adeguata prova contraria, quali "*operazioni imponibili attive*" mentre quelle in addebito come "*operazioni imponibili non autofatturate*", con applicazione delle relative sanzioni.

Con riguardo alle operazioni passive non giustificate, da ritenere presuntivamente quali "*acquisti effettuati/prestazioni ricevute non dichiarati/e ai fini Iva*", la G. di F. segnala:

- l'applicabilità dell'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, il quale indica la corresponsabilità dell'acquirente in nero, a cui si applica, "*salva la responsabilità del cedente o del commissionario, una sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta*";

- la necessità, per il contribuente, ai fini del superamento dell'inversione dell'*onus probandi*, di fornire la prova, in maniera analoga ai versamenti, dell'estraneità dell'operazione all'attività economica svolta ovvero di averne tenuto conto nelle relative dichiarazioni fiscali, non potendo limitarsi a "*indicare*" - come avviene per le imposte sui redditi, limitatamente al reddito d'impresa – il nominativo del beneficiario del prelevamento/delle somme riscosse.

Ricordiamo che dal punto di vista fiscale sono direttamente utilizzabili, ai fini dell'accertamento e della presunzione, i dati ed elementi tratti da conti correnti contestati al contribuente accertato, non toccando la cointestazione, nei rapporti esterni, la posizione di ciascuno dei cointestatari rispetto a tutte le operazioni annotate.

La sentenza guida, della Cassazione, fatta propria successivamente nelle ulteriori pronunce, è la n. 8457/2001[5].

L'esempio della G. di F.		
Circolare G. di F. n. 1/2018	→	Nel caso in cui il contribuente sottoposto a controllo sia un professionista che abbia – *a latere* dell'ordinaria attività di lavoro autonomo svolta - delega a operare, tra l'altro, quale amministratore del proprio condominio, sul conto corrente a quest'ultimo intestato, potrà essere valutata la possibilità di esentare il contribuente dal fornire giustificazioni sulle movimentazioni anche di tale conto, a meno che, naturalmente, i verificatori non dispongano di elementi atti a ritenere che su tale rapporto confluiscano proventi riconducibili al soggetto sottoposto a controllo.

SCHEDA DI SINTESI

Le indagini finanziarie sono uno dei mezzi istruttori più incisivi – per semplicità e speditezza occorrente per la raccolta degli elementi – per il controllo della posizione fiscale del contribuente sottoposto a controllo sostanziale.

Questo *focus* che vogliamo presentare al Lettore – suddiviso in 2 parti – ha inizio con l'esame delle principali regole dettate per l'esecuzione delle indagini finanziarie, rilevando la disciplina generale, le regole procedurali e le informazioni acquisibili sia dal soggetto sottoposto a controllo sia dai terzi.

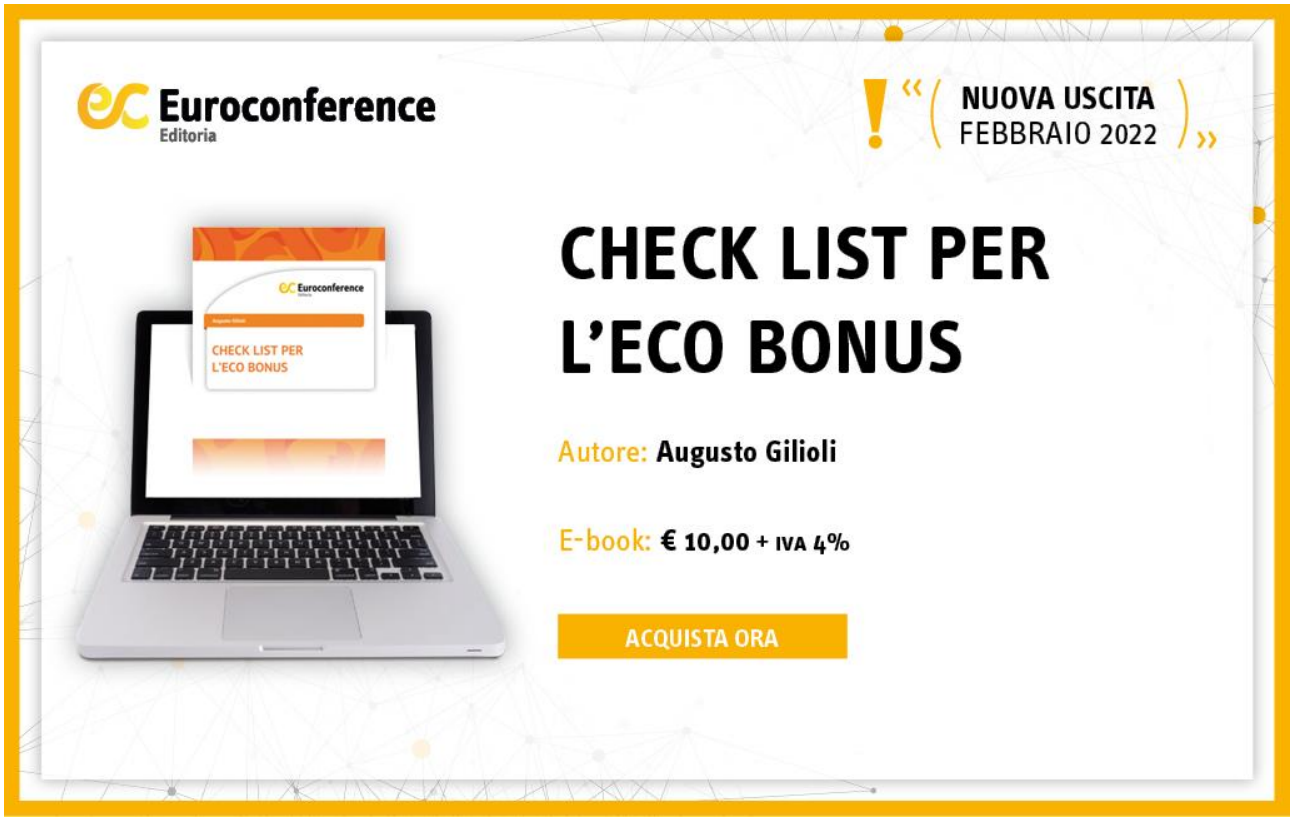
[5] I movimenti bancari utilizzabili *"sono quelli dei conti "intrattenuti" dal contribuente, vale a dire dei conti le cui poste attive o passive siano al medesimo imputabili. Tali caratteri sussistono anche per i conti congiuntamente intestati al contribuente e a un terzo, dato che la cointestazione non tocca, nei rapporti esterni, la posizione di ciascuno dei cointestatari di creditore o debitore, rispetto a tutte le operazioni annotate. L'interpretazione trova conferma nella ratio della norma, perché la presunzione di riferibilità dei movimenti bancari a operazioni imponibili si correla a una valutazione del Legislatore di rilevante probabilità (id quod plerumque accidit) che il contribuente si avvalga del conto di cui possa disporre per le rimesse o i prelevamenti inerenti all'esercizio della propria attività, e trova così basi logiche indipendenti dall'eventuale concorso della facoltà di un altro soggetto di utilizzare lo stesso conto (il cui esercizio nel caso concreto potrà essere addotto in via di prova contraria alla presunzione)"*.

Alle indagini finanziarie si deve far ricorso ogni qualvolta venga ritenuta utile, opportuna o proficua la ricostruzione compiuta della posizione fiscale del soggetto. È questa la posizione espressa dalla G. di F., nella circolare n. 1/2018, vero e proprio manuale sui controlli.

L'archivio dei rapporti finanziari – contenitore in cui confluiscono tutti i rapporti finanziari riconducibili al contribuente, costantemente alimentato dalle comunicazioni obbligatorie degli operatori, che permettono di individuare saldi e movimentazioni di conti correnti e investimenti finanziari – è stato implementato normativamente nel corso di questi anni.

Disciplina generale e regole.

L'efficacia probatoria della documentazione relativa a operazioni finanziarie.



La circolare tributaria n. 7/2022

L'ammortamento dei beni concessi in uso a terzi e sui beni di terzi

di Alberto Tiziani – dottore commercialista e revisore legale

Premesse

Non è così desueto, a maggior ragione in un periodo storico in cui gli strumenti contrattuali dell'affitto aziendale, della locazione immobiliare, del *leasing* finanziario e del noleggio trovano massima applicazione, per gli operatori economici e i loro consulenti domandarsi quali siano i coefficienti di ammortamento applicabili in sede di contabilizzazione del costo, quali debbano essere i soggetti che contabilizzano gli ammortamenti (e li deducono, dal punto di vista sia civilistico sia fiscale), quali norme siano applicabili ai casi concretamente riscontrabili nella realtà aziendale. Obiettivo della presente trattazione è l'analisi di tutte le casistiche presenti, sia nel caso in cui a domandarsi quanto sopra sia il locatore/concedente (*e.g.* nel caso del noleggio operativo), sia nel caso in cui a dedurre questi costi siano i soggetti affittuari o che sostengono delle spese di miglioria su beni concessi in uso/locati da terzi. Prima di trattare tutti questi temi, sarà preliminarmente utile riepilogare i criteri di determinazione delle aliquote riferite alle immobilizzazioni materiali e immateriali locate o concesse in uso a terzi, con particolare *focus* sulla normativa fiscale applicabile, contenuta nell'articolo 102 e ss., Tuir.

I coefficienti di ammortamento per i locatori

Genericamente, è fondamentale ricordare come, per quanto concerne i beni materiali, ossia quelli molto più frequentemente locati/concessi a terzi, l'articolo 102, comma 2, Tuir stabilisca che:

> *"la deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Mef pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi".*

Ebbene, non è totalmente priva di senso la domanda, peraltro più volte postasi anche in dottrina con specifico riferimento alle fattispecie di distinzione soggettiva tra utilizzatore e proprietario, se il "*normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi*" debba fare riferimento

all'operatività del locatore o del conduttore. Tale domanda, indipendentemente dal soggetto che deduce il costo, dovrebbe porsi non soltanto nei casi del comodato d'uso o del noleggio operativo (o locazione operativa), ma anche nei casi della locazione finanziaria (*leasing*) e dell'affitto d'azienda.

Come precisato nella norma di comportamento n. 213/2021 (che richiama la Cassazione, sentenza n. 10225/2017), il processo di ammortamento è strettamente correlato all'"*utilità funzionale ed economica*" che si connette al processo produttivo dell'impresa utilizzatrice del bene, che fruisce del medesimo per un periodo di tempo che ne determina la "*durata economica*", il cui concetto differisce dalla "*durata fisica*", tendenzialmente sempre maggiore. Posto, poi, che "*ragioni di ordine sostanziale*" impongono una diversificazione delle aliquote di ammortamento in base al deperimento e all'usura dei beni, differenziati per singoli settori produttivi di utilizzo, pare logico e corretto ritenere che:

> *"ai fini della determinazione dei coefficienti di ammortamento applicabili, che variano al variare del settore produttivo, occorre, per rispettare i principi sopra espressi, fare riferimento all'attività esercitata dall'utilizzatore e non a quella esercitata dal proprietario del bene".*

Quest'approccio sostanziale, basato sull'utilizzo effettivo, sull'impiego e sull'usura dei beni strumentali locati o concessi a terzi appare convincente e coerente anche con la normativa fiscale, posto che proprio l'articolo 102, Tuir rimanda al "*deperimento e consumo*" dei beni, non riscontrabile in capo al locatore/concedente.

Ad analoga conclusione è peraltro giunta anche la CTR dell'Emilia Romagna (sentenza n. 1226/III/2021), che ha giustamente sottolineato come, essendo il concreto impiego e utilizzo del bene a determinarne il deterioramento fisico, il coefficiente di ammortamento applicabile debba necessariamente essere individuato in base al gruppo dell'attività economica concretamente svolta dall'utilizzatore.

D'altronde, come potrebbe applicarsi il medesimo coefficiente di ammortamento nel caso della locazione, da parte di un unico soggetto, di 2 presse idrauliche identiche, di cui una destinata a un museo della civiltà industriale e una a un opificio pienamente funzionante?

ESEMPIO 1

Una società operante nel mercato delle locazioni operative noleggia attrezzatura di laboratorio a soggetti commerciali. Tra i clienti si annoverano un laboratorio per la produzione di conserve e marmellate (società Alfa), di cui al gruppo 5, specie 9a del D.M. 31 dicembre 1988, e un'impresa operante nella torrefazione del caffè (società Beta), di cui al gruppo 5, specie 5a/a del D.M. 31 dicembre 1988. Per la medesima attrezzatura (si presume che entrambi gli operatori economici utilizzino identica

strumentazione), locata a decorrere dal 1° gennaio 2022 e avente un costo storico di 10.000 euro, le aliquote di ammortamento sono le seguenti:

– bene locato alla società Alfa, aliquota di ammortamento 20%;

– bene locato alla società Beta, aliquota di ammortamento 40%.

