Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi 3

Giurisprudenza in sintesi 6

Il focus giurisprudenziale

Limitazioni alla forza attrattiva del reddito di lavoro dipendente rispetto ai risarcimenti datoriali

di Mara Pilla 12

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Il termine d'impugnazione della sentenza digitale

di Mara Pilla 15

Focus

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

di Gianfranco Antico 18

Iva

Prestazioni sanitarie esenti e utilizzo del mandato senza rappresentanza

di Alberto Tiziani 29

L'aliquota Iva delle operazioni complesse con prezzo unico

di Marco Peirolo 40

Pro rata di detrazione Iva e dichiarazione annuale

di Carlo Bertacca 46

Societario

Amministratori investiti di particolari cariche. Cambio di direzione della giurisprudenza?

di Giuseppe de Falco 60

Schemi di sintesi

Forfettari 2022 78

Il caso risolto

Ristrutturazione di fabbricato abitativo: la detrazione è ammessa solo al termine dei lavori
di Centro studi tributari 79

Scadenzario

Principali scadenze dal 1° al 15 marzo 2022 82

La circolare tributaria n. 8/2022

Adempimenti

Memorizzazione e trasmissione dei dati delle *vending machine*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 88/E del 22 febbraio 2022, in tema di *vending machine* e corretta memorizzazione e trasmissione dei dati dei corrispettivi ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2, D.Lgs. 127/2015, ha chiarito che nell'ipotesi in cui la medesima operazione sia "*certificata*" mediante l'invio dei corrispettivi direttamente dai "*distributori automatici*" e anche con fattura elettronica, perché richiesta dal cliente - è plausibile l'annotazione nella sola contabilità generale delle fatture elettroniche emesse in relazione a quei corrispettivi incassati mediante la "*Torre di ricarica*" per ricaricare le tessere associate ai clienti *business*, a condizione che il contribuente sia sempre in grado - anche in caso di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria – di dimostrare il collegamento e la riconciliazione puntuale degli importi memorizzati nel sistema *Master* della *vending machine* e quelli certificati con la fattura elettronica; ciò al fine di evitare la duplicazione, nella liquidazione Iva, di importi già memorizzati elettronicamente e trasmessi telematicamente *ex* articolo 2, comma 2, D.Lgs. 127/2015.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 88/E/2022

Requisiti per l'abilitazione a Entratel

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 87/E del 21 febbraio 2022, confermando i precedenti chiarimenti contenuti nella risposta a interpello n. 79/E/2022, ha ribadito che una società con attività principale la consulenza aziendale (codice ATECO 702209) e secondaria l'elaborazione dati contabili (codice ATECO 631111) può essere abilitata al servizio Entratel solo per l'invio telematico delle dichiarazioni a condizione che l'attività secondaria sia svolta con abitualità. In parziale modifica, invece, di quanto affermato con la risposta n. 79/E/2022 richiamata, è stato chiarito che l'amministratore unico può essere abilitato all'invio nel caso in cui possieda una partita Iva attiva e un codice ATECO che qualifichi l'attività esercitata come "*consulenza fiscale*" o attività a essa affine.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 87/E/2022

Aiuti

In Gazzetta il decreto per gli aiuti alla ristorazione collettiva

Il decreto Mise, di concerto con il Mef, del 21 dicembre 2021, attuativo dell'articolo 43-*bis*, D.L. 73/2021, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 44 del 22 febbraio 2022. Con il decreto vengono individuati criteri e modalità per l'erogazione dei contributi alle imprese operanti nei servizi di ristorazione collettiva.

Mise, decreto, 23/12/2021

Irpef

Primi chiarimenti sulla rimodulazione dell'Irpef

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022, ha offerto i primi chiarimenti in riferimento alle modifiche apportate all'Irpef a mezzo della Legge di Bilancio per il 2022. In riferimento

alla rimodulazione delle detrazioni per carichi di lavoro, è stato precisato che, ai fini del calcolo delle detrazioni per lavoro dipendente, non vanno computati i giorni di assenza ingiustificata per violazione dell'obbligo di possesso della certificazione verde Covid-19. In riferimento alla rimodulazione del trattamento integrativo (ossia il *bonus* di 100 euro mensili che viene riconosciuto quanto non si supera un determinato limite reddituale), è stato precisato che il trattamento integrativo va riconosciuto dai sostituti d'imposta in via automatica, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei sostituiti, sulla base dei dati in proprio possesso. Il sostituto d'imposta non procede all'erogazione del trattamento integrativo nel caso in cui il lavoratore abbia espressamente formulato una richiesta in tal senso Tale trattamento va attribuito dai sostituti d'imposta ripartendone i relativi importi sulle retribuzioni relative a prestazioni rese a decorrere dal 1° gennaio 2022 e verificandone in sede di conguaglio la relativa spettanza (il recupero in sede di conguaglio viene rateizzato qualora l'importo superi i 60 euro). I contribuenti aventi diritto al trattamento integrativo, le cui remunerazioni sono erogate da un soggetto che non è sostituto d'imposta, possono richiedere il predetto beneficio nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di riferimento. L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, ricordato che:
- la nuova disciplina ha riflessi anche sulle addizionali regionali e comunali Irpef, per cui sono stati prorogati i termini a favore degli enti locali per approvare le modifiche ai regolamenti;
- qualora i sostituti non siano stati in grado di applicare tempestivamente le nuove disposizioni, possono operare entro aprile un conguaglio a far valere sulle retribuzioni del primo trimestre;
- le nuove disposizioni vanno valutate tenendo conto del nuovo assegno unico universale (AUU) che a decorrere dal 1° marzo 2022 sostituisce le detrazioni per figli a carico.

Agenzia delle entrate, circolare n. 4/E/2022

Irap

Escluse da Irap anche le imprese familiari e le aziende coniugali

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022, in merito alla previsione contenuta nella Legge di Bilancio per il 2022 con cui è stata prevista la non debenza, a decorrere dal periodo d'imposta 2022, da parte delle persone fisiche esercenti attività commerciali e arti e professioni, ha precisato che, considerata la natura di impresa individuale, non sono soggette a Irap né l'impresa familiare, né l'azienda coniugale non gestita in forma societaria. Al contrario, nell'ambio professionale, rimangono soggetti ad Irap i contribuenti che svolgono la propria attività in forma associata.

Agenzia delle entrate, circolare n. 4/E/2022

Iva

Valutazione delle operazioni complesse o autonome *case by case*

L'Agenzia delle entrate, con la consulenza giuridica n. 4/E del 23 febbraio 2022, ha ribadito che non esiste una norma che permetta di determinare quando ai fini Iva un'operazione è complessa piuttosto che autonoma. Ne deriva che, come confermato dalla Corte di Giustizia UE, occorre a tal fine condurre una valutazione *case by case*, che consideri "*la totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione in questione*", ivi compresa "*la dichiarata intenzione delle parti di assoggettare a Iva un'operazione*", comprovata da elementi oggettivi.

Agenzia delle entrate, risposta a consulenza giuridica n. 4/E/2022

Regimi agevolati

Ammesso il rientro dopo un periodo di distacco all'estero

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 85/E del 17 febbraio 2022, in riferimento al regime c.d. degli impatriati previsto dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, ha riconosciuto la possibilità di accesso a un contribuente che originariamente era stato assunto da parte di una società italiana che successivamente lo distaccata all'estero presso una società del gruppo. In un secondo tempo è stato assunto dalla suddetta società estera, per poi rientrare in Italia presso la prima società, con un contratto dirigenziale non in continuità né con quello estero, né con l'originario contratto con la società italiana.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 85/E/2022

La circolare tributaria n. 8/2022

Accertamento

Onere del contribuente dimostrare l'assenza di interposizione fittizia

In tema di accertamento dei redditi, la norma di cui all'articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973, non distingue tra interposizione fittizia e interposizione reale, nella quale non vi è un accordo simulatorio tra le persone che prendono parte all'atto, ma richiede la prova, anche attraverso presunzioni gravi, precise e concordanti e che possono consistere, in caso di reddito di impresa, anche nella gestione *uti dominus* dell'impresa, che coinvolga anche le risorse finanziarie del soggetto interposto, che il contribuente sia l'effettivo possessore del reddito del soggetto interposto; spetta, poi, al contribuente dare la prova contraria dell'assenza di interposizione, o della mancata percezione, in tutto o in parte, dei redditi del soggetto interposto.