Mentre le utilizzatrici dedurranno ordinariamente i canoni di locazione, la società locatrice dedurrà i canoni di locazione come segue:

2022	Ammortamento Alfa	1.000	Ammortamento Beta	2.000
2023	Ammortamento Alfa	2.000	Ammortamento Beta	4.000
2024	Ammortamento Alfa	2.000	Ammortamento Beta	4.000
2025	Ammortamento Alfa	2.000	-	-
2026	Ammortamento Alfa	2.000	-	-
2027	Ammortamento Alfa	1.000	-	-
	Totale ammortamento Alfa	10.000	Totale ammortamento Beta	10.000

I coefficienti di ammortamento fiscale applicabili alla locazione finanziaria

L'articolo 102, Tuir, oltre a rimandare al D.M. 31 dicembre 1988 per le fattispecie "*ordinarie*" di ammortamento dei beni materiali, disciplina anche alcune casistiche relative ai beni utilizzati da soggetti che non ne sono i proprietari. In particolare, il comma 7, articolo 102, Tuir stabilisce che:

– in caso di locazione finanziaria (*leasing*), il *lessor* (che registra i ricavi derivanti dai canoni di locazione) deduce l'ammortamento in ciascun esercizio "*nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario*"; va da sé che, in questo caso, si deve considerare quale valore di riferimento la quota capitale, esclusi quindi gli interessi;

– diversamente, il *lessee*, indipendentemente dalla durata del contratto, potrà dedurre i canoni (costo) in un periodo almeno pari alla metà di quello previsto dai coefficienti *ex* D.M. 31 dicembre 1988.

Con specifico riferimento al locatore, ai fini della determinazione dell'ammortamento deducibile è necessario sottrarre dal costo storico del bene oggetto di locazione finanziaria l'eventuale prezzo di riscatto e ripartire la differenza lungo il periodo di ammortamento finanziario previsto contrattualmente; ovviamente, nel caso in cui il locatario dovesse recedere anticipatamente dal contratto, l'ammortamento residuo non potrebbe più essere ordinariamente dedotto (in quanto verrebbe meno l'utilizzo del bene) e si dovrebbe provvedere a:

– ricalcolare il piano di ammortamento, qualora il bene dovesse essere (ri)locato a un altro soggetto; questo, ovviamente, sulla base del nuovo periodo di ammortamento finanziario previsto nel nuovo contratto;

– eliminare contabilmente il bene, qualora ne venisse meno l'utilizzo.

ESEMPIO 2

Una società di *leasing* loca (contratto di *leasing* finanziario) a una società cartiera un impianto rotativo da stampa per carta in bobine. Il contratto di *leasing* prevede che la locazione abbia durata quadriennale, a decorrere dal 1° gennaio 2022. La società locataria appartiene al gruppo XV, specie 1a, del D.M. 31 dicembre 1988; l'impianto, pertanto, ha un coefficiente d'ammortamento pari al 20%. Il costo storico dell'impianto ammonta a 55.000 euro. Si assuma l'applicazione (molto semplificata) di un piano di ammortamento con rata costante ("*alla francese*"), senza *maxi* canone, senza alcun prezzo di riscatto, con rate semestrali e tasso di interesse annuo pari all'1,5%.

Si riporta nel seguito il piano di ammortamento del *leasing* e l'ammortamento fiscalmente deducibile in capo al *lessor*:

Periodo	Quota Capitale	Interessi	Tot. rata	Ammortamento deducibile
giugno 2022	6.696,55	412,50	7.109,05	
dicembre 2022	6.746,78	362,28	7.109,05	13.443,33
giugno 2023	6.797,38	311,68	7.109,05	
dicembre 2023	6.848,36	260,69	7.109,05	13.645,74
giugno 2024	6.899,72	209,33	7.109,05	
dicembre 2024	6.951,47	157,58	7.109,05	13.851,19
giugno 2025	7.003,61	105,45	7.109,05	
dicembre 2025	7.056,13	52,92	7.109,05	14.059,74
Totale	55.000	1.872,43	56.872,43	55.000

Il totale rata è facilmente calcolabile in *excel* con la seguente funzione: =RATA(0,75%,8,55000,,0)

Complessivamente, il *lessor* dedurrà un importo pari a 55.000 euro, ma l'ammortamento non sarà costante, bensì direttamente correlato con l'ammortamento finanziario del *leasing*.

Il *lessee* potrà dedurre i canoni senza alcun vincolo, in quanto la durata del *leasing* è superiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente ai coefficienti *ex* D.M. 31 dicembre 1988. Infatti:

Durata *leasing* (4 anni) > Metà periodo di ammortamento 20% (2,5 anni).

I coefficienti di ammortamento per gli affittuari (affitto d'azienda)

Com'è ovvio che sia, i conduttori di immobilizzazioni materiali non dovranno mai dedurre gli ammortamenti relativi ai beni condotti in locazione, ma potranno dedurre, nel rispetto della normativa fiscale, i canoni di locazione. Differente, invece, è il trattamento contabile e fiscale nel caso in cui oggetto di locazione (*rectius*, di affitto) sia l'intera azienda. Ai sensi dell'articolo 102, comma 8, Tuir, infatti:

> *"per le aziende date in affitto o in usufrutto le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario."*

Tale norma, per il già citato esplicito rimando dell'articolo 103, comma 4, Tuir, trova applicazione anche per i beni immateriali. Le quote di ammortamento devono essere calcolate in base al "*costo originale dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente*" (qualora siano stati parzialmente ammortizzati in precedenza, si considera, ai fini della deduzione delle quote di ammortamento in capo all'affittuario, il costo non ancora ammortizzato). Posto che gli ammortamenti, effettuati dall'affittuario, devono essere commisurati al costo originale dei beni (al netto degli eventuali ammortamenti già contabilizzati e dedotti dal concedente), l'utilizzatore è tenuto a richiedere copia del registro dei beni ammortizzabili (libro cespiti) al concedente, perlomeno per prendere visione della registrazione contabile dei cespiti oggetto di affitto in seno all'azienda, e tenere un proprio registro dove contabilizzare tutte le operazioni (inclusi gli ammortamenti) relative alla propria gestione (DRE Emilia Romagna, nota n. 42049/1996).
Da ultimo, si badi bene che le disposizioni di cui al comma 8, articolo 102, Tuir non trovano applicazione nei casi in cui, nel contratto d'affitto d'azienda, vi sia una deroga convenzionale alle norme dell'articolo 2561, cod. civ., concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili. Infatti, qualora il contratto prevedesse che l'onere connesso con il deperimento dei beni permanga in capo al concedente, gli ammortamenti dovrebbero essere dedotti esclusivamente dal concedente e non dall'affittuario, in quanto solo il primo sosterrebbe l'onere dell'obsolescenza e del deperimento dei beni presenti in seno all'azienda.

Differenziazione tra manutenzioni ordinarie e straordinarie

Degno di specifica menzione, in quanto molto più che comune, è il caso delle manutenzioni su beni di terzi. Infatti, numerosissimi nelle imprese italiane sono i casi in cui si operi quale conduttore/locatore di immobili, ma anche di impianti e macchinari, in ottemperanza a un contratto di locazione immobiliare, locazione operativa, ma anche locazione finanziaria (*leasing*).
Per comprendere questa specifica fattispecie, è bene preliminarmente fare una distinzione tra le manutenzioni straordinarie e incrementative del valore dei beni, che sarebbero contabilizzate quindi a incremento del valore dei beni (se non fossero oggetto di locazione), e le manutenzioni ordinarie, aventi funzione di "*mantenimento in buono stato*" dei beni, contabilizzate invece quali voci di costo (spesate nell'esercizio).
Un'idonea definizione delle differenti tipologie di spesa sostenute sui beni materiali è stata fornita dall'Oic 16, che ha precisato che:

> *"15. La manutenzione ordinaria è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie.*
> *16. La manutenzione straordinaria si sostanzia in ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile".*

Questa seconda casistica è particolarmente significativa, in quanto a essa possono essere assimilate (o meglio, in essa possono essere incluse) le spese sostenute dai conduttori/locatori/detentori – relative a immobili non detenuti a titolo di proprietà – che sarebbero incrementative del valore dei beni (e che, quindi, non essendo i beni iscritti nel libro cespiti dell'utilizzatore, devono essere contabilizzate quali "*immobilizzazioni immateriali*", come previsto dall'Oic 24), ma anche quelle inquadrabili come immobilizzazione autonoma e distinta, che deve essere quindi allibrata come autonoma "*immobilizzazione materiale*".

L'ammortamento sulle migliorie e le spese incrementative su beni di terzi

Un particolare e molto frequente caso di immobilizzazione, per l'appunto, è quello delle "*migliorie su beni di terzi*", capitalizzabili e iscrivibili tra le "*altre*" immobilizzazioni immateriali in quanto non "*separabili*", non solo oggettivamente, ma anche funzionalmente, in quanto prive di propria autonoma funzionalità, dai beni oggetto di locazione.

Come precisato dal citato Oic 24, il loro ammortamento:

> *"si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore".*

Ciò sta a significare che:

– se la locazione ha una durata superiore rispetto all'utilità futura della miglioria, il periodo di ammortamento sarà calcolato in base all'utilità futura della medesima;

– se la locazione ha una durata inferiore rispetto alla potenziale utilità futura del bene, il periodo di ammortamento sarà basato sulla durata contrattuale della locazione.

Recentemente, a tal riguardo, la Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. 3387/2020) ha fornito un importante chiarimento, precisando che:

> *"i costi di natura straordinaria sopportati al riguardo dal conduttore in vista della relativa utilità pluriennale ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, n. 5, cod. civ. possono (previo consenso del collegio sindacale, ove esistente) essere iscritti nell'attivo, anziché essere imputati in conto economico ... sulla base dell'indicazione di specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (si veda Cassazione n. 8344/2006). In quest'ultimo caso, in presenza di un piano di ammortamento redatto in relazione alla durata contrattuale della locazione deve tenersi allora conto soltanto della prima scadenza, e non anche del periodo di rinnovo, in quanto commisurata alla possibilità di utilizzazione delle opere in oggetto".*

Ciò sta a significare che è sempre necessario considerare il periodo inferiore tra durata contrattuale e utilizzazione potenziale delle migliorie oggetto di capitalizzazione. A tal fine, però, è fondamentale che il contribuente predisponga un piano di ammortamento coerente con l'utilizzabilità dei beni capitalizzati, che potrà quindi essere coincidente o meno con la durata del contratto di locazione, considerando solamente la prima scadenza contrattuale (non l'eventuale rinnovo, ove non dipendente dal conduttore) (Cassazione, sentenza n. 6288/2018).

Da ultimo, qualora il bene sia acquistato da parte del conduttore, l'importo iscritto tra le "*immobilizzazioni immateriali*" deve essere riclassificato tra le "*immobilizzazioni materiali*" a incremento del costo del bene acquisito, nel rispetto del limite del valore recuperabile del bene.

Pertanto, in caso di acquisto da parte del conduttore:

– se il valore netto contabile (VNC) delle migliorie su beni di terzi è inferiore rispetto al valore recuperabile del bene, viene iscritto tra le "*immobilizzazioni materiali*" il VNC;

– se il VNC delle migliorie su beni di terzi è superiore rispetto al valore recuperabile del bene, viene iscritto tra le "*immobilizzazioni materiali*" solamente il valore recuperabile del bene.

ESEMPIO 3

Il conduttore di un immobile adibito a farmacia sostiene nel 2022 spese di rifacimento della facciata (incluse le vetrine) dello stabile, per un importo pari a 110.000 euro. Il contratto di locazione decorreva dal 1° gennaio 2018 e aveva durata "*6+6*". Nel contratto di locazione, a tutela del locatario, il locatore si è impegnato a non recedere dal contratto per l'intera durata del contratto. L'ammortamento, pertanto, dovrà avere quale periodo ultimo di riferimento il 2029, essendo il periodo di rinnovo dipendente dal conduttore. Pertanto, l'ammortamento dovrà essere così calcolato:

2022	Migliorie beni terzi	a	Banca c/c	110.000	100.000
2022	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750

2023	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2024	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2025	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2026	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2027	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2028	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2029	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750

Somma complessiva degli ammortamenti dedotti al 31 dicembre 2029: 110.000 euro.

ESEMPIO 4

Il medesimo conduttore di cui all'esempio precedente, nel corso dell'anno 2027 decide di recedere dal contratto. Nel corso di quest'anno, il conduttore dell'immobile dovrà registrare una sopravvenienza passiva per un ammontare complessivamente pari agli ammortamenti residui. Pertanto, l'ammortamento dovrà essere così calcolato:

2022	Migliorie beni terzi	a	Banca c/c	110.000	110.000
2022	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2023	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2024	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2025	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2026	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2027	Sopravv. passive	a	Migliorie su beni di terzi	41.250	41.250

ESEMPIO 5

Nell'ipotesi in cui, sempre il medesimo conduttore di cui ai precedenti esempi, nel corso dell'anno 2027 avesse deciso di acquistare il bene oggetto di miglioria, le immobilizzazioni immateriali sarebbero state riclassificate quali immobilizzazioni materiali, a diretto incremento del costo del cespite, così come riportato nel seguito:

2022	Migliorie beni terzi	a	Banca c/c	110.000	110.000
2022	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2023	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2024	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2025	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2026	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2027	Imm. materiali	a	Migliorie su beni di terzi	41.250	41.250
2027	Ammortamento	a	Fondo ammortamento imm. materiali	625	625
2028	Ammortamento	a	Fondo ammortamento imm. materiali	1.250	1.250
2029	Ammortamento	a	Fondodo ammortamento imm. materiali	1.250	1.250

Si badi bene che una maggior vita utile dell'immobilizzazione materiale può prolungare la durata del periodo di ammortamento del medesimo (che è stato contabilizzato a diretto incremento del cespite oggetto di compravendita, ossia l'immobile commerciale adibito a farmacia). Nell'esempio rappresentato, la quota-parte dell'ammortamento riferito alla miglioria (che sarà un "*di cui*" del cespite) sarà dedotta in un periodo di 33 anni (con aliquota dimezzata nel primo anno).

ESEMPIO 6

Qualora, infine, nel corso dell'anno 2027 il conduttore avesse deciso di acquistare il bene oggetto di miglioria, il cui valore recuperabile, tuttavia, fosse ammontato a soli 20.000 euro, le immobilizzazioni immateriali sarebbero state riclassificate quali immobilizzazioni materiali, a diretto incremento del costo del cespite, così come riportato nel seguito:

2022	Migliorie beni terzi	a	Banca c/c	110.000	100.000
2022	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2023	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2024	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2025	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2026	Ammortamento	a	Migliorie su beni di terzi (fondo ammortamento)	13.750	13.750
2027	Imm. materiali	a	Migliorie su beni di terzi	41.250	41.250
2027	Svalut. imm. mat.	a	Imm. materiali	21.250	21.250
2027	Ammortamento	a	Fondo ammortamento imm. materiali	303,03	303,03
2028	Ammortamento	a	Fondo ammortamento imm. materiali	606,06	606,06
2029	Ammortamento	a	Fondo ammortamento imm. materiali	606,06	606,06

Conclusioni

La presente trattazione è stata funzionale a riepilogare le principali norme relative alla definizione dei coefficienti di ammortamento dei beni (e dei soggetti che possono dedurre, civilisticamente e fiscalmente, il costo) per i casi in cui l'utilizzatore dei medesimi (soprattutto materiali, ma anche immateriali) non coincida con il proprietario dei medesimi. A mero titolo esemplificativo, è questo il caso:

– della società di *leasing* che lochi (locazione finanziaria) dei beni a terzi;

– del soggetto che affitti un'azienda o un ramo d'azienda da un altro operatore commerciale (concedente);

– del soggetto che noleggi uno o più beni (impianti, macchinari o altro) a terzi;

– dell'utilizzatore di un bene (in base a un contratto di locazione o comodato d'uso) che apporti modifiche innovative e migliorie e provveda alla capitalizzazione delle medesime.

Non sono affatto rari – e per questo è stato predisposto questo riepilogo – i casi in cui l'Amministrazione finanziaria contesti l'operato delle attività commerciali per l'indebita deduzione dei canoni di ammortamento di questi beni. Ne è riprova la fiorente giurisprudenza in merito, che fortunatamente, specialmente nell'ultimo periodo, ha provveduto puntualmente a chiarire dei principi già delineati, sia dal Legislatore fiscale sia da quello civile (i Principi contabili italiani, infatti, possono ora ritenersi a tutti gli effetti fonte legislativa primaria), ma finora poco compresi. L'augurio più vivo, anche in seguito a pronunzie giurisprudenziali così chiare, è che l'attività accertativa e il conseguente contenzioso pendente, in un ambito così discrezionale come quello legato alla determinazione dell'utilità futura di un bene materiale (chi meglio del fruitore, infatti, può definire il periodo di utilizzabilità e deterioramento di un bene?), possano gradualmente ridursi.

SCHEDA DI SINTESI

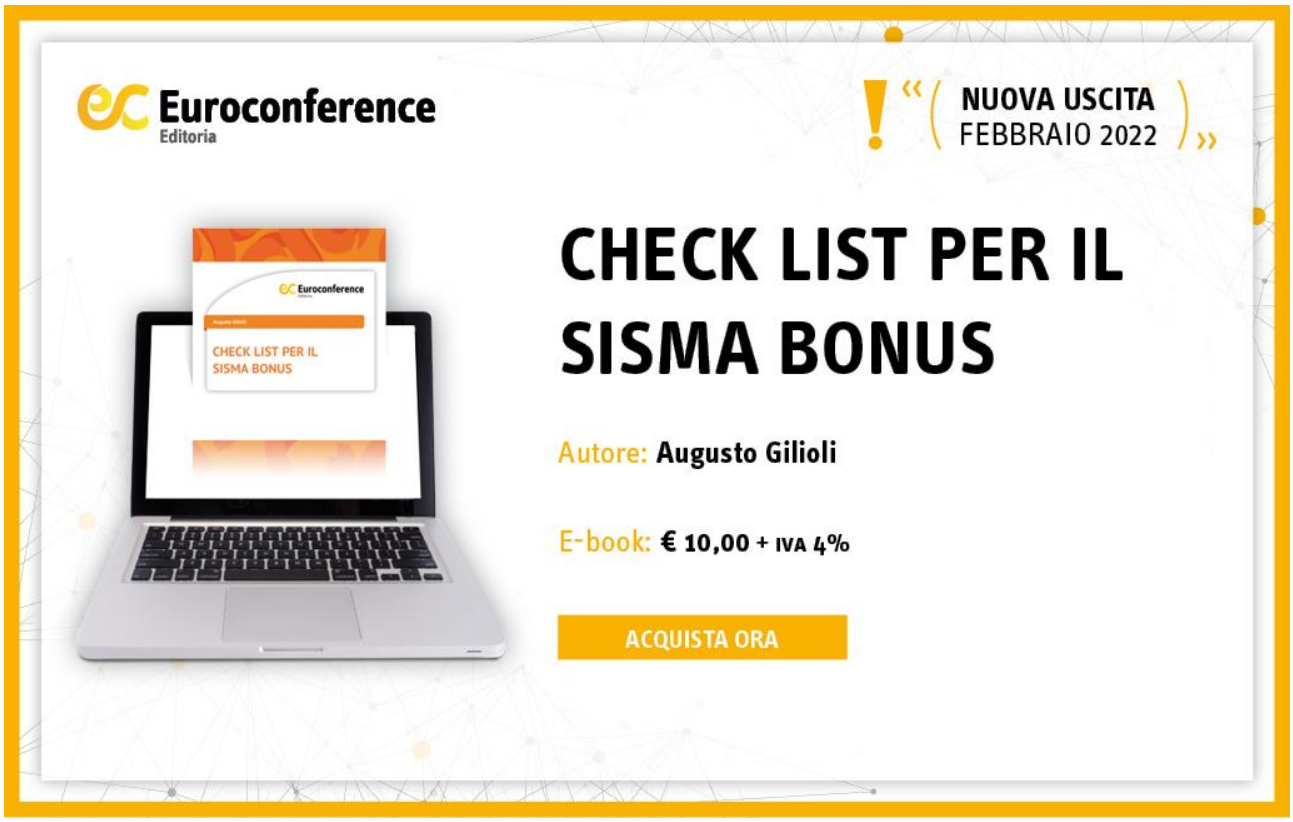
Preliminarmente, è fondamentale ricordare come in tutti i casi di locazione (finanziaria od operativa), affitto o comodato d'uso, i coefficienti d'ammortamento utilizzabili (stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo) devono sempre essere quelli riferiti al settore produttivo dell'utilizzatore dei beni.

Nella casistica specifica del *leasing*, il locatore deduce l'ammortamento dei beni "*nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario*" (senza considerare, quindi, gli interessi e utilizzando ai fini del calcolo la differenza tra costo storico del bene e prezzo di riscatto). Il conduttore, invece, potrà dedurre, indipendentemente dalla durata contrattuale, i canoni in un periodo pari almeno alla metà del periodo previsto applicando i coefficienti *ex* D.M. 31 dicembre 1988.

Ai sensi dell'articolo 102, comma 8, Tuir (e 103, comma 4, Tuir per esplicito rimando), i beni che vengono affittati unitariamente con l'azienda (o il ramo d'azienda) subiscono un processo di ammortamento contabile e fiscale che tiene conto del "*costo originale dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente*". Si rende pertanto necessario, in questo caso, richiedere al concedente copia del registro beni ammortizzabili.

Ulteriore e specifica fattispecie è l'iscrizione, tra le immobilizzazioni immateriali, delle migliorie su beni di terzi. Come precisato dall'Oic 24, il loro ammortamento "*si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore*". In caso di recesso dal contratto

di locazione, o di acquisto del cespite precedentemente oggetto di locazione, il precedente conduttore è tenuto alla contabilizzazione dell'accadimento, nel primo caso registrando una sopravvenienza passiva, nel secondo iscrivendo un'immobilizzazione materiale in luogo dell'immobilizzazione immateriale.



La circolare tributaria n. 7/2022

Profili Iva del "*conto lavoro*" *extra* UE

di Marco Peirolo – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 855/E/2021, è intervenuta per fornire chiarimenti in merito alle procedure da applicare per l'esportazione dei beni al di fuori della UE in conto lavoro e per la successiva reimportazione dei beni lavorati.

> In sintesi, è stato precisato che:
> – per l'esportazione di beni in conto lavoro senza il passaggio di proprietà, che non beneficia del regime di non imponibilità Iva previsto per le cessioni all'esportazione, è necessaria una "*lista valorizzata*" o un documento di trasporto;
> – la reimportazione dei beni lavorati è soggetta a Iva in dogana anche sul valore della lavorazione, ma per evitare la duplicazione dell'imposta dovuta al fatto che la lavorazione è imponibile in capo al committente italiano con il meccanismo del *reverse charge* sono previsti appositi rimedi.

Modalità di esportazione dei beni ai fini della lavorazione

> In caso di lavorazione in Paesi *extra* UE di beni che restano di proprietà dell'impresa italiana, si pone il problema dell'eventuale doppia imposizione della prestazione di lavorazione, in sede cioè sia di reimportazione dei beni lavorati in Italia, sia di autofatturazione della prestazione del terzista non residente; quest'ultima, infatti, siccome "*generica*", *ex* articolo 7-*ter*, D.P.R. 633/1972, si considera territorialmente rilevante in Italia secondo il criterio del Paese di stabilimento del committente.

Prima di esaminare questa problematica, occorre definire le modalità di invio all'estero dei beni in conto lavoro. A tal fine, gli operatori nazionali possono ricorrere:

– all'esportazione temporanea; oppure

– all'esportazione definitiva, senza passaggio della proprietà.

Il Dipartimento delle Dogane, riguardo al regime doganale applicabile in caso di invio in Paesi *extra* UE di beni per la lavorazione, senza trasferimento di proprietà, destinate a essere reintrodotte sottoforma di "*prodotti compensatori*", ha precisato che gli operatori economici[1]:

– in alternativa all'adozione del regime del "*perfezionamento passivo*", che consente di esportare temporaneamente merci comunitarie fuori dal territorio doganale della UE per sottoporle a trasformazione e reimportare i prodotti compensatori in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione;

– possono ricorrere al regime di esportazione definitiva, senza passaggio della proprietà, dei beni oggetto delle operazioni di compensazione, non sussistendo alcun obbligo di applicare il regime del perfezionamento passivo, che costituisce soltanto un'agevolazione per il richiedente, il quale ha facoltà di farvi o meno ricorso.

Di conseguenza, è possibile che le operazioni di esportazione per la lavorazione e reimportazione dei prodotti compensatori avvengano alla stregua di un'esportazione definitiva, senza peraltro che le medesime possano considerarsi, ai fini Iva, cessioni all'esportazione ai sensi dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, come si dirà anche nel prosieguo[2].

Prova dell'esportazione doganale dei beni in conto lavoro

In merito agli oneri documentali e di registrazione da osservare al fine di superare la presunzione di cessione di cui all'articolo 1, D.P.R. 441/1997, la risposta a interpello n. 855/E/2021 in commento ha ribadito che la presunzione non può considerarsi superata con l'emissione di una fattura "*pro forma*", dovendo essere utilizzato[3]:

– un documento contabile, consistente in un'apposita "*lista valorizzata su carta intestata*" (elenco descrittivo dei beni con i rispettivi valori) da registrare in uno specifico registro tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972;

– il documento di trasporto o di consegna, di cui all'articolo 1, comma 3, D.P.R. 472/1996, senza necessità di annotarlo nel predetto registro, in quanto, per comprovare la movimentazione dei beni, è sufficiente la conservazione, a norma del richiamato articolo 39, D.P.R. 633/1972, di idonea documentazione (documenti di trasporto, doganali o contabili).

[1] Cfr. nota n. 1248/1997.
[2] Cfr. circolare n. 156/E/1999.
[3] Cfr. nota n. 1248/D/1997, *cit.* e circolare n. 156/E/1999, *cit.*.

Prova dell'esportazione doganale dei beni in conto lavoro

> Per garantire la corrispondenza tra effetti fiscali ed effetti civilistici ed evitare ipotesi di vendita fittizia e conseguenti irregolarità fiscali, in caso di invio dei beni al di fuori della UE senza il trasferimento della proprietà, è necessario assicurarsi che, ai fini Iva, l'operazione descritta non appaia come una cessione all'esportazione, ai sensi dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972.
> Pertanto, la risposta a interpello n. 855/E/2021 ha confermato che la documentazione presentata dall'esportatore a corredo della bolletta di esportazione definitiva – vale a dire la lista valorizzata e il documento di trasporto – deve essere "*invalidata*" con la dicitura "*non valida ai fini dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972*".

Considerato che l'operazione di esportazione definitiva senza trasferimento del diritto di proprietà non attribuisce all'operatore nazionale il beneficio della non imponibilità, la stessa è irrilevante ai fini della formazione del *plafond* e dell'acquisizione dello *status* di esportatore abituale[4].