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 5276 – 10 febbraio 2022 – 17 febbraio 2022

Quel che conta è il raggiungimento dello scopo

La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo. È il raggiungimento dello scopo, infatti, e cioè consentire al contribuente la piena conoscenza dell'atto impositivo, quel che realizza il nucleo forte di tutela dell'esercizio del diritto di difesa cui sono parametrare tutte le garanzie offerte dall'ordinamento perché tale effetto sia davvero conseguito, senza dar rilievo ad aspetti puramente formali che ostacolino la pronuncia sostanziale di giustizia alla quale tende l'ordinamento. La sanatoria, tuttavia, non esplica alcun effetto sui requisiti di validità ed esistenza dell'avviso di accertamento, non potendo, quindi, impedire il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio della potestà impositiva, eventualmente maturato precedentemente al fatto sanante. Alla luce di tale principio l'irritualità della notificazione può essere fatta valere dal contribuente unicamente al fine di eccepire la decadenza dell'Amministrazione dalla possibilità di esercitare la pretesa tributaria, o la prescrizione dell'azione, ovvero al fine di dimostrare la tempestività dell'impugnazione dell'atto, altrimenti il contribuente non ha interesse a dedurre un vizio della notificazione che non ridonda, di per sé, in vizio dell'avviso di accertamento (cfr. sentenze n. 21171/2018, n. 10079/2017, n. 654/2014 e n. 16403/2003).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 5066 – 16 dicembre 2021 – 16 febbraio 2022

Via libera all'induttivo sul reddito di impresa

In tema di accertamento del reddito di impresa, la verifica dei maggiori ricavi non dichiarati dall'impresa commerciale, pur dovendo in linea di massima essere condotta attraverso la determinazione della percentuale di ricarico dei prezzi di vendita rispetto a quelli di acquisto fondata su un campione di merci rappresentativo e adeguato per qualità e quantità rispetto al fatturato complessivo, può essere svolta in via induttiva *ex* articolo 39, D.P.R. 600/1973, sulla base di dati o notizie conosciute dall'Amministrazione finanziaria, allorché vi sia omessa o irregolare tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, non potendosi in tal caso procedere alla corretta analisi del contenuto dell'inventario e dunque alla ricostruzione analitica dei ricavi di esercizio (cfr. sentenza n. 8698/2021).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 4846 – 27 gennaio 2022 – 15 febbraio 2022

Le prove contro le differenze inventariali

In tema di accertamento delle imposte sul reddito, in caso di "*differenze inventariali*", ovvero differenze registrabili tra le quantità di merci giacenti in magazzino e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico, operano le presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione di imposta, di cui all'articolo 44, D.P.R. 441/1997, annoverabili tra le presunzioni legali cosiddette "*miste*", che consentono, entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova stabiliti a fini antielusivi, la dimostrazione contraria da parte del contribuente, il quale sarà tenuto a provare, con le modalità tassativamente indicate dagli articoli 1 e 2, D.P.R. 441/1997, che la contrazione registratasi nella consistenza del magazzino è frutto dell'impiego produttivo dei beni e non di cessioni o acquisizioni non contabilizzate (cfr. sentenza n. 27549/2018).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 4846 – 27 gennaio 2022 – 15 febbraio 2022

Obbligo di redazione del verbale solo in caso di acquisizione documentale

In tema di accertamento tributario, la redazione del verbale di verifica e di quello conclusivo delle operazioni è richiesta dall'articolo 52, comma 6, D.P.R. 633/1972 (applicabile non solo in materia di Iva ma anche di imposte dirette, in virtù del richiamo operato dall'articolo 33, comma 1, D.P.R. 600/1973) esclusivamente nelle ipotesi di accesso finalizzato all'acquisizione di documentazione, e non anche in quello di accertamenti documentali cd. a tavolino, espletati autonomamente dall'Amministrazione finanziaria nei propri uffici (cfr. sentenza n. 8246/2018).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4814 – 9 luglio 2021 – 15 febbraio 2022

Rilevanza della delega di firma sull'atto accertativo

in tema di imposte sui redditi ricorre l'ipotesi di esterovestizione allorché una società, la quale ha nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione, da intendersi come luogo in cui si svolge in concreto la direzione e gestione dell'attività di impresa e dal quale promanano le relative decisioni, localizzi la propria residenza fiscale all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa (cfr. ordinanza n. 16697/2019).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4463 – 25 gennaio 2022 – 11 febbraio 2022

La casa e l'automobile sono indici di capacità contributiva

In tema di accertamento dei redditi con metodo sintetico *ex* articolo 38, D.P.R. 600/1973, la disponibilità di un alloggio e di un autoveicolo integra, ai sensi dell'articolo 2 nella versione *ratione temporis* vigente, una presunzione di capacità contributiva "*legale*" ai sensi dell'articolo 2728, cod. civ., imponendo la stessa legge di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità, l'esistenza di una "*capacità contributiva*", sicché il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici "*elementi indicatori di capacità contributiva*" esposti dall'ufficio, non ha il potere di privarli del valore presuntivo connesso dal Legislatore alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni (cfr. ordinanza n. 17487/2016).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4450 – 17 settembre 2021 – 11 febbraio 2022

Agevolazioni

Estensione della sospensione anche per i non residenti a condizione che esercitino un'attività

In tema di agevolazioni tributarie, la sospensione dei termini di adempimento degli obblighi tributari, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 4, D.L. 245/2002, convertito, con modificazioni, dalla L. 286/2002, e dell'articolo 9, comma 2, L. 212/2000, si applica non solo ai residenti ma anche ai soggetti che alla data del 29 e del 31 ottobre 2002 esercitavano la propria attività lavorativa nei Comuni calamitati, in quanto il tenore di tale disciplina e la sua *ratio*, che è quella di favorire i contribuenti interessati da eventi eccezionali e imprevedibili, alla stregua di una interpretazione letterale, logica e costituzionalmente orientata, non consente di limitare la portata generale delle agevolazioni da essa previste, introducendo limitazioni soggettive non contemplate.

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4819 – 13 ottobre 2021 – 15 febbraio 2022

Contenzioso tributario

Non c'è obbligo di lingua italiana per i documenti di parte

La regola dell'obbligatorietà della lingua italiana - nel processo tributario, come in quello civile – opera solo per gli atti processuali ma non anche per i documenti prodotti dalle parti, relativamente ai quali il giudice ha, pertanto, la facoltà, e non l'obbligo, di procedere alla nomina di un traduttore *ex* articolo 123, c.p.c., di cui si può fare a meno allorché non vi siano contestazioni sul contenuto del documento mentre la nomina di un traduttore si impone laddove vi sia contestazione sul contenuto dello stesso, non potendosi ritenere non acquisiti i documenti prodotti in lingua straniera (cfr. sentenze n. 17748/2021, n. 17172/2021, n. 24980/2020, n. 24729/2020, n. 15342/2019, n. 2395/2018, n. 19076/2017, n. 12525/2015, n. 6093/2013 e n. 13249/2011).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 5279 – 10 febbraio 2022 – 17 febbraio 2022

Ammessa la notifica di più sentenze con un solo invio

In tema di contenzioso tributario, la notifica della sentenza effettuata in via telematica con un unico invio, unitamente ad altre sentenze rese tra le stesse parti in altrettanti procedimenti pendenti, è idonea a far decorrere il termine breve per proporre il ricorso per cassazione, spettando in ogni caso al notificante - in caso di specifica contestazione circa il mancato inserimento della sentenza impugnata tra quelle spedite - l'onere di provare che l'invio telematico conteneva anche la sentenza in questione (cfr. ordinanza n. 31779/2021).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 5094 – 16 dicembre 2021 – 16 febbraio 2022
Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 5093 – 16 dicembre 2021 – 16 febbraio 2022

Quando è ammessa la querela di falso

In tema di contenzioso tributario, la querela di falso è (rilevante e) proponibile nel giudizio di cassazione soltanto nei casi in cui concerna documenti attinenti al relativo procedimento, e non anche quando riguardi quelli che il giudice di merito abbia posto a fondamento della decisione impugnata, l'eventuale falsità dei quali, ove definitivamente accertata, potrà essere fatta eventualmente valere, nelle forme e nei limiti consentiti dall'ordinamento processuale generale e tributario, come motivo di revocazione della sentenza impugnata, ai sensi del combinato disposto degli articoli 64, D.Lgs. 546/1992 e 395, n. 2, c.p.c. (cfr. sentenza n. 24846/2020).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 5071 – 13 gennaio 2022 – 16 febbraio 2022
Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 5070 – 13 gennaio 2022 – 16 febbraio 2022

Per provare la notifica della cartella è sufficiente la matrice

In tema di prova del perfezionamento della notificazione delle cartelle esattoriali ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 602/1973, non è necessaria la produzione in giudizio dell'originale o della copia autentica della cartella, essendo invece sufficiente la produzione della matrice o della copia della cartella con la relativa relazione di notifica (cfr. sentenza n. 20769/2021).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 4464 – 25 gennaio 2022 – 11 febbraio 2022

Irpef

Tassabilità delle somme risarcitorie

In tema di imposte sui redditi, in base all'articolo 6, comma 2, Tuir, nel testo applicabile *ratione temporis*, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, mentre non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui esse tendano a riparare un pregiudizio di natura diversa (cfr. sentenze n. 3632/2019 e n. 29579/2011).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 4488 – 12 gennaio 2022 – 11 febbraio 2022

Iva

Requisiti del criterio per la determinazione della % di ricarico

In tema di rettifica della dichiarazione Iva, la determinazione in via presuntiva della percentuale di ricarico effettiva sul prezzo della merce venduta, in sede di accertamento induttivo, deve avvenire adottando un criterio che sia: (a) coerente con la natura e le caratteristiche dei beni presi in esame; (b) applicato ad un campione di beni scelti in modo appropriato; (c) fondato su una media aritmetica o ponderale, scelta in base alla composizione del campione di beni; tale modalità di determinazione della reale percentuale di ricarico prescinde del tutto dalla circostanza che la contabilità dell'imprenditore risulti formalmente regolare (cfr. sentenze n. 736/2021 e n. 30276/2017).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 5189 – 27 gennaio 2022 – 17 febbraio 2022

Quando scatta l'imponibilità dell'immobile ceduto all'asta dal Comune

In tema di Iva, la vendita compiuta dal Comune mediante l'asta prevista dall'articolo 73, lettera d), R.D. 827/1924 di un immobile acquisito in esito al fallimento di una società alla quale il Comune aveva ceduto l'area affinché fosse destinata alla realizzazione di interventi di edilizia economica e popolare, è imponibile qualora l'ente pubblico cedente abbia organizzato mezzi simili a quelli utilizzati da un produttore o da un commerciante, la proprietà sia stata effettivamente trasferita e ne sia stato incassato il controvalore.