Determinazione della base imponibile dell'Iva all'importazione per i beni lavorati

Nei casi di esportazione temporanea e definitiva, con la reimportazione dei beni ottenuti dalla lavorazione, l'operatore italiano effettua un'importazione, soggetta a Iva ai sensi dell'articolo 67, comma 2, D.P.R. 633/1972, che richiama:

> *"le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima".*

Ai fini, tuttavia, della determinazione della base imponibile dell'Iva all'importazione, nell'ipotesi di:
– esportazione definitiva, si applicano i criteri previsti dall'articolo 69, comma 1, D.P.R. 633/1972 per le operazioni di immissione in libera pratica, sicché l'imposta è dovuta sul "*valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, a eccezione dell'Iva, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo*";
– esportazione temporanea, l'articolo 69, comma 2, D.P.R. 633/1972 dispone che l'imposta è dovuta sul maggiore valore assunto dai beni in dipendenza della lavorazione prestata in territorio extracomunitario, alla duplice condizione che:

[4] Cfr. risoluzione n. 19/E/2002.

- la reimportazione sia effettuata dallo stesso operatore che ha esportato i beni o da un terzo per suo conto;
- lo scarico della temporanea esportazione avvenga "*per identità*" e non "*per equivalenza*". Di conseguenza, in caso di cessione ad altro operatore italiano prima della reimportazione, la base imponibile si calcola sul "*valore pieno*" dei beni, vale a dire sul corrispettivo indicato nella fattura di vendita in possesso dell'operatore che effettua la reimportazione[5].

Dunque, per i beni temporaneamente esportati, non sempre la successiva reimportazione è soggetta a Iva sul solo maggiore valore assunto dalla merce a seguito della lavorazione, quando invece l'articolo 88, Direttiva 2006/112/CE esige che il trattamento Iva dei beni lavorati sia identico a quello applicabile se la lavorazione fosse stata effettuata all'interno dello Stato UE interessato (nella specie, in Italia).

La norma citata, infatti, dispone che:

> *"per i beni che sono stati esportati temporaneamente all'esterno della Comunità e che sono reimportati dopo aver formato oggetto, all'esterno della Comunità, di riparazione, trasformazione, adattamento, esecuzione e altre prestazioni di lavorazione od opera, gli Stati membri prendono provvedimenti per garantire che il trattamento fiscale riservato ai beni ottenuti, per quanto concerne l'Iva, sia lo stesso che sarebbe stato riservato ai beni in questione se dette operazioni fossero state eseguite nel loro territorio".*

Allo stesso tempo, sempre sul piano comunitario, l'articolo 144, Direttiva 2006/112/CE dispone che:

> *"gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni il cui valore è compreso nella base imponibile ...".*

La norma, in proposito, richiama l'articolo 86, § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE, che fa riferimento esclusivamente alle:

> *"spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione, nonché quelle risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nella Comunità, qualora quest'ultimo sia noto nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta".*

Tale norma, non richiamando espressamente le lavorazioni, parrebbe non giustificare la detassazione, in sede di autofatturazione, della prestazione resa dal terzista estero se i beni lavorati sono stati assoggettati all'Iva all'importazione sul loro "*valore pieno*".

[5] Cfr. risoluzione n. 4029/1989.

L'effetto distorsivo, cioè la doppia tassazione della lavorazione, può essere evitato – in caso sia di temporanea esportazione che di esportazione definitiva – ricorrendo alle indicazioni fornite dalla circolare n. 37/E/2011 (§ 5.1), ossia distinguendo a seconda che l'autofattura sia emessa anteriormente o successivamente alla reimportazione; sul punto, è dato osservare che il riferimento, da parte della circolare, all'integrazione della fattura ricevuta dall'operatore italiano è superflua, siccome il *reverse charge* relativo alla prestazione di lavorazione resa dal terzista stabilito al di fuori della UE si effettua con la procedura di autofatturazione, così come previsto dall'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972.
In buona sostanza, la dogana non applicherà l'Iva all'importazione solo se l'impresa nazionale dimostra di avere già assoggettato a imposta la lavorazione.

Procedure per la reimportazione dei beni lavorati in Paesi *extra* UE

Ipotizzando che i beni siano inviati al di fuori della UE in regime di temporanea esportazione (c.d. "*perfezionamento passivo*"), le modalità operative che l'impresa italiana deve seguire sono indicate dalla nota dell'Agenzia delle dogane n. 54819/2011.

Se l'autofattura (con addebito dell'Iva) è emessa prima della reimportazione, quando i prodotti compensatori, cioè risultanti dalla lavorazione, vengono dichiarati in dogana, l'operatore nazionale deve esibire:
– la fattura pro forma utilizzata per vincolare i beni precedentemente esportati in regime di perfezionamento passivo;
– la fattura del terzista estero;
– l'autofattura.

La dogana calcola l'Iva all'importazione, che deve essere indicata nella casella 47 della dichiarazione doganale (DAU-IMP), utilizzando il codice tributo "*405*", dalla quale va sottratta l'imposta relativa alla lavorazione già assolta dall'impresa con autofattura, da indicare nella stessa casella 47 con il codice tributo "*407*". Nell casella 44 del DAU-IMP devono essere indicati gli estremi dell'autofattura presentata in dogana per attestare l'avvenuto assolvimento dell'Iva sulla lavorazione.

Se, invece, l'autofattura (senza addebito dell'Iva) è emessa successivamente alla reimportazione, l'Iva all'importazione deve essere liquidata e pagata in dogana, salvo – ovviamente – che l'importatore presenti la dichiarazione d'intento in quanto esportatore abituale.

> La duplicazione d'imposta, in questa ipotesi, è evitata in sede di *reverse charge*, emettendo autofattura senza applicazione dell'Iva e con indicazione "*Iva assolta in dogana con documento doganale n. XY*".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la descritta procedura:

– scongiura la possibilità che la lavorazione resti detassata in caso di mancata reimportazione in Italia dei beni lavorati[6];

– è idonea a risolvere il problema di una eventuale doppia imposizione anche rispetto ad altre operazioni di natura doganale, come nelle ipotesi di:

- beni acquistati in un Paese *extra* UE, sottoposti a lavorazione sempre in territorio extracomunitario, con successiva importazione nella UE;
- esportazione definitiva di beni ai fini della lavorazione in territorio extracomunitario, senza trasferimento della proprietà, sulla scorta di una lista valorizzata, oppure di un documento di trasporto o di consegna, con successiva importazione nella UE.

> Nella risposta a interpello n. 855/E/2021 in commento, l'Agenzia delle entrate ha escluso che, nei casi in cui l'arrivo in dogana dei prodotti compensatori sia successivo a quello in cui andrebbe emessa l'autofattura per il relativo servizio di lavorazione, sia consentito "*ritardare*" l'emissione dell'autofattura e attendere l'arrivo in dogana dei prodotti compensatori al fine di assolvere al pagamento dell'imposta mediante la procedura doganale. Nella normativa di riferimento non è, infatti, prevista alcuna deroga alla procedura descritta circa l'applicazione dell'imposta in caso di prestazione di servizi resa da soggetto *extra* UE territorialmente rilevante in Italia. Pertanto, l'autofattura deve essere regolarmente emessa dal committente italiano ai sensi e nei termini di cui agli articoli 17 e 21, D.P.R. 633/1972, ovvero entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.
>
> Gli eventuali "*disallineamenti*" tra la base imponibile del servizio di lavorazione indicata nell'autofattura e la base imponibile del medesimo servizio calcolata in dogana, al momento della reimportazione dei prodotti compensatori, dovranno essere "*regolarizzati*" mediante l'emissione di note di variazione ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972.

Per concludere, si ricorda che:

– le esportazioni temporanee e definitive, ma senza passaggio della proprietà, ai fini della lavorazione costituiscono un'esportazione ai fini doganali, ma non anche una esportazione agli effetti dell'Iva;

[6] Cfr. nota n. 54819/D/2011, *cit.* e circolare n. 37/E/2011 (§ 5.1), *cit.*.

conseguentemente, non è possibile emettere fattura in regime di non imponibilità di cui all'articolo 8, D.P.R. 633/1972, sicché tali operazioni[7]:

- non creano *plafond* per l'acquisto e l'importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta;
- né concorrono a determinare lo *status* di esportatore abituale in capo all'impresa;

– le esportazioni definitive con passaggio della proprietà, invece, anche laddove il relativo corrispettivo sia pagato attraverso la compensazione finanziaria delle posizioni creditorie e debitorie intercorrenti tra le parti, configurano una cessione all'esportazione non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, per cui le stesse sono rilevanti ai fini[8]:

- sia della formazione del *plafond*;
- sia dell'acquisizione della qualifica di esportatore abituale.

Qualificazione dei servizi di lavorazione relativi ai beni lavorati in Paesi *extra* UE

> Infine, come chiarito dalla risposta a interpello n. 855/E/2021, i servizi di lavorazione relativi a beni oggetto di precedente esportazione al di fuori della UE non sono riconducibili alle prestazioni di servizi connesse con l'importazione dei beni il cui valore è ricompreso nella base imponibile, esenti da Iva ai sensi dell'articolo 144, Direttiva 2006/112/CE.
> Come, infatti, chiarito anche dal Comitato Iva, né l'articolo 144 né l'articolo 88, Direttiva 2006/112/CE possono essere utilizzati come "*base giuridica*" per l'esenzione dei servizi di lavorazione che vengono fisicamente effettuati al di fuori della UE ma sono ivi imponibili[9].

SCHEDA DI SINTESI

Nell'ipotesi in cui l'invio dei beni in conto lavoro al di fuori del territorio comunitario avvenga con la procedura doganale dell'esportazione definitiva senza passaggio della proprietà, l'operazione non dà luogo a una cessione all'esportazione in regime di non imponibilità Iva di cui all'articolo 8, comma 1, D.P.R. 633/1972, siccome l'effetto traslativo è considerato essenziale, salvo specifiche eccezioni, per l'applicazione del titolo di non imponibilità.

Per superare la presunzione di cessione di cui all'articolo 1, D.P.R. 441/1997, la fattura "*pro forma*" non è considerata valida, dovendo essere utilizzata un'apposita "*lista valorizzata su carta*

[7] Cfr. circolare n. 156/E/1999, *cit.*.
[8] Cfr. circolare n. 156/E/1999, *cit.*.
[9] Cfr. linee guida risultanti del 91° Comitato Iva del 10-12 maggio 2010.

intestata", cioè un elenco descrittivo dei beni con i rispettivi valori, da annotare in uno specifico registro tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972. In alternativa, si può ricorrere al documento di trasporto o di consegna, per il quale non è richiesta l'annotazione nel predetto registro.

La documentazione presentata dall'esportatore a corredo della bolletta di esportazione vale a dire la lista valorizzata e il documento di trasporto, deve essere "*invalidata*" con la dicitura "*non valida ai fini dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972*", con la conseguenza irrilevanza della medesima ai fini della formazione del *plafond* Iva e dell'acquisizione della qualifica di esportatore abituale.

Riguardo alla reimportazione dei beni *post* lavorazione, la valenza soltanto doganale dell'esportazione senza trasferimento del diritto di proprietà implica che, all'atto dell'importazione dei beni lavorati, la base imponibile Iva deve essere commisurata al valore doganale dei beni importati, comprensivo, quindi, anche della lavorazione.

Il servizio di lavorazione reso dal fornitore *extra* UE, oltre a concorrere alla determinazione della base imponibile dell'Iva all'importazione, è soggetto a imposta mediante la procedura di *reverse charge*, configurando una prestazione di servizi "*generica*", territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-*ter*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

Al fine di evitare la duplicazione d'imposta, ove il committente, anteriormente alla reimportazione, abbia applicato l'Iva sulla lavorazione tramite emissione di autofattura, al momento della reimportazione può documentalmente dimostrare l'avvenuto adempimento e, in tal caso, dall'Iva calcolata in dogana dovrà essere sottratta l'imposta già assolta per effetto del *reverse charge*. È, invece, esclusa la possibilità – nel caso in cui l'arrivo in dogana dei beni lavorati sia successivo a quello in cui andrebbe emessa l'autofattura per il relativo servizio di lavorazione – di "*ritardare*" l'emissione dell'autofattura al fine di assolvere al pagamento dell'imposta mediante la procedura doganale.

La circolare tributaria n. 7/2022

Intrasmissibilità delle sanzioni ai soci in caso di estinzione societaria

di Caterina Bruno – avvocato, pubblicista

A seguito dell'estinzione di una società le sanzioni amministrative a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie non si trasmettono ai soci e al liquidatore, trovando applicazione l'articolo 8, D.Lgs. 472/1997, in armonia con il principio della responsabilità personale codificato dall'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 472/1997 nonché, in materia societaria, l'articolo 7, comma 1, D.L. 269/2003 che introduce la regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie.

La fattispecie di causa

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 29112/2021 si è soffermata sul fenomeno successorio che si verifica allorquando in seguito all'estinzione societaria e conseguente cancellazione dal Registro Imprese le obbligazioni passive dell'ente si trasferiscono ai soci.

La pronuncia viene emessa dalla Corte di Cassazione al culmine di un contenzioso tributario concernente l'impugnazione di una cartella di pagamento notificata al socio di una cessata società cooperativa per obbligazioni tributarie relative all'anno 2005 assunte dalla medesima società.

Il ricorrente deduceva la violazione e omessa applicazione dell'articolo 7, D.L. 269/2003 convertito in L. 326/2003, per aver il giudice di appello omesso di rilevare la non assoggettabilità del contribuente, la cui responsabilità era stata accertata in virtù della sua qualità di *ex* socio della società di capitali estinta e autore delle violazioni, alle sanzioni irrogate.