Cassazione – sezione V – sentenza n. 4835 – 13 gennaio 2022 – 15 febbraio 2022

Redditi diversi

Presupposti per la tassazione del risarcimento danni per cessione di azioni a prezzo vile

Il risarcimento del danno conseguente alla cessione di azioni a prezzo vile, a causa della condotta degli altri soci connotata da abuso di maggioranza, in violazione dell'articolo 1375, cod. civ., come accertata

dal giudice civile con sentenza definitiva, può costituire plusvalenza ai sensi degli articoli 67 e 68, Tuir, assoggettabile a tassazione, esclusivamente nell'ipotesi in cui tale cessione, a prescindere dalla situazione soggettiva del disponente, in termini di volontarietà o meno del compimento dell'atto, sia qualificabile come lucro cessante, e quindi, come voce sostitutiva di reddito, restando invece esente in caso di configurabilità del risarcimento come mero danno emergente, e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Cassazione – sezione V – sentenza n. 5275 – 11 febbraio 2022 – 17 febbraio 2022

Reddito di impresa

Il mancato superamento del *test* per le comodo non autorizza al 36-*bis*

In materia di società di comodo, l'Amministrazione finanziaria non può emettere la cartella *ex* articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, ammissibile solo se fondata su un controllo meramente cartolare, per l'importo indicato dal contribuente quale risultato del *test* di operatività, atteso che i parametri di cui all'articolo 30, L. 724/1994 (nel testo risultante dalle modifiche apportategli dall'articolo 35, D.L. 223/2006, convertito, con modifiche, dalla L. 248/2006) non rappresentano il reddito effettivamente percepito, ma dati presuntivi, il cui mancato raggiungimento costituisce, salva la prova contraria, un elemento sintomatico della natura non operativa della società (cfr. sentenze n. 41840/2021, n. 29734/2020 e n. 25472/2016).

Cassazione – sezione V – sentenza n. 5016 – 11 gennaio 2022 – 16 febbraio 2022

Non incide la straordinarietà della spesa manutentiva ai fini del limite di deducibilità

In tema di determinazione del reddito d'impresa, le spese sostenute per la manutenzione, riparazione, trasformazione e ammodernamento di beni strumentali sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo, ex articolo 102, comma 6, Tuir, non assumendo rilevanza, a tal fine, il carattere eccezionale di dette spese (cfr. sentenze n.16820/2020, n. 3170/2018 e n. 7885/2016).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 5007 – 11 novembre 2021 – 16 febbraio 2022

Criteri di svalutazione delle partecipazioni

In tema di deduzione dalla base imponibile di svalutazione della partecipazione in società non quotate, allorquando è necessario un procedimento di "*omogeneizzazione*" per confrontare il patrimonio netto iniziale e quello netto finale oggetto di confronto, ai sensi dell'articolo 61 (ora articolo 94 ndR), comma 5, ultima parte, Tuir, occorre decrementare il patrimonio netto finale di un importo pari all'ammontare dei versamenti e delle eventuali remissioni di debito effettuate dai soci a copertura delle perdite; nel caso in cui la partecipazione del socio sia la risultante di acquisti succedutisi in diversi esercizi, deve tenersi conto anche della "stratificazione" prevista dall'articolo 59 (ora articolo 92 ndR), comma 3, Tuir, nel testo *ratione temporis* vigente, secondo cui le partecipazioni in una determinata società devono essere suddivise in "*strati*" corrispondenti ai periodi di imposta in cui le medesime sono state progressivamente acquistate, onde procedere alla rilevazione della flessione patrimoniale subita dalla partecipata.

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 5005 – 27 ottobre 2021 – 16 febbraio 2022

Registro

Abitazione principale in base ai dati anagrafici

I benefici fiscali per l'acquisto della prima casa, previsti dall'articolo 16, D.L. 155/1993, (convertito in L. 243/1993), spettano unicamente a chi possa dimostrare in base ai dati anagrafici di risiedere o lavorare nel Comune dove ha acquistato l'immobile senza che, a tal fine, possano rilevare la residenza di fatto o altre situazioni contrastanti con le risultanze degli atti dello stato civile. Il requisito della destinazione del nuovo immobile ad abitazione principale deve intendersi riferito al dato anagrafico e non meramente fattuale, per cui non può desumersi dalla produzione di documenti di spesa (nelle specie, spese condominiali e utenze) in luogo della certificazione anagrafica (cfr. sentenze n. 10072/2019, n. 3713/2017, n. 13345/2016 e n. 1530/2012).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 4839 – 16 novembre 2021 – 15 febbraio 2022

Riscossione

Impugnazione della cartella per mancata notifica degli atti prodromici

Il contribuente, qualora impugni una cartella esattoriale emessa dall'agente della riscossione deducendo la mancata notifica dei prodromici atti impositivi, può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo ed essendo rimessa all'agente della riscossione la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore (cfr. sentenze n. 8295/2018 e n. 10528/2017).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 5062 – 19 ottobre 2021 – 16 febbraio 2022

La circolare tributaria n. 8/2022

Limitazioni alla forza attrattiva del reddito di lavoro dipendente rispetto ai risarcimenti datoriali

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4488/2022, non accetta di fare di tutti i risarcimenti datoriali un fascio di natura sostitutiva delle retribuzioni.

Nel diritto del lavoro, con la locuzione *aliunde perceptum* s'intendono quei redditi maturati in ragione della perdita del posto di lavoro su cui un lavoratore dipendente poteva contare in precedenza. Su un piano generale e definitorio, va considerato che l'*aliunde perceptum* può subire delle limitazioni in presenza della rioccupazione del lavoratore licenziato, nel qual caso la deduzione in giudizio della circostanza spetta al datore di lavoro che, onde limitare, *rectius* circoscrivere, il danno da risarcire al lavoratore, può sollevare l'eccezione oppure, sempre che non sia incorso in preclusioni per effetto del tenore degli atti del giudizio riconducibili alla parte datoriale, attendere il rilievo d'ufficio da parte del giudice. Da notare che la Consulta nel 2018 (Corte Costituzionale, sentenza n. 86/2018) è intervenuta sulla natura del risarcimento (articolo 18, comma 4, L. 300/1970, sostituito dall'articolo 1, comma 42, lettera b), L. 92/2012) che spetta al lavoratore in caso di licenziamento illegittimo e mancata reintegrazione nel posto di lavoro stabilendo che la somma versata dal datore di lavoro è da considerarsi risarcitoria e non retributiva. Di qui, se la reintegrazione non si consolida in un provvedimento che divenga definitiva, la somma risulta ripetibile da parte del datore di lavoro. In sostanza, l'indennità dovuta dal datore di lavoro che non dia esecuzione all'ordine provvisorio di reintegra va restituita in caso di successiva riforma del provvedimento. La natura risarcitoria (e non retributiva) dell'indennità, tuttavia, presenta anche l'altra faccia della medaglia: è facoltà del lavoratore mettere in mora il datore di lavoro che si rifiuti di eseguire l'ordine di riassunzione provvisoriamente esecutivo, con conseguente possibilità per il lavoratore di richiedere in via riconvenzionale il risarcimento del danno patito per la mancata reintegrazione.