La Suprema Corte nel dirimere la controversia fa riferimento ai principi statuiti dall'articolo 2, D.Lgs. 472/1997 e dall'articolo 7 D.L. 269/2003 in materia di riferibilità delle sanzioni amministrative tributarie.

La Cassazione si sofferma, inoltre, sull'efficacia costitutiva dell'estinzione societaria con particolare riferimento all'applicabilità dell'articolo 2495, cod. civ. per replicare all'eccezione del contribuente secondo il quale la mancata distribuzione di somme ai soci all'esito della liquidazione della società

sarebbe stata circostanza sufficiente a escludere la sua responsabilità, quale *ex* socio della stessa, per i debiti erariali da questa assunti.

La deroga al principio della responsabilità personale della sanzione

L'articolo 7, D.L. 269/1997 costituisce una deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione stabilito dall'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 472/1997 secondo cui in materia di sanzioni amministrative tributarie la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione, di cui il successivo articolo 8, D.Lgs. 472/1997 nell'introdurre, con riguardo alle sanzioni irrogate alle persone fisiche, il principio di intrasmissibilità della sanzione agli eredi, ne rappresenta il corollario.

> Analogamente l'articolo 7, D.L. 269/1997 introduce con riguardo alle sanzioni irrogate alle società o agli enti con personalità giuridica il principio della riferibilità esclusivamente alla persona giuridica delle sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica.

L'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'articolo 7, D.L. 269/1997 presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione dell'articolo 7, D.L. 269/1997 diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (cfr. Cassazione n. 12334/2019).

Più di recente il principio è stato ribadito anche dalla pronuncia della Cassazione n. 25757/2020 in cui si legge che:

> *"in tema di violazioni tributarie, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione di cui all'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 472/1997, prevista in caso di riferibilità della sanzione alla persona giuridica ex articolo 7, comma 1, D.L. 269/2003 (convertito con modificazioni dalla L.*

> *326/2003), si applica soltanto quando la persona fisica che ha realizzato la violazione abbia agito nell'interesse e a vantaggio della persona giuridica, effettiva beneficiaria della condotta".*

L'efficacia costitutiva della cancellazione societaria

L'articolo 2495, cod. civ. nel disciplinare la cancellazione delle società di capitali prevede, al comma 2, un fenomeno successorio di "*migrazione*" delle obbligazioni sociali dal soggetto estinto ai soci e insieme una limitazione di responsabilità dei soci stessi.

La disposizione normativa nella sua attuale formulazione[1] risente delle modifiche a opera del D.Lgs. 6/2003 con cui, in sede di riforma della disciplina delle società di capitali, il Legislatore ha inteso attribuire alla cancellazione della società (sia essa di capitali o di persone), una vera e propria "*efficacia costitutiva*" idonea a determinare da un lato, la totale estinzione della stessa e dall'altro, la possibilità di rifarsi esclusivamente sui soggetti fiscalmente responsabili (quindi soci, amministratori e liquidatori).

L'inserimento della locuzione "*ferma restando l'estinzione della società*" definisce l'efficacia costitutiva della norma rispetto alla quale, tuttavia, non sono mancate, in sede applicativa, *querelle* interpretative[2] per dissipare le quali la Suprema Corte di Cassazione è dovuta intervenire a Sezioni Unite nel 2010 con un trittico di sentenze[3] al fine di individuare la giusta interpretazione da attribuire all'articolo 2495, cod. civ., fondandola sul dato testuale della norma e statuendo i seguenti principi di diritto:

> *"a) in seguito a cancellazione dal Registro Imprese, la società deve intendersi estinta anche in presenza di crediti rimasti insoddisfatti e di rapporti giuridici non ancora definiti. Di fatto, con la cancellazione, l'ente da soggetto esistente, diviene totalmente inesistente ed è, pertanto, privo di legittimazione sostanziale e processuale;*
> *b) gli atti impositivi notificati alla società estinta devono considerarsi inesistenti e privi di ogni effetto giuridico; la cancellazione/estinzione della società ha, infatti, come effetto il venir meno della legittimazione attiva e passiva della stessa, nonché la preclusione per l'ufficio di emanare o notificare atti impositivi, o anche solo istruttori (inviti a comparire, pvc, etc.), nei confronti di soggetto estinto".*

---

[1] L'articolo 2495, cod. civ. nella sua attuale formulazione prevede che: "*Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro Imprese. Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società*".

[2] Vale la pena di segnalare che anteriormente alla riforma del diritto societario, entrata in vigore il 1° gennaio 2004, la Cassazione era solita ritenere che «*la cancellazione della società dal Registro Imprese non determina la sua estinzione, qualora siano ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali. Ne deriva che legittimamente l'Amministrazione finanziaria, in relazione a un rapporto tributario passibile di accertamento, fa valere la pretesa fiscale direttamente nei confronti della società e notifica l'avviso di accertamento al soggetto che la rappresentava prima della formale cancellazione (i.e.: il liquidatore), permanendo in quest'ultimo, per i rapporti non definiti o rimasti in sospeso, la relativa rappresentanza sostanziale e processuale*» (Cassazione n. 14147/2003 e n. 25472/2008). Di qui l'impatto enormemente innovativo della disposizione in commento, a tutto beneficio del contribuente.

[3] Cassazione, sentenze n. 4060/2010 n. 4061/2010 e n. 4062/2010.

> A seguito dell'intervenuta riforma societaria, dalla cancellazione in poi, dunque, gli atti impositivi avrebbero dovuto essere notificati ai soggetti fiscalmente responsabili (soci o liquidatori, sussistendone i presupposti) e non più alla società.

Successivamente, con la sentenza n. 7676/2012 la Cassazione ha posto l'accento sulla qualifica dei soci quali successori a titolo universale della società limitandone la responsabilità alle sole ipotesi in cui il socio avesse riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione. Per la Cassazione del 2012 la ripartizione di somme ai soci rappresentava non soltanto il limite quantitativo alla responsabilità degli stessi ma, altresì, la condizione affinché si verificasse la successione processuale nel giudizio già instaurato contro la società, posto che per la Corte il socio non è successore in quanto tale, ma lo diventa solamente qualora riscuota somme in base al bilancio finale di liquidazione[4].

Secondo la Suprema Corte, dunque, i creditori sociali avrebbero potuto comunque far valere la loro pretesa sia nei confronti dei soci (fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione), sia nei confronti dei liquidatori, qualora il mancato pagamento fosse dipeso da colpa degli stessi, come previsto dall'articolo 2495, cod. civ..

La tesi esposta con la sentenza n. 7676/2012 ha trovato conferma nelle successive sentenze del 2013 (n. 6070/2013; n. 6071/2013 e n. 6072/2013) le quali, pronunciandosi in ambito civile, hanno nuovamente chiarito che i soci succedono nei contenziosi e nei rapporti debitori della società, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, durante la vita sociale, essi fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (cfr. in tal senso anche le sentenze n. 396/2016 e n. 390/2016 della CTP di Lecce e la sentenza n. 7/2016 della CTR di Aosta).

Ebbene, con le sentenze del 2013 le Sezioni Unite tornando a pronunciarsi sulla sorte dei rapporti sostanziali e processuali pendenti al momento della cancellazione di una società dal Registro Imprese, hanno enunciato i seguenti principi di diritto:

> *"Dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. 6/2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal Registro Imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale si ha:*

[4] Di avviso contrario la sentenza n. 9110/2012 e più recentemente anche la sentenza n. 9094/2017 della Cassazione di cui diremo *infra* al cui orientamento si conforma l'ordinanza in commento per la quale i soci succedono nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione, indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione. Questo poiché la possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio supportano l'interesse del creditore a procurarsi un titolo nei confronti dei soci.

> *1. il trasferimento delle obbligazioni ai soci che ne rispondono nei limiti di quanto riscosso in conseguenza della liquidazione o senza limiti a seconda che, in pendenza dell'esistenza della società, essi avessero responsabilità limitata o illimitata per i debiti sociali;*
> *2. il trasferimento ai soci, in regime di contitolarità e di comunione indivisa, anche dei diritti e dei beni non facenti parte del bilancio di liquidazione della società estinta (oltre ovviamente a quelli compresi ma non liquidati), ma non pure delle mere pretese, anche se azionate o azionabili in giudizio e neppure dei diritti di credito che non siano ancora certi o liquidi[5] e la cui comprensione nel citato bilancio avrebbe richiesto una ulteriore attività (giudiziale ed extragiudiziale) il cui mancato espletamento da parte del liquidatore induce a ritenere che vi sia stata rinuncia da parte della società".*

Sul piano processuale le Sezioni Unite ribadiscono l'impossibilità che la società estinta agisca o venga convenuta in giudizio in quanto l'atto stesso della cancellazione impedisce che in un momento successivo la società possa essere convenuta in giudizio; inoltre, nel caso in cui l'estinzione avvenga in pendenza di processo, esso si intende interrotto *ex* articolo 299 e ss., c.p.c. e potrà essere riassunto per mezzo o avverso i singoli soci.

> Sul piano tributario, la richiamata interpretazione giurisprudenziale comporta che gli atti impositivi riferiti a una società estinta siano ritenuti giuridicamente inesistenti e, pertanto, improduttivi di effetti sia per la società stessa, sia per i liquidatori e i soci.

L'estinzione della società ai fini tributari

La difficoltà per il Fisco di recuperare eventuali crediti rimasti insoddisfatti nei confronti dei soggetti giuridici cessati, dovuta all'intempestività dell'azione degli organi di controllo, unita alla necessità di tutelare in maniera più incisiva il credito erariale, ha portato il Legislatore a modificare il delineato quadro normativo e interpretativo (certamente favorevole per il contribuente), inserendo una norma che modifica gli equilibri previgenti a esclusivo vantaggio del Fisco: l'articolo 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014 (c.d. "*decreto semplificazioni fiscali*").

La norma sancisce che:

> "ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, *l'estinzione della società di cui all'articolo 2495, cod. civ. ha effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro Imprese*".

[5] I crediti non compresi nel bilancio di liquidazione della società cessata si trasferiscono ai soci in regime di contitolarità a patto che siano liquidi ed esigibili e non in corso di accertamento giudiziale.

Ne consegue che dall'intervenuta modifica legislativa in poi, l'Amministrazione finanziaria può, entro i 5 anni successivi alla cancellazione dell'ente societario, notificare atti di accertamento e relative cartelle di pagamento, chiamando, altresì, a rispondere del mancato versamento di imposte e tributi e quindi dei rapporti pendenti (o comunque non definiti al momento in cui la società perde la propria soggettività giuridica e, conseguentemente, la definizione di ogni diritto e dovere nei confronti delle terze parti) i soci, gli amministratori e i liquidatori.

> La norma introduce un regime di sospensione degli effetti estintivi conseguenti alla cancellazione di una società dal Registro Imprese in virtù del quale, a partire dal 13 dicembre 2014[6], la cancellazione della società non avrà alcun effetto estintivo per un periodo di 5 anni dalla domanda di cancellazione ai fini degli atti di accertamento, riscossione, di contenzioso.

Una disposizione, questa, che va a esclusivo vantaggio del creditore erariale, come si è detto, poiché se per tutti gli altri creditori l'estinzione del soggetto giuridico è contestuale alla cancellazione, per l'Erario opera una c.d. *fictio iuris* in virtù della quale l'estinzione è procrastinata rispetto alla cancellazione del soggetto giuridico, garantendo al Fisco un intervallo temporale più lungo entro il quale definire la propria pretesa con la società contribuente[7].

> La società, dunque, ancorché cessata è "*finta esistente*" al solo scopo di poter essere colpita dai provvedimenti dell'Erario e dell'Inps per un periodo di 5 anni dalla richiesta di cancellazione alla conservatoria del Registro da parte del liquidatore.

La norma consente all'Amministrazione finanziaria di procedere esattamente come nei confronti di una società in vita, di trascurare quindi che la società oramai ha disperso il suo patrimonio, non ha più una struttura aziendale, che gli organi sociali e la sede sociale non esistono più.

Si aggiunga che nel previgente quadro normativo, l'Amministrazione finanziaria oltre all'accertamento preliminare definitivo del debito in capo alla società estinta, ai fini della riscossione doveva anche dimostrare:

– che il socio presso il quale si dirigeva la riscossione avesse a sua volta effettivamente ottenuto somme sulla base del bilancio finale di liquidazione della società;

– qualora intendesse procedere nei confronti del liquidatore, che questi avesse realmente violato una regola sul riparto dell'attivo rimasto, ad esempio soddisfacendo prima alcuni crediti che andavano

[6] Data di entrata in vigore del D.Lgs. 175/2014.

[7] Sebbene alcuni Autori abbiano obiettato che anche il quinquennio previsto dal Legislatore non potrebbe ritenersi sufficiente a garantire la definitività della pretesa erariale in pendenza di un contenzioso, atteso che le tempistiche per la conclusione di un giudizio tributario notoriamente superano i 5 anni.

soddisfatti solo dopo altri, oppure avesse disperso od occultato parte dell'attivo sociale (cfr. Cassazione n. 13259/2015).

A seguito delle intervenute modifiche normative, anche tale onere probatorio precedentemente ricadente sull'Amministrazione finanziaria non sussiste più.

Le società estinte e la responsabilità di soci, amministratori e liquidatori *ex* articolo 28, D.Lgs. 175/2014

L'articolo 28, D.Lgs. 175/2014 ("*Decreto Semplificazioni fiscali*") non si è solo limitato a disciplinare gli effetti fiscali e contributivi dell'estinzione delle società, ma è anche intervenuto modificando l'articolo 36, D.P.R. 602/1973 (disciplinante la responsabilità fiscale dei liquidatori, dei soci e degli amministratori) in senso, ancora una volta, favorevole all'Amministrazione finanziaria.

L'attuale formulazione dell'articolo 36, D.P.R. 602/1973[8], pertanto, al comma 1, adesso prevede che:

> *"I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari".*

Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Ebbene, stante le modifiche *de quibus*, è stata prevista la responsabilità personale dei liquidatori, nel caso in cui, salvo prova contraria, abbiano distribuito somme ai soci (in violazione dell'obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti) relative all'anno di liquidazione oppure ad anni precedenti o abbiano soddisfatto preliminarmente crediti di rango inferiore rispetto a quelli tributari.

> Con la circolare n. 31/E/2014 l'Agenzia delle entrate ha precisato che la disposizione in esame è volta a garantire una più compiuta tutela del credito erariale prevedendo una diretta responsabilità dei liquidatori delle società che hanno distribuito utili ai soci – in violazione dell'obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti – relativi all'anno di liquidazione oppure ad anni precedenti, salvo prova contraria.

In sostanza, laddove i liquidatori non riescano a dimostrare di aver assolto tutti gli oneri tributari, comprese le ritenute dei lavoratori dipendenti, prima dell'assegnazione dei beni ai soci, ovvero di non

[8] Cfr. come modificato dall'articolo 28, comma 5, D.Lgs. 175/2014.

aver estinto con precedenza crediti di rango inferiore in danno di quelli tributari, gli stessi risponderanno in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta, nei limiti dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Si assiste a un'inversione dell'onere della prova rispetto alla precedente formulazione della norma in cui la dimostrazione "*di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari*" incombe adesso sul liquidatore in deroga al principio di cui all'articolo 2697, cod. civ..

La responsabilità di soci e amministratori, invece – già prevista nei limiti delle somme e/o dei beni ricevuti nel corso della liquidazione o nel corso degli ultimi 2 periodi di imposta anteriori alla messa in liquidazione, fatte salve ulteriori responsabilità – è parametrata al valore dei beni sociali ricevuti, che si presume, salva prova contraria, proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato.

Da ultimo, si segnala che il comma 7, articolo 28, D.Lgs. 175/2014 ha modificato l'articolo 19, comma 1, D.Lgs. 46/1999 che individua le disposizioni del D.P.R. 602/1973 – recante la disciplina in materia di riscossione – che si applicano alle sole imposte sui redditi.

In particolare, viene eliminato il riferimento, ivi previsto, all'articolo 36, D.P.R. 602/1973 avente a oggetto la responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci dei soggetti Ires per le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, con la conseguenza che il regime di responsabilità avrà a oggetto tutte le imposte e non più solo le imposte dirette.

Le motivazioni dell'ordinanza della Cassazione n. 29112/2021

La Cassazione dopo aver accertato l'intervenuta estinzione della società cooperativa quale debitrice principale chiarisce che:

> *"in applicazione dell'articolo 8, D.Lgs. 472/1997 le sanzioni amministrative a carico delle società di capitali per la violazione di norme tributarie non si trasmettono ai soci e al liquidatore, in armonia con il principio della responsabilità personale, codificato dal D.Lgs. 472/1997 nonché, in materia societaria, con l'articolo 7, comma 1, D.L. 269/2003 che introduce la regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie (cfr. Cassazione n. 9094/2017)".*

Ciononostante la Corte, pur ritenendo la pretesa erariale illegittima quanto all'imputabilità delle sanzioni all'*ex* socio, ne conferma la legittimità in merito alle imposte non riscosse ritenendo infondato il motivo svolto dal contribuente sulla presunta violazione e mancata applicazione dell'articolo 2495, cod. civ..

Sul punto la Corte rammenta che:

> *"l'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal Registro Imprese, determina un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale le obbligazioni passive dell'ente non si estinguono - il che determinerebbe un ingiusto sacrificio del diritto dei creditori sociali - ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (cfr. per tutte, Cassazione n. 6070/2013)".*

Per tale ragione la Corte ha rigettato il motivo svolto dal ricorrente che si doleva del fatto che la Commissione Regionale avesse omesso di considerare che, in una situazione di sopravvenuta estinzione della società di capitali debitrice, la responsabilità dell'*ex* socio poteva essere affermata solo in caso di riscossione di somme all'esito della liquidazione e sino alla concorrenza del loro ammontare.

Per la Cassazione, conformemente ai propri precedenti giurisprudenziali (cfr. Cassazione n. 9094/2017 e n. 15035/2017), l'esistenza di un siffatto limite di responsabilità non è di ostacolo all'accertamento della fondatezza del credito erariale e alla precostituzione di un titolo nei confronti dei soci, non potendosi negare la sussistenza di un interesse dell'Amministrazione finanziaria a tali provvedimenti, avuto riguardo alla natura dinamica dell'interesse ad agire e, in particolare, alla possibilità che emergano sopravvenienze attive o anche semplicemente che sussistano beni e diritti non contemplati nel bilancio.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 7, D.L. 269/1997 costituisce una deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione postulando in materia societaria il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica.

La deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione di cui all'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 472/1997, prevista in caso di riferibilità della sanzione alla persona giuridica *ex* articolo 7, comma 1, D.L. 269/2003 si applica soltanto quando la persona fisica che ha realizzato la violazione abbia agito nell'interesse e a vantaggio della persona giuridica, effettiva beneficiaria della condotta.

L'articolo 2495, cod. civ. nel disciplinare la cancellazione delle società di capitali prevede, al comma 2, un fenomeno successorio di "*migrazione*" delle obbligazioni sociali dal soggetto estinto ai soci e insieme una limitazione di responsabilità dei soci stessi.

L'esistenza di un siffatto limite di responsabilità non è di ostacolo all'accertamento della fondatezza del credito erariale da parte dell'Amministrazione e alla precostituzione di un titolo nei confronti dei soci.

A seguito dell'estinzione di una società le sanzioni amministrative a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie non si trasmettono ai soci e al liquidatore, trovando applicazione l'articolo 7, comma 1, D.L. 269/2003 che introduce la regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie.

La circolare tributaria n. 7/2022

ESG: apripista per la qualità

di Giulio Bassi – dottore commercialista, revisore dei conti

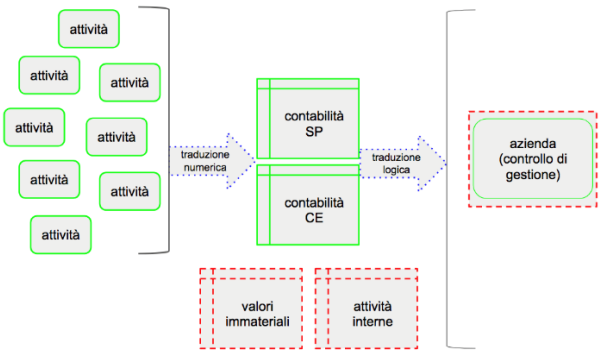
Premessa

Dal Rinascimento, periodo in cui vi sono evidenze dei primi libri teoretici sulla contabilità, a oggi la partita doppia si è arricchita, affinata, specializzata, integrata nell'economia e nella società come unico sistema per la rilevazione dei fatti aziendali.

Tutti sappiamo che la partita doppia non è altro che la trasformazione in numeri di ciò che avviene in azienda. Attraverso l'interpretazione dei numeri è possibile comprendere ciò che è successo in azienda e, in qualche modo, progettare la stessa affinché possa affrontare il futuro in modo più consapevole.

Il problema della contabilità è che si basa esclusivamente su 2 aspetti della gestione aziendale (patrimoniale ed economico) e, indirettamente, su un terzo (finanziario). Dal 1500 a oggi tuttavia l'economia è cambiata, la società è cambiata, gli scenari sono cambiati e dalla capacità dell'azienda di adeguarsi ai mutamenti dell'ambiente esterno (economico, politico e sociale) deriva essenzialmente la sua capacità di sopravvivere e crescere: in poche parole la sua "*sostenibilità*".

Sino a oggi i fatti aziendali (solo ed esclusivamente quelli generati da rapporti con l'esterno e solo quelli materialmente misurabili) venivano inizialmente interpretati mediante la loro trasformazione in numeri e la loro riconduzione agli unici 3 aspetti compresi dalla partita doppia (economico, patrimoniale e finanziario); successivamente, a consuntivo, i numeri venivano scomposti e reinterpretati per ottenere informazioni utili per la complessa gestione operativa. L'interpretazione dei numeri ricompone la realtà aziendale tentando di comprendere attraverso gli stessi anche tutti gli elementi immateriali e tutte le procedure interne che, di fatto, non sono rilevate in contabilità. Ovviamente la bontà dell'interpretazione dei dati diventa fondamentale per riuscire a ricostruire la realtà e fornire alla direzione informazioni utili alle successive decisioni.



Una metafora potrebbe aiutarci a comprendere meglio: ipotizziamo che ci chiedano di scrivere un articolo per una rivista cinese, ovviamente lo scriveremmo in italiano e poi la traduzione sarebbe affidata a un esperto della lingua che, ipotizziamo, attraverso una "*revisione*" potrebbe tradurre l'articolo "*fedelmente*". Ipotizziamo ora che l'articolo venga richiesto anche da una rivista italiana: cosa fareste? Recuperereste l'articolo originale o fareste ritradurre l'articolo cinese in italiano da un altro traduttore? La risposta è evidente: recuperereste l'articolo originale in italiano.

Ecco, un contabile ritradurrebbe l'articolo cinese in italiano tentando di "*interpretare*" gli ideogrammmi cinesi nel migliore dei modi. Tutto dipenderebbe dalla traduzione e si moltiplicherebbero oltre che gli errori anche i tempi di risposta per avere un articolo pubblicabile. Oramai tutti sappiamo che nella lingua cinese un ideogramma può avere significati completamente diversi se interpretati in un contesto diverso: non è lo stesso per i dati contabili?

Nel controllo di gestione il comportamento, sino a 50 anni fa, era quello di intermediare la realtà aziendale attraverso la contabilità, riconducendo a essa tutte le analisi dell'andamento e lasciando alla competenza dell'"*interprete*" la capacità di ricomprendere nell'analisi tutti quegli elementi che, pure importanti, non vengono direttamente rilevati in partita doppia. Molte aziende sono ancora oggi vincolate all'analisi dai dati finanziari, mentre i principali fattori competitivi dipendono da altri elementi "*qualitativi*" che non vengono rilevati dalla contabilità direttamente, ma solo attraverso l'interpretazione dei numeri.

Già 50 anni fa alcune aziende hanno intuito che la gestione aziendale, la sua analisi e la sua pianificazione non potevano essere limitate ai soli indicatori contabili (quelli che gli americani chiamano *financials*) e, di conseguenza, hanno iniziato un percorso che li ha messi in condizione, attraverso l'aggiunta di indicatori "*qualitativi*", di indirizzare la propria gestione verso obiettivi concreti, significativi, raggiungibili molto più efficacemente e velocemente rispetto alle aziende ancora vincolate all'analisi dei soli dati quantitativi.

Intendiamoci bene, la partita doppia e i dati "*quantitativi*" rimangono fondamentali per rappresentare nel suo globale l'azienda, ma a essi vanno aggiunti indicatori "*qualitativi*" che in modo diretto forniscano indicazioni di *performance* di quei fattori che non vengono scientificamente rappresentati in contabilità, pur essendo evidente la loro importanza gestionale: fidelizzazione della clientela, grado di coinvolgimento del personale, clima aziendale, valore della filiera dei fornitori, sensibilità ambientale, corretto funzionamento dei processi, capacità manageriale etc. e chi più ne ha più ne metta.

ESG

La recente sensibilità globale verso il futuro del nostro pianeta e del benessere della collettività mondiale ha sollecitato le aziende a prendere in considerazione non solo il valore creato per gli "*azionisti*" quanto anche quello prodotto per la collettività e per tutti quei soggetti che, in un modo o nell'altro, dovrebbero ricevere benefici dalle attività di un'azienda: dipendenti, ambiente sociale, ambiente naturale, filiera dei fornitori, clienti, media, etc.. Di conseguenza, a partire dagli anni 2000, si è iniziato a prendere in considerazione la necessità di tener controllati anche questi fattori per giudicare la quantità di valore creata da un'azienda. Il controllo di gestione viene pertanto coinvolto in tale processo richiedendo allo stesso di monitorare alcuni dati qualitativi che esprimano tali aspetti.

Sono nati, quindi, i fattori ESG (*Environmental, Social e Governance*), che nel corso degli ultimi 15 anni sono stati adottati da istituzioni politiche, istituzioni finanziarie e, a cascata, regolamentati da normative di vari Paesi.

Nel 2001 la Commissione Europea produce il "*Libro verde*" sulla SCR (*Social Corporate Responsibility*), nel quale si chiarisce che le aziende dovrebbero integrare, nelle loro operazioni commerciali e nei rapporti con le parti interessate, anche gli interessi sulle preoccupazioni ambientali e sociali. In poche parole, il "*Libro verde*" chiarisce che l'azienda non dovrebbe perseguire solo risultati di carattere economico ma anche risultati di carattere sociale (quelli che riguardano la soddisfazione di tutti i soggetti con i quali hanno rapporti) e risultati di carattere ambientale mirando a un equilibrio ecologico e dell'ecosistema.