Rispetto a tali distinguo giuslavoristici, tuttavia, l'ordinamento tributario ha mantenuto una certa asetticità: ancorché talune indennità erogate dai datori di lavoro e percepite dai lavoratori, da un punto

di vista giuslavoristico, abbiano natura risarcitoria, tanto più alla luce della citata sentenza della Corte Costituzionale, le stesse indennità vengono sovente attratte ai fini fiscali nel reddito di lavoro dipendente. Residuano, per vero, pronunzie in special modo dei gradi di merito che aderiscono, anche ai fini fiscali, a dei distinguo tra indennità di natura risarcitoria e indennità di natura retributiva, ma all'approdo in Corte di Cassazione questi distinguo vengono spesso accantonati, per dare preminenza al fatto che l'indennità comunque trova la sua ultima giustificazione in un rapporto di lavoro. Da un punto di vista fiscale, sarebbero tutte, in estrema sintesi, attribuzioni patrimoniali riconosciute a favore del lavoratore "*in dipendenza*" del rapporto di lavoro ("*dipendenza*", dunque, da intendersi in senso molto lato). In tal senso, la Corte ha affermato che: "*al fine di poter negare l'assoggettabilità a Irpef di una erogazione economica effettuata a favore del prestatore di lavoro da parte del datore di lavoro, è necessario accertare che l'erogazione stessa non trovi la sua causa nel rapporto di lavoro, e se ciò non viene positivamente escluso, che l'erogazione stessa, in base all'interpretazione della concreta volontà manifestata dalle parti, non trovi la fonte della sua obbligatorietà né in redditi sostituiti, né nel risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi futuri, cioè successivi alla cessazione o all'interruzione del rapporto di lavoro (cfr. sentenze n. 11687/2002, n. 11501/2003, n. 16014/2004 e n. 26385/2010)*" (Corte di Cassazione, ordinanza n. 1215/2020). E ancora "*in tema di rimborsi Irpef per la erogazione di somme di denaro da parte del datore di lavoro a titolo di incentivo all'esodo, è onere del lavoratore-contribuente dimostrare che l'attribuzione patrimoniale gli è stata erogata a tale titolo, documentando la relativa affermazione; ed è dovere del giudice di merito quello di verificare la sufficienza della documentazione prodotta a sostegno delle ragioni creditorie (da rimborso) allegate dal contribuente, con un giudizio di merito che, se congruamente e logicamente motivato, è incensurabile in Cassazione (cfr. sentenza n. 23696/2007)*" (Corte di Cassazione, ordinanza n. 919/2020). Per altro verso, "*in tema d'imposte sui redditi, gli interessi corrisposti in occasione della riliquidazione dell'indennità di buonuscita, operata con ritardo rispetto alla data di cessazione del servizio, costituiscono reddito da lavoro dipendente, assoggettabile a tassazione ai sensi del D.P.R. 917/1986, articolo 6, indipendentemente dalle modifiche apportate dal D.L. 557/1993, articolo 6, convertito con modificazioni nella L. 133/1994, al pari di qualsiasi erogazione economica effettuata dal datore di lavoro e avente titolo diretto e immediato nel rapporto di lavoro (cfr. sentenza n. 27902/2009)*" (Corte di Cassazione, ordinanza n. 916/2020).

Nel caso in commento, l'Agenzia delle entrate aveva emesso un avviso di accertamento per riprendere a tassazione, *ex* articolo 6, comma 2, Tuir, le somme riconosciute a titolo di risarcimento del danno nell'ambito di una vertenza lavoristica, poi fatta oggetto di una transazione, tra il datore di lavoro e il contribuente lavoratore. La CTP accoglieva il ricorso di parte privata, così come la CTR rigettava il

gravame erariale rilevando come il risarcimento in questione corrispondesse a un danno per "*perdita di chance*" da accrescimento professionale subito dal lavoratore, giusta la condotta inadempiente del datore di lavoro. Di qui, il giudice di *secondae curae* riteneva la posta una riparazione di un pregiudizio di natura diversa da quella che connota l'azzeramento delle remunerazioni future, risarcibile, pertanto, non necessariamente in funzione di un pregiudizio squisitamente patrimoniale. Allora, concludeva il giudice dell'appello, la natura della riparazione non poteva essere reddituale, con la conseguenza che non poteva essere considerata assoggettabile a tassazione.

L'Amministrazione si rivolge alla Suprema Corte per vedere riformata la sentenza nella parte in cui aveva negato la qualificazione economica del pregiudizio. Un motivo d'impugnazione, quindi, in parametro della violazione di legge (articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.), con riferimento al disposto degli articoli 5 e 6, Tuir.

I giudici di piazza Cavour sposano la tesi opposta: ricordato che l'articolo 6, Tuir, in materia di tassazione dei proventi sostitutivi di redditi, anche nella forma risarcitoria di danni consistenti nella perdita di tali redditi, ha portata generale ed è applicabile anche alle indennità risarcitorie sostitutive della retribuzione, la Corte valorizza le peculiarità non patrimoniali della "*perdita di chance*".

La Suprema Corte richiama un precedente sul punto (Corte di Cassazione, sentenza n. 3632/2019) per chiarire che "*in tema di imposte sui redditi, in base all'articolo 6, comma 2, Tuir (nel testo applicabile ratione temporis), le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, mentre non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui esse tendano a riparare un pregiudizio di natura diversa (in applicazione del principio, la Suprema Corte ha ritenuto non tassabile il risarcimento ottenuto da un dipendente da perdita di chance, consistente nella privazione della possibilità di sviluppi e progressioni nell'attività lavorativa a seguito dell'ingiusta esclusione da un concorso per la progressione in carriera)*".

Pertanto, rimane escluso che la c.d. "*perdita di chance*" abbia natura reddituale, laddove in realtà consiste nel ristoro del danno emergente dalla perdita di una possibilità attuale. Significa che rispetto alla "*perdita di chance*" è cruciale il profilo della lesione della professionalità, che solo secondariamente, marginalmente e comunque non necessariamente riflette profili economici o provoca conseguenze economiche: "*ne consegue che la chance è anch'essa una entità patrimoniale giuridicamente ed economicamente valutabile, la cui perdita produce un danno attuale e risarcibile, qualora si accerti, anche utilizzando elementi presuntivi, la ragionevole probabilità della esistenza di detta chance intesa come attitudine attuale (Cassazione n. 11322/2003)*".

La circolare tributaria n. 8/2022

Il termine d'impugnazione della sentenza digitale

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La valutazione della tempestività dell'impugnazione del provvedimento giurisdizionale viene condotta sottoponendo la data della proposizione del gravame al *test* di cui all'articolo 327, c.p.c.
La disposizione prevede che in assenza di notificazione, l'impugnazione (in appello o per cassazione o revocazione, per il processo tributario cfr. articolo 50, D.Lgs. 546/1992) non può proporsi decorso un anno (nella formulazione previgente) o 6 mesi (nella formulazione attuale) dalla pubblicazione della sentenza. La norma, infatti, ha subito delle modifiche in occasione della riforma del processo civile del 2009, guidata dal miraggio dell'accelerazione delle tempistiche, a compressione della durata dei processi (cfr. articoli 46, comma 17, nonché articolo 58, L. 69/2009): 6 mesi, anziché un anno, sempre con decorrenza dalla pubblicazione. Il termine di impugnazione rappresenta uno *spatium* interamente a disposizione della parte soccombente, non comprimibile nella durata, destinato all'attività di valutazione dell'opportunità dell'impugnazione, in funzione della scelta di sottoporre o non sottoporre la decisione al vaglio giurisdizionale. L'articolo 155, c.p.c. in materia di computo dei termini, inoltre, stabilisce l'esclusione del giorno iniziale nonché, nel computo dei termini a mesi, l'osservanza del calendario comune e la computabilità nel termine dei giorni festivi (computo *ex nominatione dierum*). Tuttavia, se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo. Ove il termine sia interessato dalla sospensione feriale dei termini, che attualmente comprende il periodo dal 1° al 31 agosto di ciascun anno (articolo 1, L. 742/1969, come novellato dall'articolo 16, D.L. 132/2014, convertito con modificazioni in L. 162/2014) e precedentemente comprendeva il periodo dal 1° agosto al 15 settembre, devono ora aggiungersi ulteriori 31 giorni, mentre in precedenza dovevano aggiungersi 46 giorni (computo *ex numeratione dierum*). Per la parte contumace che dimostri di non aver avuto conoscenza del processo a causa della nullità delle notificazioni (cfr. articolo 327, c.p.c. considerando che la Corte Costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità della disposizione in parametro dell'articolo 24, Costituzione in materia di diritto di difesa, nonostante il termine per la proposizione dell'impugnazione decorra dalla data del

deposito e non da quella della comunicazione della sentenza, cfr. sentenza n. 297/2008), il *dies a quo* slitta al giorno in cui si sia verificata la conoscenza del provvedimento sfavorevole, mentre non basterebbe per invocare lo slittamento, secondo l'orientamento maggioritario, il mancato recapito dell'avviso di trattazione e della comunicazione del dispositivo. L'impugnazione principale, infine, può innescare l'impugnazione incidentale (articolo 334, c.p.c.), per cui le parti contro cui sia stata proposta impugnazione hanno facoltà d'impugnazione incidentale anche quando sia decorso il termine. Si delinea, invece, in capo alla parte appellata caducazione dell'interesse rispetto al gravame incidentale, in caso di improcedibilità/inammissibilità dell'appello principale.

In presenza di notificazione della sentenza a opera della parte vittoriosa, viceversa, occorre tener conto dell'articolo 326, c.p.c. secondo cui il termine breve di impugnazione decorre, anche per il notificante, dalla data in cui la notifica viene eseguita nei confronti del notificatario, giacché gli effetti del procedimento notificatorio interni al rapporto processuale, ivi compresa la decorrenza del termine in questione, si ricollegano unitariamente al perfezionamento e accomunano le parti (Corte di Cassazione, SS.UU. sentenza n. 6278/2019).