Non basterebbe un libro per descrivere lo sviluppo istituzionale mondiale e normativo di tale fenomeno, ma forse si può sintetizzare con quei pochi riferimenti che attengono allo scopo del presente articolo.

Nel 2005 Kofi Annan riunisce un gruppo composto dai maggiori investitori mondiali (un centinaio circa) con i quali fissa i principi fondamentali del SRI (*Sustinable Responsible Investiment*) che diventeranno la base degli investimenti ESG.

Nel 2015 l'ONU, con la sottoscrizione di 193 Paesi, fissa in un'agenda (Agenda 2030) gli obiettivi per una crescita sostenibile dandosi 17 obiettivi fondamentali da raggiungere entro il 2030 e, cosa essenziale, si fissa l'obiettivo di giungere nel 2030 a 7 trilioni di dollari di investimenti sostenibili (ESG) nel mondo. Per dare un'idea dell'impatto finanziario ed economico di tale Agenda basti pensare che nel 2020 il PIL mondiale misurava malcontati 100.000 mld di dollari.

Ovviamente ogni Paese fornisce, come sempre succede all'avvio di tali profondi cambiamenti, diverse interpretazioni e diverse priorità rispetto ai 17 obiettivi fondamentali:

1. sconfiggere la povertà;
2. sconfiggere la fame;

3. salute e benessere;
4. istruzione di qualità;
5. parità di genere;
6. acqua pulita e servizi igienico-sanitari;
7. energia pulita e accessibile;
8. lavoro dignitoso e crescita economica;
9. imprese, innovazione e infrastrutture;
10. riduzione disuguaglianze;
11. città e comunità sostenibili;
12. consumo e produzione responsabili;
13. lotta contro il cambiamento climatico;
14. protezione della vita sott'acqua;
15. protezione della vita sulla terra;
16. pace e giustizia solide;
17. *partnership* per obiettivi.

In seguito questi obiettivi, attraverso diversi trattati e passi formali di varie istituzioni, iniziarono a diventare obblighi normativi: nel nostro Paese dal 2016 alcune imprese (aziende quotate e aziende del settore bancario/assicurativo) sono tenute, in ragione del recepimento di una Direttiva europea del 2014 (NFRD: *Non Financial Reporting Directive*), a una Dichiarazione non finanziaria (DNF) e quindi a un'informativa contenente non solo dati di carattere finanziario, ma anche dati "*qualitativi*" di determinati fattori ritenuti rilevanti dalla comunità internazionale, in ragione del percorso sopra ampiamente sintetizzato.

L'applicazione di tale normativa, com'è d'altronde naturale, ha creato confusione a causa dell'assenza di uno *standard* comune e di una scarsa diffusione degli obblighi a tal punto da indurre le istituzioni e la dottrina a studiare una sorta di informazione standardardizzata e a un allargamento degli obblighi.

Venendo a oggi, la UE ha adottato la proposta di Direttiva CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) per modificare la precedente direttiva con l'intento di ampliare la platea degli obbligati alla redazione della Dichiarazione non finanziaria e chiarirne gli obblighi.

Con questa nuova Direttiva saranno obbligate a presentare la DNF, oltre alle aziende quotate, anche quelle non quotate, ma con più di 250 dipendenti, fatturato superiore ai 50 ml di euro e attivo superiore a 43 ml di euro. Inoltre – e qui sta la grande innovazione – tali aziende dovranno ricomprendere i dati anche delle c.d. *supply chain* (filiere dei fornitori). Molte pmi italiane, per poter lavorare con le grandi

aziende, pur non superando i limiti, dovranno di fatto organizzarsi per predisporre i dati utili alla DNF dei propri clienti.

La morale è una sola, dove l'autonoma volontà dei soggetti (in questo caso le imprese) non arriva, lì arriva l'imposizione di legge. Il processo è lungo ma sicuramente l'obbligo si estenderà sempre di più ricomprendendo un numero di aziende sempre maggiore e fissando regole sempre più stringenti e specifiche. L'unica incognita è nel quanto dovremo attendere perché tale obbligo venga esteso alla globalità degli operatori. Quello che è certo è che, in un prossimo futuro, avremo regole precise su come predisporre la DNF per i nostri clienti esattamente con regole simili a quelle con le quali oggi siamo tenuti a rappresentare nel bilancio d'esercizio i dati patrimoniali ed economici, a redigere una Nota integrativa o la Relazione della gestione con contenuti puntualmente definiti dalla Legge e dai Principi contabili, in modo tale che i dati delle aziende siano facilmente comparabili tra di loro.

ESG e controllo di gestione

Cosa c'entrano i principi ESG con il controllo di gestione? Gli ESG sono indicatori qualitativi fondamentali che, visto l'interesse globale sulla sostenibilità, hanno ricevuto un'accelerazione elevata anche dal punto di vista normativo, a differenza di altri elementi qualitativi che, per quanto altrettanto importanti per la gestione aziendale, sono oggi solo timidamente applicati a seguito di blandi obblighi di legge (vedasi l'accenno nell'articolo 2428, cod. civ. a "*... gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale")* e solo da aziende che ne hanno compreso l'importanza per la loro sopravvivenza nel medio lungo periodo.

Mentre gli ESG diventeranno presto applicabili anche ad aziende di piccole e medie dimensioni e dovranno certamente essere ricompresi nei processi manageriali di controllo di gestione, altri indicatori altrettanto importanti sono ancora esclusi dai processi manageriali, pur essendo noti già da tempo alla tecnica aziendale.

Le metodologie OKR (*Objective and Key results*) e *Balanced Scorecard* sono, ben prima degli ESG, tecniche che integrano nel controllo di gestione dati "*quantitativi*" con dati "*qualitativi*" e rappresentano, per chi le applica, un forte *booster* competitivo di crescita. A ben vedere, la *Balanced scorecard* già negli anni '90 aveva indicato come fondamentale la misurazione di dati qualitativi, quali la soddisfazione e la fidelizzazione dei clienti, il funzionamento dei processi (e tra questi quindi della *supply chain*), il clima aziendale (e quindi la soddisfazione e la realizzazione personale e sociale dei dipendenti), l'innovazione

e in poche parole, almeno in parte e indirettamente, alcuni degli aspetti contenuti nell'Agenda 2030 dell'ONU.

L'obbligo di ricomprendere nei processi di controllo indicatori ESG aprirà indubbiamente la strada a un allargamento delle competenze del controllo di gestione che, oltre ai dati tradizionali finanziari, dovrà farsi carico di misurare anche una serie di altri indicatori "*qualitativi*": se già lo si deve fare per la normativa sugli ESG, perché non cogliere l'occasione di integrare il controllo di gestione su tutti quegli indicatori facilmente reperibili e più direttamente funzionali al raggiungimento della crescita di ogni azienda?

Da questo punto di vista gli indicatori ESG sono oggi un importante apripista per un'innovazione nei processi manageriali, anche e soprattutto delle pmi, che saranno tenute a misurare le loro *performance* non solo sui dati finanziari, ma anche su quelli qualitativi e relativi ai propri *assets* immateriali.

D'altra parte, una volta stabiliti alcuni precisi *standard*, gli ESG saranno facilmente integrabili nei sistemi di controllo di gestione di quelle aziende che già adottano sistemi manageriali come la *Balanced scorecard* o altri sistemi simili.

Il commercialista dovrà evolversi e la necessità di aggiornarsi sugli ESG indurrà a formare delle competenze, anche sulla scelta di indicatori utili non solo alla DNF, ma anche al monitoraggio qualitativo e a lungo termine di quei fattori immateriali e qualitativi che garantiscono il successo dell'azienda cliente nel medio lungo periodo.

Utilità degli indicatori ESG nella pratica aziendale

Oltre alla relazione tra controllo di gestione e indicatori ESG e alla funzione di questi per un'accelerazione nella transizione manageriale delle nostre imprese c'è un aspetto che viene generalmente sottovalutato perché fagocitato dal concetto di sostenibilità ambientale.

> Prima di essere indicatori per la sostenibilità ambientale, gli ESG sono indicatori utili e fondamentali per assicurare la continuità aziendale nel medio lungo periodo delle imprese, anche di minori dimensioni.

Gli ESG derivano dalla cernita che le istituzioni mondiali hanno fatto di quei fattori che già la pratica di alcune aziende di successo ha ritenuto fondamentali per la propria crescita.

Se per un attimo dimenticassimo gli ESG, dovremmo concentrarci su alcuni aspetti (3 i più importanti a parere dello scrivente) che definiscono all'interno di un'azienda se la stessa sta approcciando i rischi dell'economia globalizzata e, quindi il suo futuro, nel modo più corretto:

1. atteggiamento nei confronti della clientela, il valore che viene offerto e l'adeguamento dei propri obiettivi alle scelte di gusto del cliente;
2. atteggiamento nei confronti dei propri dipendenti e dell'ambiente socio-politico in cui vive l'azienda;
3. atteggiamento verso le istituzioni finanziarie che forniscono il fattore produttivo "*denaro*" e l'allineamento con le politiche di tali istituzioni.

Clientela

L'azienda crea prodotti e servizi per venderli a una determinata clientela. La clientela viene sempre più indirizzata al consumo da gusti e sensibilità personale che sfuggono alla pura logica del prezzo. Oggi è difficile che un cliente rimanga affezionato a un'azienda se è accertato l'utilizzo di pratiche odiose di sfruttamento di lavoro minorile, se viene accertato che l'attività è causa di forte impatto negativo sull'ambiente ecologico o, ancora, se si accerta la mancanza di rispetto dei più basilari diritti del lavoratore. Difficile è vedere, nel medio lungo termine, aziende di successo che creino prodotti incompatibili con una crescita ecosostenibile, mentre sempre maggiore successo hanno quelle aziende che dimostrano (e non solo dichiarano) il loro rispetto ai principi di utilizzo di un energia pulita, il loro rispetto nei confronti della vita sociale dei loro dipendenti, permettendo, per esempio, ai "*lavoratori donne*" di coniugare carriera e lavoro con vita famigliare, sostenendo la famiglia con sistemi di "*smart working*" indirizzati non tanto alla quantità delle ore ma a obiettivi concreti. Anche per aziende di medio piccole dimensioni, maggiore credito dal mercato di sbocco hanno (e avranno sempre di più) le aziende che si legano al territorio con programmi per la crescita sociale e per la lotta alla povertà: da questo punto di vista investimenti in attività sociali del territorio danno molta più visibilità e credibilità rispetto a generiche campagne pubblicitarie. Nel settore finanziario, questo aspetto è tanto maggiore quanto più le società che si occupano di investimenti finanziari sono state le prime a essere attratte da questa logica dall'"*Agenda 2030*" dell'ONU: gli investitori oggi, prima di impiegare propri capitali, vogliono sapere se le società in cui investono rispettano i parametri ESG. Molte società di *rating* ESG sono nate nel frattempo proprio per tentare di garantire una certa trasparenza nelle scelte degli investitori rispetto al fenomeno del "*green washing*".

La scelta di adottare, quindi, degli indicatori ESG rappresenta prima di tutto una necessità per le aziende che vogliono rimanere a lungo sul mercato e che ricercano la continuità nel segno del rispetto dei valori che la clientela richiede.

In poche parole, se un'azienda vuole crescere e avere un futuro assicurato, è bene che si adegui ai nuovi scenari nei quali la clientela richiede che il prodotto e il servizio siano accompagnati da fondamentali valori di sostenibilità.

Dipendenti e ambiente sociale

Con la rivoluzione informatica il lavoro umano negli ultimi trent'anni è profondamente modificato. Se fino agli anni '70 il principale problema poteva essere rendere efficiente e altamente produttivo il lavoro attraverso la standardizzazione e la specializzazione, oggi la robotica, l'informatizzazione e *internet* hanno sostituito quella parte di lavoro umano. Oggi tutta la parte "*materiale*" del lavoro è sostituita dalle macchine ed è invece rimasta (e diventata prevalente) quella parte di lavoro umano che si basa su creatività, innovazione, genialità, motivazione. Oggi, per essere produttivo, il dipendente non deve più essere come Charlie Chaplin in "*Tempi moderni*": quel lavoro lo fanno le macchine in modo molto più efficiente. Oggi il dipendente per essere produttivo deve liberare la propria inventiva, deve ragionare fuori dagli schemi così come le macchine non riescono ancora a fare, deve sentirsi a suo agio nell'ambiente di lavoro e le sue esigenze sociali e famigliari devono essere rispettate e valorizzate. Si moltiplicano aziende che adottano ambienti di lavoro dove sono previste zone di aggregazione, dove le mense sembrano più caffè alla moda e punti di incontro di compagnie di amici, dove il verde circonda gli uffici e dove si possono trovare luoghi di svago, per muoversi, palestre, asili nido e campi da tennis. Certo non tutte le aziende possono ambire agli ambienti garantiti da Microsoft o da Apple, ma certo tutte le aziende possono indirizzare maggiore attenzione a quanto il dipendente sia motivato, si senta valorizzato, sia in grado di esprimere le proprie potenzialità e qualità, di quanto cresca professionalmente e personalmente. Studi hanno chiarito che un clima aziendale positivo permette alle aziende di raggiungere:

a) + 10% soddisfazione della clientela;

b) + 17% produttività;

c) + 20% dei ricavi;

d) + 21% di utili,

oltre che, ovviamente, a una sensibile diminuzione dell'assenteismo, del *turnover*, degli incidenti sul lavoro e dei difetti di qualità dei prodotti/servizi.