Simmetricamente, se non ricorre impugnazione né integrale né parziale si configura acquiescenza rispetto al *decisum*. L'acquiescenza è una libera e incondizionata accettazione della sentenza sfavorevole nel termine dell'impugnazione e si distingue dalla rinuncia all'impugnazione, sul piano del tempo: la rinuncia può essere manifestata solo successivamente alla proposizione del gravame. L'articolo 329, c.p.c. esclude la proponibilità dell'impugnazione nel caso di acquiescenza totale rispetto alla sentenza e riconosce nell'impugnazione parziale anche l'acquiescenza rispetto alle parti della sentenza non impugnate. Correlativamente, l'acquiescenza totale ricorre in ipotesi di accettazione espressa della sentenza, così come in ipotesi di atti riconducibili al soccombente incompatibili con la volontà di avvalersi delle impugnazioni messe a disposizione dalla legge.

La Corte di Cassazione, sezione lavoro, con l'ordinanza n. 550/2022, affronta il tema della decorrenza dell'impugnazione in caso di sentenza analogica e in caso di sentenza digitale.

Il datore di lavoro, corrisposte a un dipendente delle indennità, ne aveva chiesto la restituzione. Il Tribunale aveva rigettato la richiesta datoriale, mentre la Corte d'Appello aveva dichiarato l'inammissibilità del gravame frapposto dal datore di lavoro per tardività. Secondo i giudici dell'appello, infatti, la proposizione in data 29 ottobre 2018, rispetto a una sentenza pubblicata in data 26 aprile 2018, doveva ritenersi tardiva, in quando perfezionata oltre il termine c.d. lungo di cui all'articolo 327, c.p.c.

Si trattava di una sentenza, quella del Tribunale che aveva rigettato la richiesta di restituzione dell'indennità erogata proposta dal datore di lavoro, pubblicata tramite deposito in cancelleria del

provvedimento in forma cartacea. Contestualmente e, per l'appunto, proprio in data 26 aprile 2018, nella piattaforma telematica era stato inserito lo stesso provvedimento, che comunque rimaneva analogico, recando "*timbro di depositato fisicamente apposto dalla cancelleria*". L'articolo 133, comma 1, c.p.c. infatti dispone che la sentenza è resa pubblica mediante deposito nella cancelleria del giudice che l'ha pronunciata (cfr. per il processo tributario articolo 37, D.Lgs. 546/1992, secondo cui la sentenza è resa pubblica, nel testo integrale originale, mediante deposito nella segreteria della Commissione Tributaria, con data e firma del segretario a riprova dell'avvenuto deposito. Dopodiché il dispositivo della sentenza è comunicato alle parti costituite). Allora, osservava la Corte d'Appello, con una sentenza in formato analogico, per di più inserita nel fascicolo informatico consultabile dalla parte, non potevano ammettersi dubbi di conoscenza o fruibilità del provvedimento.

Il datore di lavoro ricerca il vaglio dei giudici di piazza Cavour insistendo per la decorrenza del termine dalla conoscibilità da parte dei terzi, che non doveva né doveva confondersi, a dire dell'appellante, con la data in cui il giudice di primo grado aveva trasmesso il provvedimento alla cancelleria: "*si eccepisce che la Corte territoriale sarebbe incorsa in errore di fatto … tale è la data nella quale il giudice di primo grado ha trasmesso alla cancelleria il provvedimento redatto in formato cartaceo … la cancelleria avrebbe provveduto a inserirlo nel fascicolo informatico solamente il … solo da quest'ultima data la sentenza sarebbe divenuta conoscibile da terzi, con conseguente decorrenza del termine semestrale c.d. lungo per impugnare*".

Di diverso avviso la Suprema Corte: "*non è in contestazione che la sentenza di primo grado sia stata redatta in forma cartacea e che sia stata depositata in cancelleria, lamentando piuttosto parte ricorrente che la stessa sarebbe stata inserita nel SICID solo in data 4 luglio 2018, data da cui … ritiene debba essere computato il termine per l'impugnazione in appello; l'assunto non può essere condiviso dovendosi dare seguito all'orientamento in base al quale, ai fini della verifica della tempestività dell'impugnazione, in caso di provvedimento giudiziale in formato cartaceo, cui sia applicabile ratione temporis il termine semestrale di decadenza ex articolo 327, c.p.c., nel testo modificato dalla L. 69/2009, il dies a quo coincide con l'attestazione dell'avvenuto deposito; non trova, infatti, applicazione la disciplina dettata per le sentenze redatte in formato elettronico, in cui è dal momento della trasmissione del provvedimento per via telematica, mediante pec, che il procedimento decisionale si completa, divenendo il provvedimento, dalla relativa data, irretrattabile dal giudice che l'ha pronunciato e legalmente noto a tutti, con decorrenza del termine lungo di decadenza per le impugnazioni di cui alla summenzionata norma (si veda Cassazione n. 9546/2020 con la giurisprudenza ivi richiamata)*".

La circolare tributaria n. 8/2022

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

di Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

Questa seconda parte del *focus*, che ha avuto inizio con l'esame delle principali regole dettate per l'esecuzione delle indagini finanziarie, si sofferma sull'utilizzo e sulla valenza delle risultanze, nell'ambito del contraddittorio, opportuno e necessario, pur se non obbligatorio, rilevando, altresì, l'accesso difensivo del coniuge nei procedimenti di separazione o divorzio (strumento oggi sempre più utilizzato), per chiudere con le problematiche legate agli accertamenti che promanano dalle indagini finanziarie.

La gestione della prova nell'ambito del contraddittorio

Il dialogo Fisco-contribuente nel procedimento dell'accertamento tributario consente di poter valutare con maggiore ponderatezza tutti gli elementi sui quali si fonda l'obbligazione tributaria, nell'ottica di quella nuova tendenza verso una maggiore partecipazione del contribuente nel procedimento amministrativo di accertamento tributario, e che vede il contraddittorio come strumento di personalizzazione del rapporto tributario.

Proprio in assenza di una norma generale che sancisca il diritto del soggetto passivo a partecipare al procedimento di accertamento, si tende a considerare l'invito al contribuente solo come facoltà dell'Amministrazione finanziaria e non come obbligo.

Le parole chiavi		
Essenziale	Opportuno	Non obbligatorio

Le regole del gioco		
Al contribuente l'onere della prova ovvero l'indicazione del beneficiario	All'ufficio l'onere di contestare la prova, se la stessa non convince	Al giudice l'onere di valutare

Il giusto accertamento passa attraverso il "*giusto procedimento*[1]", che trova la sua forza nel corretto esercizio del contraddittorio, dove viene in gioco la credibilità e sostenibilità della pretesa tributaria: al di là delle parole, nel "*giusto contraddittorio"* occorre che l'ufficio ascolti, senza pregiudizi e preconcetti, e solo dopo decida, anche dissentendo da quanto chiesto, ma motivando il perché (se si dice no, occorre spiegare il perché; sembra banale ma non lo è), così da non sembrare ingiusta l'imposta accertata[2]. Come osservato dalla migliore dottrina[3] "*il contraddittorio partecipato è anticipazione dell'attività in pectore dell'Amministrazione finanziaria. È spazio non già di contemperamento di interessi, ma istruttorio, ossia di ricerca, acquisizione e valutazione delle prove o di altri elementi funzionali alla migliore ricostruzione possibile della realtà. È fase anticipatoria delle (future ed eventuali) prove, eccezioni e contro-eccezioni processuali, valutate dialetticamente tra le parti del rapporto d'imposta, anziché esclusivamente da un organo terzo… qual è il giudice, con la sentenza di merito*".

Se è pur vero che – Cassazione, ordinanza n. 8000/2021 - in tema di accertamento delle imposte, la legittimità della ricostruzione della base imponibile, mediante l'utilizzo delle movimentazioni bancarie acquisite non è subordinata al contraddittorio con il contribuente, anticipato alla fase amministrativa, in quanto l'invito a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari costituisce per l'ufficio una mera facoltà, da esercitarsi in piena discrezionalità, e non un obbligo, sicché dal mancato esercizio di tale facoltà non deriva alcuna illegittimità della rettifica operata in base ai relativi accertamenti[4], è pur vero che in quella sede - ove avviato - l'ufficio può verificare i documenti prodotti, giustificativi dei movimenti riscontrati[5].

Resta fermo che una volta venuta meno per gli autonomi la presunzione relativa ai prelevamenti, l'eventuale riconducibilità dei prelevamenti all'attività professionale va ordinariamente provata, così che "*non operando alcuna presunzione legale (relativa), l'Amministrazione finanziaria è onerata della prova della riconducibilità dei prelevamenti dai conti correnti del contribuente alla propria attività libero professionale*"[6]. Se è possibile presumere per i professionisti che i prelevamenti non giustificati siano stati utilizzati per acquisti in nero che hanno generato compensi, tuttavia, detta presunzione non è più assistita normativamente, e quindi grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere della prova. Così come

[1] La definizione la troviamo in A. Giovannini, "*Il contraddittorio endoprocedimentale"*, in Rassegna Tributaria, n. 1/2017, pag. 13.
[2] Nella circolare n. 16/E/2016, nell'attribuire al contraddittorio un ruolo strategico ai fini della *compliance*, viene rimarcato che non deve essere visto e/o vissuto come "*un mero adempimento formale*".
[3] Cfr. A. Giovannini, *op. cit.*.
[4] Cfr. Cassazione n. 10249/2017 e n. 34209/2019.
[5] La stessa pronuncia n. 8000/2021 afferma che le verifiche fiscali finalizzate a provare, per presunzioni, la condotta evasiva possono anche indirizzarsi sui conti bancari intestati al coniuge o al familiare del contribuente, potendo desumersi la riferibilità a quest'ultimo da elementi sintomatici. Nel caso in esame, la CTR ha desunto la riferibilità al contribuente dei conti intestati al coniuge dal fatto che lo stesso operava su tali conti con regolarità, "*in qualità di delegato*"; e un siffatto indizio si presenta idoneo a fondare il ragionamento presuntivo adoperato dal giudice di appello.
[6] Cassazione n. 19497/2020.

peraltro rilevato dalla G. di F. nella circolare n. 1/2018, la valutazione dei prelevamenti significativi e incoerenti con le spese personali dell'interessato, che questi non dovesse giustificare, "*devono certamente essere presi in considerazione anche con riguardo ai lavoratori autonomi, tenendo pure conto, per questi, della marginalità o meno dell'apparato organizzativo e del tipo di attività professionale in concreto svolta*"[7].

Così come è legittima la presunzione sui versamenti anche nei confronti dei "*privati*". La presunzione legale relativa ai versamenti è riferibile anche alle persone fisiche, non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, senza obbligo di qualificazione del reddito, fermo restando la possibilità di fornire la prova contraria, mentre le operazioni relative ai prelevamenti conservano validità presuntiva nei confronti dei soli titolari di reddito d'impresa (Cassazione n. 2431/2017). Ma il passaggio maggiormente significativo della pronuncia n. 2431/2017 è quello relativo alla mancanza di obbligo per l'ufficio, nei casi di accertamento nei confronti di persone fisiche prive di partita Iva, di qualificare e provare la natura del reddito accertato, potendo limitarsi a imputarlo a redditi diversi, fermo restando la possibilità per l'ufficio, qualora in possesso di precisi elementi, di individuare l'esatta categoria reddituale.

L'accesso difensivo del coniuge nei procedimenti di separazione o divorzio

In questo contesto ci sembra opportuno rilevare che il Consiglio di Stato, in adunanza plenaria, con la sentenza n. 19 del 25 settembre 2020, ha autorizzato l'accesso difensivo dei documenti fiscali, reddituali e patrimoniali del coniuge in pendenza del giudizio di separazione, inseriti nelle banche dati dell'Anagrafe tributaria, mediante estrazione di copia, indipendentemente dall'esercizio dei poteri processuali nonché dei poteri istruttori d'ufficio del giudice civile nei procedimenti in materia di famiglia. Il fatto oggetto della sentenza del Consiglio di Stato n. 19 del 25 settembre 2020 trae spunto dal diniego all'accesso alla documentazione fiscale riferibile al coniuge, notificato dall'Agenzia delle entrate, sulla base del rilievo che il controinteressato si era opposto, e che per l'accesso all'archivio dei rapporti finanziari era comunque necessaria la previa autorizzazione del giudice. In sintesi, le conclusioni del Consiglio di Stato:

– le dichiarazioni, le comunicazioni e gli atti presentati o acquisiti dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria, contenenti i dati reddituali, patrimoniali e finanziari e inseriti nelle banche dati

[7] Ricordiamo che, in relazione al trattamento fiscale degli acquisti non fatturati, non è più previsto il pagamento dell'imposta, stante l'abrogazione dell'articolo 41, D.P.R. 633/1972 a opera dell'articolo 16, D.Lgs. 471/1997 (cfr. il punto 2.7 della circolare n. 23/1999 con riferimento all'applicabilità del contenuto dell'articolo 41, D.P.R. 633/1972 alle violazioni commesse in vigenza di tale disposizione). Il regime sanzionatorio risulta quello adesso previsto dall'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997. Ne consegue, a nostro avviso, l'applicabilità della sanzione, in presenza di un quadro indiziario che lascia presumere la riferibilità dei prelievi ad acquisti professionali, in assenza di valide giustificazioni da parte del professionista.

dell'Anagrafe tributaria, ivi compreso l'archivio dei rapporti finanziari, costituiscono documenti amministrativi ai fini dell'accesso documentale difensivo ai sensi dell'articolo 22 e ss., L. 241/1990;

– l'accesso documentale difensivo può essere esercitato indipendentemente dalla previsione e dall'esercizio dei poteri processuali di esibizione istruttoria di documenti amministrativi e di richiesta di informazioni alla P.A. nel processo civile ai sensi degli articoli 210, 211 e 213, c.p.c.;

– l'accesso difensivo ai documenti contenenti i dati reddituali, patrimoniali e finanziari, presenti nell'Anagrafe tributaria, ivi compreso l'archivio dei rapporti finanziari, può essere esercitato indipendentemente dalla previsione e dall'esercizio dei poteri istruttori di cui agli articoli 155-*sexies*, disposizioni per l'attuazione del c.p.c. e 492-*bis*, c.p.c., nonché, più in generale, dalla previsione e dall'esercizio dei poteri istruttori d'ufficio del giudice civile nei procedimenti in materia di famiglia;

– l'accesso difensivo ai documenti contenenti i dati reddituali, patrimoniali e finanziari, presenti nell'Anagrafe tributaria, ivi compreso l'archivio dei rapporti finanziari, può essere esercitato mediante estrazione di copia.

Le problematiche legate agli accertamenti che promanano dalle indagini finanziarie

La ricerca della giusta imposta, in sede di accertamento, necessita comunque di un utilizzo corretto delle regole del procedimento di accertamento tributario, fermo restando che la Corte di Cassazione, più di un decennio fa[8], ha avuto cura di evidenziare che l'avviso di accertamento scaturisce da una attività amministrativa che non è retta dal principio della tipicità degli atti istruttori, giudicando ammissibile che l'atto impositivo potesse discendere, oltreché "*dal verbale di ispezione*", anche dai dati e dalle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio.

In ordine alle imposte dirette, per quanto concerne l'accertamento dei redditi di impresa determinati sulla base delle scritture contabili, il disposto dell'articolo 109, comma 4, lettera b), ultimo periodo, Tuir (applicabile anche alle imprese minori *ex* articolo 66, comma 3, Tuir), prevede che "*le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi*".

In virtù dell'espresso richiamo contenuto nell'articolo 40, D.P.R. 600/1973, le previsioni normative recate dall'articolo 39, D.P.R. 600/1973, spiegano la loro efficacia, oltre che nei confronti delle persone fisiche titolari di reddito d'impresa, anche nei riguardi delle persone giuridiche individuate dall'articolo 73, Tuir e delle società di persone e associazioni indicate nell'articolo 5, Tuir.

[8] Cassazione n. 15723/2003; in tal senso anche Cassazione n. 7964/1999.

Le indicazioni che andiamo subito a vedere trovano sostanziale applicazione anche nei confronti del reddito professionale, laddove la presunzione legale in esame è prevista anche nei confronti dei lavoratori autonomi e in particolare per gli importi riscossi (e non più per i prelevamenti), che se non giustificati da parte del contribuente possono essere ripresi a tassazione quali componenti positivi del relativo reddito (in particolare, cfr. articolo 39, comma 3, D.P.R. 600/1973).

La lettura della norma ha portato l'Agenzia delle entrate ad affermare nella circolare n. 32/E/2006 che nell'ambito dell'operatività del comma 1, dell'articolo 39, D.P.R. 600/1973, è possibile riprendere come ricavo le movimentazioni finanziarie, "*senza il parallelo riconoscimento di maggiori costi o spese in mancanza di qualsivoglia giustificazione da parte del contribuente*".

Circolare n. 32/E/2006	
Accertamento analitico e analitico-induttivo (articolo 39, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973	*"Nessun margine si offre all'ufficio procedente ai fini di un possibile riconoscimento di componenti negative di cui non è stata fornita da parte del contribuente prova certa"*

Naturalmente, qualora il contribuente abbia fornito le valide giustificazioni atte a neutralizzare le movimentazioni finanziarie effettuate, non opera la presunzione a livello legale e quindi, in linea di massima, non si configura un parallelo problema di deducibilità di costi.

Tuttavia, secondo l'Agenzia delle entrate – circolare n. 32/E/2006 - "*qualora a fronte di un prelevamento il contribuente indichi come beneficiario un fornitore di cui non ha provveduto a rilevare nei registri contabili le relative operazioni di acquisto, ma di cui fornisce successivamente, in via extra contabile, documentazione probante, l'ufficio procedente dovrà invece riconoscere detto costo in coerenza con i criteri della ricostruzione analitico-induttiva del reddito ai sensi della citata lettera d)".*

Diversa, invece, è l'ipotesi in cui l'ufficio utilizza l'accertamento di tipo induttivo, *ex* articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973.