In poche parole, se un'azienda vuole crescere e avere un futuro assicurato, è bene che si adegui ai nuovi scenari nei quali il clima aziendale e l'attenzione all'innovazione siano centrali nella gestione del

personale: tanto più il personale si trova bene in azienda, quanto più elevato sarà il suo contributo alla crescita aziendale anche nel medio lungo termine.

Il mercato finanziario

Va compreso che, se nel 2005 si riuniscono i principali finanziatori del mondo e decidono di promuovere gli investimenti in aziende attente ai valori ESG, tutto ciò ha impattato, in fondo alla catena finanziaria, anche sulle nostre piccole e medie aziende. Se nel 2020 sono stati destinati nel mondo 3 mld di mld per investimenti ESG, nel 2030 diventeranno 7mld di mld. Il dato è molto concreto, perché i soldi dalle banche centrali vanno agli investitori istituzionali e no, a istituzioni politiche, a ministeri, a banche del territorio e, infine, a imprenditori. Le linee guida EBA (*European Banking Autority*), diventate operative nel luglio di quest'anno, sono chiare a questo proposito: per valutare la capacità di sostenibilità di un finanziamento e quindi di continuità aziendale, gli istituti di credito dovranno valutare tra le altre cose anche l'adeguatezza dell'azienda rispetto ai principi di crescita sostenibile e, quindi, la conformità rispetto agli obiettivi di sostenibilità accertabili attraverso gli indicatori ESG. Tradotto in poche parole, i soldi dalle banche andranno molto più facilmente, a parità di parametri finanziari, a quelle aziende che potranno certificare la loro attenzione all'ambiente, al sociale e alla trasparenza della *governance*.
Se si guarda a quanto programmato nel PNRR (Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza) dal nostro Governo e dal Governo degli altri Paesi industrializzati si riescono a comprendere e apprezzare, anche dal punto di vista aziendale, le logiche di redistribuzione dei fondi, ben oltre quelle che sono le momentanee scelte politiche. Nel PNRR i soldi verranno distribuiti a quelle attività che garantiranno i principi di crescita sostenibile.
In poche parole, chi adeguerà i propri sistemi di controllo e di gestione a valori, principi ESG e li monitorerà costantemente, avrà maggiore facilità a reperire fondi da istituzioni, banche, investitori e fondi di investimento.
Per queste 3 ragioni, prima di costituire un obbligo di legge, rappresentare in un'informativa integrata gli ESG è un obbligo aziendale e un'opportunità che le aziende non devono farsi sfuggire, per indirizzare la propria attività verso la continuità sostenibile.

Conclusioni

Adeguarsi alle nuove direttive della comunità economica, che prevedono un approfondito interesse della gestione aziendale per indicatori ESG, non è semplicemente un obbligo legislativo, ma soprattutto è un'opportunità che oggi le aziende hanno per introdurre nella loro gestione sistemi di controllo di

gestione che si basino non solo su indicatori finanziari, ma anche su indicatori qualitativi. Sebbene originariamente non comprenda direttamente e appieno gli indicatori ESG, la *Balanced scorecard* può essere facilmente adeguata per ricomprendere nei suoi KPI anche quelle informazioni qualitative che, prima o poi, saranno parte integrante dell'informativa che tutte le aziende dovranno fornire al pubblico. Adeguarsi oggi vuol dire assicurarsi vantaggi competitivi che hanno benefici influssi a lungo termine sia nei rapporti con il mercato di sbocco (clienti), sia nell'adeguatezza dei processi (*supply chain*), sia nell'efficienza del lavoro e nell'innovazione e, infine, nella maggiore facilità nel reperire le risorse finanziarie necessarie alla propria crescita.

Ne deriva, di conseguenza, che i professionisti che oggi si occupano d'informativa finanziaria dovranno ben presto integrare le loro conoscenze aggiungendo competenze per implementare nelle aziende sistemi di controllo di gestione dei fattori ESG e tutti gli altri fattori strategici che in azienda garantiscono continuità e successo.

SCHEDA DI SINTESI

La partita doppia non è più in grado oggi di dare una rappresentazione completa della realtà aziendale, ma deve essere integrata con la rilevazione di elementi immateriali e fatti extracontabili.

La rappresentazione finanziaria è la semplice traduzione dell'azienda in numeri. L'interpretazione dei numeri non fa che svolgere il processo inverso, ricostruendo dai numeri l'azienda con il limite che non tutti i fatti dell'azienda vengono tradotti in contabilità.

Il processo di affermazione dei principi ESG è iniziato nei primi anni 2000 e, attraverso vari passaggi, oggi impone alle aziende di grandi dimensioni la rilevazione di indici ESG in un'informativa non finanziaria.

Gli obblighi di rilevazione di elementi qualitativi ESG con la Direttiva UE CSRD si estenderanno anche alle filiere e quindi ad aziende pmi. In un prossimo futuro tali informazioni rappresenteranno uno *standard* per tutte le imprese.

L'obbligo di rilevazione di indicatori ESG agevola e spinge le aziende a rivolgere la propria attenzione a un più ampio spettro di indicatori non finanziari (non solo ESG), agevolando quindi l'inserimento di moderni sistemi di controllo di gestione anche nelle pmi.

<table>
<tr><th colspan="4">Irap: dal 2022 esclusione per gli individuali</th></tr>
<tr><td colspan="4">Il provvedimento n. 30729 del 31 gennaio 2022 ha approvato il modello IRAP 2022 per l'anno 2021</td></tr>
<tr><td colspan="4">Presupposto: esercizio abituale di attività autonomamente organizzate</td></tr>
<tr><td colspan="4">La Legge di Bilancio 2022 (L. 234/2021) all'articolo 1, comma 8 ha eliminato l'Irap a partire dal periodo d'imposta 2022 per</td></tr>
<tr><td colspan="2">persone fisiche esercenti attività commerciali (ditte individuali e imprese familiari - chiarimento Telefisco 2022)</td><td colspan="2" rowspan="3">persone fisiche esercenti arti e professioni (professionisti)</td></tr>
<tr><td colspan="2">da ricordare che l'ordinanza della Cassazione n. 1535/2021 aveva disposto l'assoggettamento a Irap dell'imprenditore promotore finanziario che si avvaleva della collaborazione del figlio e con più sedi operative poiché configurava un'impresa familiare</td></tr>
<tr><td colspan="2">Dal 2022 non sarà più soggetto Irap</td></tr>
<tr><th colspan="4">Restano soggetti passivi Irap</th></tr>
<tr><td rowspan="2">società di persone</td><td rowspan="2">società di capitali</td><td>studi associati</td><td rowspan="2">società tra professionisti</td></tr>
<tr><td>A meno che non si dimostri che l'attività non venga svolta in forma associata ma autonomamente dai singoli professionisti individualmente (Cassazione, ordinanza n. 39578/2021)</td></tr>
<tr><td colspan="4">Modello IRAP 2022 per ditte individuali e professionisti - ultimo modello da presentare, al fine di versare il saldo Irap 2021. Nessun acconto 2022.</td></tr>
<tr><td colspan="4">Quadro IS – Sezione XVIII - Aiuti di Stato - Eliminati i codici 8 e 10 del Modello Irap 2021</td></tr>
<tr><td colspan="2">Codice 8 - prevedeva la detassazione dei contributi e indennità erogate causa Covid-19</td><td colspan="2">Codice 10 - prevedeva l'esenzione dal versamento della I rata dell'acconto Irap 2020</td></tr>
<tr><td colspan="2">Con un'avvertenza del 27 luglio 2021 l'Agenzia delle entrate, a seguito della soppressione del comma 2, articolo 10-bis, D.L. 137/2020, ha disposto che non era dovuta l'indicazione dei suddetti contributi (e dei loro importi) nel riquadro degli aiuti di Stato</td><td colspan="2" rowspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="2">Fermo restando che l'invio del modello con l'indicazione non implica una correzione</td></tr>
</table>

La circolare tributaria n. 7/2022

La cessione esente *una tantum* da parte del costruttore dell'immobile genera *pro rata* di detrazione Iva

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl ha completato a marzo 2015 un complesso costituito da 20 villette a schiera.

Di queste, 15 sono state cedute entro i 5 anni dalla fine dei lavori con applicazione obbligatoria dell'Iva, mentre altre 4 sono state cedute successivamente esercitando l'opzione per l'applicazione dell'Iva.

A febbraio è stata ricevuta una proposta per la cessione dell'ultima unità immobiliare, ma l'acquirente subordina la proposta al fatto che la cessione avvenga in esenzione da Iva.

A tale fine si chiede se sia possibile evitare gli effetti negativi sulla detrazione causati dal *pro rata* e dalla rettifica della detrazione considerando tale cessione occasionale, posto che tutte le precedenti cessioni sono state effettuate con l'applicazione dell'imponibilità Iva?

La soluzione

Le operazioni attive che riguardano gli immobili sono governate dall'esenzione prevista dall'articolo 10, D.P.R. 633/1972. In particolare:

– il punto 8) prevede che le locazioni di terreni e aziende agricole, nonché di fabbricati, comprese le pertinenze, sono caratterizzate dall'esenzione. In relazione ai fabbricati abitativi, possono esercitare l'opzione per l'applicazione dell'Iva le imprese costruttrici degli stessi così come le imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), D.P.R. 380/2001; l'opzione per l'Iva può anche essere esercitata in relazione agli alloggi sociali di cui al D.M. 22 aprile 2008. È, inoltre, ammessa una generale possibilità di esercitare l'opzione in relazione ai fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;

– il punto 8-*bis* regola invece le cessioni dei fabbricati abitativi. Queste risultano infatti caratterizzate dall'esenzione, a eccezione delle cessioni poste in essere dal costruttore ovvero dal soggetto che su

tale immobile ha effettuato interventi di recupero, nel qual caso l'operazione risulta obbligatoriamente imponibile entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento; oltre i 5 anni la cessione può essere imponibile per opzione. Sono imponibili per opzione anche le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali;

– il punto 8-*ter* è invece dedicato alla cessione dei fabbricati strumentali. Tali cessioni sono imponibili per obbligo quando la cessione è realizzata dal costruttore ovvero dal soggetto che vi ha effettuato interventi di recupero, entro 5 anni dalla fine dei lavori; in tutti gli altri casi la cessione è esente con la possibilità di esercitare l'opzione per l'imponibilità.

Il fatto di porre in essere operazioni esenti porta con sé, almeno in prima battuta, l'applicazione del *pro rata* di detrazione sugli acquisti. Il comma 5, articolo 19, D.P.R. 633/1972 stabilisce che, ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo a operazioni esenti ai sensi del richiamato articolo 10, D.P.R. 633/1972 il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972.

Il comma 1, articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972 stabilisce che la percentuale di detrazione è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

Il successivo comma 2 individuale le operazioni esenti che non impattano nel calcolo del *pro rata* di detrazione.

Limitando il ragionamento al campo immobiliare, eccettuando la cessione del fabbricato ammortizzabile, che risulta di per sé esclusa dall'elaborazione del rapporto di cui all'articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972, negli altri casi la cessione esente innesca il *pro rata*, con le note conseguenze in tema di detrazione.

Tra le operazioni escluse dal calcolo del *pro rata*, vanno però annoverate anche le operazioni che *"non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo"*; occorre quindi chiedersi quando una operazione può considerarsi occasionale, perché in tal caso non si avrebbero conseguenze in relazione alla detrazione assolta sugli acquisti nell'anno. Analogamente, sono escluse dal *pro rata* anche le operazioni accessorie alle operazioni imponibili.

Con riferimento alla situazione dei costruttori, occorre ricordare quanto affermato dalla risoluzione n. 112/E/2008: in tale documento si afferma che la cessione di un fabbricato in regime di esenzione Iva da parte di un'impresa di costruzione rientra nel calcolo del *pro rata* in quanto le cessioni di fabbricati,

imponibili o esenti, costituiscono *"espressione di un'unica attività contraddistinta dallo stesso codice statistico"*. Pertanto, se un costruttore normalmente cede applicando l'Iva, qualora effettui una cessione applicando l'esenzione non ha diritto di invocare l'occasionalità, posto che si tratta di una medesima tipologia di attività per la quale semplicemente è stato applicato un diverso trattamento.

In altre parole, l'occasionalità non attiene al trattamento Iva applicato, ma al contrario alla tipologia di operazione realizzata.

La cessione di un'unità abitativa da parte del costruttore/ristrutturatore dell'immobile, effettuata dopo il decorso del quinquennio dalla data di ultimazione della costruzione, e, quindi, in regime di esenzione Iva, concorre alla determinazione del *pro rata* di detraibilità, ai sensi dell'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 nell'anno della vendita.

Conseguentemente, si innesca anche la rettifica della detrazione da cambio di *pro rata* in relazione ai beni posseduti (per quelli ceduti va rettificata l'imposta in relazione a tutti i decimi che mancano al completamento del decennio di monitoraggio per i beni immobili, ovvero ai quinti residui in relazione ai beni mobili).

NEWS
Euroconference
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

L'**informazione quotidiana**, attenta e completa, disponibile **gratuitamente**

NOTIZIE E APPROFONDIMENTI PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA

IscriviTi alla mailing list e rimani informato su tutte le news

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
Fabio Landuzzi
Guido Martinelli
Sergio Pellegrino
Luigi Scappini

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

REDAZIONE
Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2022
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.
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.