Circolare n. 32/E/2006	
Accertamento induttivo	"*L'ufficio non può non tenere conto, soprattutto in assenza di documentazione certa, di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati; regola che, ovviamente, vale anche se in tutto o in parte i maggiori ricavi siano stati assunti tramite indagini bancarie*". Ai fini Iva, "*tale riconoscimento resta escluso …… poiché nel meccanismo di tale tributo la base imponibile è costituita dall'insieme dei soli corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore (Cassazione n. 7973/2001)*"

Gli esiti delle indagini bancarie possono essere posti anche a base degli accertamenti d'ufficio nelle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla. Anche per tale tipologia di accertamento, viene distinto il metodo analitico da quello induttivo.

In mancanza o nullità della dichiarazione, "*il riconoscimento di costi deve essere livellato - anche in misura percentuale - in ragione dei maggiori ricavi accertati sulla base del meccanismo presuntivo di cui al numero*

2) dell'articolo 32, senza peraltro che pregiudizialmente debba essere trascurata la presenza in una contabilità ordinata di costi regolarmente registrati".

Principi peraltro confermati dalla Suprema Corte nella sentenza n. 3777/2015, secondo cui "*In caso di accertamento induttivo fondato sulle risultanze di movimenti bancari (come quello in questione), si deve tenere conto, in ossequio al principio di capacità contributiva, non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi, che vanno comunque detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati (si veda anche Corte Costituzionale su citata sentenza n. 225/2005 e, da ultimo, n. 228/2014)*".

Le prove probanti

La prova liberatoria, che consente di superare la presunzione di cui all'articolo 32, D.P.R. 600/1973, secondo cui le movimentazioni dei conti correnti bancari legittimano l'accertamento del reddito, non può essere meramente generica e cioè relativa all'attività esercitata, ma deve essere, altresì, specifica in relazione a ogni singola operazione[9].

La stessa Cassazione, con la sentenza n. 13477/2015 ha confermato che la prova liberatoria a carico del contribuente deve essere analitica e specifica, in ordine a ogni movimentazione bancaria effettuata.

> In senso sostanzialmente conforme si era espressa la Corte con la sentenza n. 3776/2015, che richiamando precedenti pronunce, scolpisce una serie di principi:
> – "*non è sufficiente al contribuente dimostrare genericamente di avere fatto affluire su un proprio conto corrente bancario, nell'esercizio della propria professione, somme affidategli da terzi in Amministrazione, ma è necessario che egli fornisca la prova analitica della inerenza alla sua attività di maneggio di denaro altrui di ogni singola movimentazione del conto*" (Cassazione n. 13819/2007);
> – "*la presunzione legale ... vincola l'ufficio tributario ad assumere per certo che i movimenti bancari effettuati sui conti correnti intestati al contribuente siano a lui imputabili, senza che risulti necessario procedere all'analisi delle singole operazioni, la quale è posta a carico del contribuente, in virtù dell'inversione dell'onere della prova*" (Cassazione n. 7666/2008).

Le prove dimostrative - a carico del contribuente - dovranno comunque essere particolarmente probanti: non basta affermare che il versamento rinvenuto nei conti è frutto di un prestito o di un regalo dei

[9] Cfr. Cassazione n. 13819/2007, con cui la Corte non fa altro che specificare quanto detto dalla norma: la prova non può essere generica ma specifica, operazione per operazione. Così come la contestazione dei singoli addebiti non può avvenire per "*masse*" o addirittura sulla base di un mero "*saldo contabile*", e le giustificazioni del contribuente devono riferirsi ai singoli movimenti.

suoceri. È necessario provare – attraverso anche il percorso del denaro (uscita di banca dal conto corrente del suocero e versamento sul proprio conto corrente) - l'affermazione fatta[10].

Diversamente, una dichiarazione sottoscritta dai suoceri con la quale questi attestino l'elargizione "*con ogni probabilità, sarà ritenuta inadeguata dal personale operante dell'Amministrazione finanziaria. Ciò non solo per la ritenuta, generale inattendibilità delle scritture private ma, piuttosto, per la scarsa valenza probatoria della dichiarazione stessa. In chiave comparativa, infatti, il contenuto di quest'ultima assume una connotazione equiprobabile all'assunto per cui le somme accreditate siano frutto di evasione. In simile ipotesi (accredito di somme in contanti) ad avviso di chi scrive, il contribuente non avrà soddisfatto l'onere della prova, per il quale, in un regime presuntivo legale, in dubio pro Fisco*[11]".

> Particolarmente illuminante ci sembra la sentenza della CTP di Bologna – sentenza n. 158/XII/2007 – secondo cui il meccanismo presuntivo "*viene vinto alla semplice condizione che il contribuente si limiti a fornire le generalità del beneficiario della somma; in altre parole, la prova contraria idonea per vincere la presunzione è qui rappresentata dalla mera indicazione del nominativo dell'accipiens*". Prosegue però la sentenza: "*se il contribuente indica tra i percettori di reddito un familiare, un parente o un amico (o un'amica), ha adempiuto, e con successo, all'onere probatorio che su di lui gravava.... A questo punto, l'onere probatorio si sposta sull'ufficio. Se l'ufficio ritiene che la circostanza non sia vera, potrà invitare il percettore e chiedergli conto delle ragioni o del titolo dell'erogazione della somma da parte del contribuente; potrà chiedergli, anche, di fornire la documentazione della dazione del denaro, le modalità esecutive della stessa, etc.. Insomma, una volta che il contribuente abbia comunicato le generalità del percettore..., l'ufficio è onerato di provare che non corrisponde a verità quanto dichiarato dal contribuente: e se l'ufficio non riesce a dimostrare che il contribuente ha detto il falso (il che potrebbe accadere, ad esempio, se il contribuente tizio indica come beneficiario di una certa somma pagata brevi manu, ad esempio, un'amica; l'amica, tuttavia, invitata dall'ufficio a confermare la circostanza, la nega, riferendo di non aver mai ricevuto denaro da Tizio), il giudice dovrà annullare la pretesa tributaria*". Naturalmente, la contestazione dell'ufficio circa l'erogazione di denaro a un parente o familiare potrà essere contestata anche "*attraverso la prova logica, cioè mediante presunzioni*". Una volta però che la contestazione dell'ufficio prosegue

[10] Cfr. Cassazione n. 767/2011. Nel caso di specie, il giudice di appello ha ricordato che, secondo i contribuenti "*la causa del negozio da cui sarebbero scaturiti gli incassi e i pagamenti sarebbe dovuta ad un finanziamento ottenuto dal... B., amico di famiglia... e intermediario agricolo, in attesa che i ricorrenti potessero ottenere finanziamenti bancarie che sarebbero arrivati con mutuo fondiario nel dicembre 199 e successivamente nel settembre 2001, giugno 2003 e giugno 2005*"). Osserva la Corte che "*siffatto convincimento, però, si fonda unicamente su affermazioni (peraltro anche confuse e del tutto generiche perché in qualche punto si parla di "prestito personale", in qualche altro di "finanziamento atipico e in altro ancora di ristorante") delle medesime parti (in particolare dello stesso G.P.) alle quali non può attribuirsi nessun valore, neppure indiziario, perché, nel caso, il dichiarante non è "terzo" ma parte dei rapporto tributario oggetto del giudizio".*

[11] P. Borrelli, in "*Contribuenti e Fisco*", di P. Borrelli, S. Capolupo, F. Carrirolo, G. Tucci, Il Sole24ore, Milano, 2007.

> in giudizio, il giudice è tenuto "*a valutare la ragionevolezza delle somme erogate in favore dei familiari, o dei parenti ovvero degli amici che il contribuente ha indicato come percettori delle somme prelevate. Diversi sono i parametri cui il giudice può attenersi: ad esempio, l'entità del reddito dichiarato (se il professionista Caio o l'imprenditore Mevio dichiarano un reddito di 200.000 euro è normale pensare che la somma di 40.000 euro possa essere erogata in favore dei familiari; non sarebbe normale, invece, che la stessa somma di 40.000 euro sia erogata da chi ha un reddito di 50.000 euro). Ma non mancano altri parametri. Ad esempio, il numero dei componenti della famiglia; la loro età; il loro stato di salute; gli eventi - anche di natura eccezionale, come gravi malattie, decessi, matrimoni, l'apertura di un'attività del figlio divenuto maggiorenne, etc.- che hanno caratterizzato le vicende familiari nel periodo d'imposta verificato (ovviamente, se il soggetto beneficiario indicato dal contribuente è un fornitore, sarà invece normale pensare che il prelievo sottenda un acquisto in nero)*".
> L'analisi letterale del dettato normativo porta i giudici a bolognesi ad affermare che il contribuente deve solo indicare il beneficiario per vincere la presunzione. Però, se il beneficiario indicato non convince l'ufficio, spetta allo stesso contestare, anche attraverso presunzioni, le falsità indicate dal contribuente. Da questo momento in poi la palla passa al giudice che deve valutare.

Tre, sono quindi, a nostro avviso, i passaggi significativi della sentenza bolognese:

1. al contribuente l'onere della prova ovvero dell'indicazione del beneficiario;
2. all'ufficio l'onere di contestarla, se la prova / indicazione non convince[12];
3. al giudice l'onere di valutare.

Come rilevato dalla migliore dottrina[13] "*occorrerà, dunque, fornire più compiuti elementi, anche in via presuntiva. Ad esempio, ai fini del superamento del regime presuntivo di imponibilità, sarebbe, con ogni probabilità, sufficiente la dimostrazione delle seguenti circostante, che il contribuente potrebbe essere in grado di provare piuttosto agevolmente:*

[12] Cfr. Cassazione n. 2752/2009, secondo cui la peculiarità della giustificazione addotta dal contribuente (vincite al lotto), tenuto conto peraltro della natura al portatore dello "*scontrino*" di giocata, "*richiede, in via logica, la considerazione e, in via motivazionale, la conseguente esplicitazione delle conferenti ragioni, di un accertamento puntuale e specifico circa la identificazione, per ognuna delle concrete giocate indicate dall'A., di questi con il presentatore dell'afferente scontrino e, di poi, (solo) all'esito favorevole di tale riscontro, la effettiva riconducibilità di ogni incasso delle vincite proprie del contribuente ai versamenti bancari contestati*". La stessa CTR, inoltre, non spiega mai se e perché le vincite dedotte dal contribuente siano idonee a infirmare la presunzione legale anche per la differenza tra l'ammontare delle movimentazioni bancarie considerate dall'ufficio ed il minore delle vincite stesse addotte dal contribuente. Le evidenziate carenze, quindi, hanno imposto alla Corte di cassare la sentenza impugnata perché l'"*origine*" delle "*somme depositate dal contribuente sui conti correnti e sui libretti di risparmio … in vincite conseguenti a giocate effettuate presso ricevitorie di Genova*", dalla stessa affermata, "*si rivela del tutto apodittica in quanto non risultano neppure enunciati i concreti elementi fattuali considerati e che hanno determinato il convincimento del superamento della presunzione (iuris tantum) detta circa la natura reddituale delle somme in questione, e perché, comunque, non spiega le ragioni per le quali le eventuali vincite accertate dell'A. (nella misura da questi effettivamente trasfuse nei conti esaminati) siano idonee a giustificare tutta la movimentazione bancaria posta dall'ufficio a fondamento dell'avviso di accertamento si da determinare il totale annullamento di quest'atto*".

[13] P. Borrelli, *op. cit.*.

– la restituzione, in tutto o in parte, della somma ai genitori, tramite canale bancario, in caso di prestito;

– il prelevamento, in contanti, di una somma analoga a quella ricevuta in prestito/regalo, dal conto corrente dei genitori, in una data assai prossima a quella dell'accredito sul rapporto intestato al contribuente;

– le motivazioni a base della concessione del prestito ricevuto (ad esempio l'acquisto di un'auto avvenuto a distanza di pochi giorni o di un immobile, etc.) o del regalo (ad esempio, matrimonio, battesimo del figlio del contribuente, etc.);

– il contestuale accredito di una somma analoga sul conto dei fratelli del contribuente, a fronte di identico regalo donato dai genitori ai figli".

Ulteriori prove probanti possono essere:

– lo smobilizzo di titoli da parte di un genitore e il successivo versamento nel conto del figlio di una parte della somma di denaro;

– versamenti di modesto importo - sporadici - potrebbero trovare copertura giustificandoli come piccole regalie dei genitori/suoceri (specialmente se avvenuti in prossimità di festività pasquali o natalizie, ovvero nascite o altre ricorrenze personali);

– l'introito finanziario derivante da un negozio irrilevante ai fini reddituali (vendita di un immobile; accreditamento di una somma derivante da un mutuo bancario; incasso di canoni di locazione relativi a beni personali).

Ancora più difficile è la prova per i prelevamenti, specialmente a distanza di anni. Al di là del *plafond* per spese personali, da commisurare al reddito e alla consistenza familiare[14], "*è evidente, di contro, che in ordine ai prelievi più cospicui di denaro, pur rientranti nel plafoni annuo accordabili, il contribuente non possa esimersi dal fornire l'indicazione del beneficiario: del resto, è un dato di comune esperienza rammentare inusuali prelievi di somme destinate a spese particolari o inconsuete e poter risalire, tramite ricerche, a documenti che ne comprovino, se del caso, la destinazione*[15]".

Resta fermo che – Cassazione n. 24531/2019 – è possibile riconoscere, al pari dell'Amministrazione finanziaria, la possibilità al contribuente di introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni Tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede *extra* processuale per far valere le proprie ragioni e tali dichiarazioni costituiscono meri indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi[16].

[14] Cfr. circolare n. 32/E/2006.

[15] P. Borrelli, *op. cit.*.

[16] "*Tali dichiarazioni hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'articolo 2729, cod. civ., danno luogo a presunzioni (Cassazione n. 9402/2007); infatti, dal divieto di ammissione della prova testimoniale non discende la inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'articolo 2729, comma 2, cod. civ., secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale - poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario (Cassazione n. 22804/2006 e n. 960/2015)*".

Particolarmente interessante è la recente ordinanza della Corte di Cassazione – n. 6405/2021 – che nell'ambito di un accertamento sintetico, che contestava l'attività di meretricio, si occupa del valore delle dichiarazioni di terzi, legati da rapporti di parentela e amicizia con il contribuente, dove gli Ermellini hanno ritenuto che le stesse non siano sufficienti a giustificare le movimentazioni bancarie. Per la Corte, "*le presunzioni derivanti dagli accertamenti bancari determinano l'insorgenza di un preciso e analitico onere della prova a carico del contribuente che non può essere assolto solo attraverso il ricorso a dichiarazioni di terzi che non possono assurgere al rango di prove esclusive della provenienza del reddito accertato, potendo concorrere a formare il convincimento del giudice ma non a giustificarlo senza ulteriori elementi che, nel caso di specie, non sono stati esplicitati*"[17].

Da ultimo dobbiamo ricordare la regola dettata dalla Corte di Cassazione nella pronuncia n. 5788/2021, che pur se non rappresenta una vera e propria novità, per come è stata declinata costituisce un sicuro richiamo ad alcune pronunce di merito che, sbrigativamente, accolgono o rigettano il ricorso, senza analizzare analiticamente le singole operazioni (cosa, peraltro non agevole in sede contenziosa). In senso conforme registriamo pure la sentenza della Cassazione n. 8718/2021[18], secondo cui "*il giudice di merito è tenuto alla rigorosa verifica dell'efficacia dimostrativa delle prove fornite a giustificazione di ogni singola movimentazione accertata, rifuggendo da qualsiasi valutazione di irragionevolezza e inverosimiglianza dei risultati restituiti dal riscontro delle movimentazioni bancarie, in quanto il giudizio di ragionevolezza dell'inferenza dal fatto certo a quello incerto è già stato stabilito dallo stesso Legislatore con la previsione, in tale specifica materia, della presunzione legale (Cassazione n. 21800/2017 e n. 32427/2019)*"[19].

SCHEDA DI SINTESI

Questa seconda parte del *focus*, che ha avuto inizio con l'esame delle principali regole dettate per l'esecuzione delle indagini finanziarie, si sofferma sull'utilizzo e sulla valenza delle risultanze, nell'ambito del contraddittorio, opportuno e necessario, pur se non obbligatorio, rilevando, altresì, l'accesso difensivo del coniuge nei procedimenti di separazione o divorzio

[17] La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 15596/2016, aveva avuto già modo di affermare che l'attività di prostituzione, dalla quale derivano compensi risultanti da conti correnti bancari, è soggetta a tassazione, trattandosi di attività assimilabile al lavoro autonomo se svolta in forma abituale, ovvero rientrante nella categoria dei redditi diversi se svolta, sempre autonomamente, ma in forma occasionale. Nel caso in esame, il giudice di merito aveva accertato che la contribuente (per sua stessa dichiarazione) svolgeva liberamente e autonomamente l'attività di prostituzione, dalla quale erano derivati i proventi risultanti dai conti correnti bancari, "*con conseguente imponibilità degli stessi, trattandosi di attività assimilabile al lavoro autonomo se svolto in forma abituale, ovvero rientrante nella categoria dei "redditi diversi" ai sensi dell'articolo 6, lettera f) e articolo 67, lettera l), Tuir, se svolta, sempre autonomamente, ma in forma occasionale (nel senso della tassabilità dei proventi della prostituzione, Cassazione n. 2528/2010 e n. 10578/2011)*". Resta fermo che il requisito della abitualità è invece rilevante ai diversi fini dell'assoggettamento dei proventi dell'attività di prostituzione anche ai fini Iva (sul punto si veda la sentenza della Cassazione n. 10578/2011).

[18] Per la Corte rilevano anche gli incassi di assegni circolari *extra* conto.

[19] Ancora conforme Cassazione n. 11696/2021.

(strumento oggi sempre più utilizzato), per chiudere con le problematiche legate agli accertamenti che promanano dalle indagini finanziarie.

Il dialogo Fisco - Contribuente nel procedimento dell'accertamento tributario consente di poter valutare con maggiore ponderatezza tutti gli elementi sui quali si fonda l'obbligazione tributaria, nell'ottica di quella nuova tendenza verso una maggiore partecipazione del contribuente nel procedimento amministrativo di accertamento tributario, e che vede il contraddittorio come strumento di personalizzazione del rapporto tributario.

Il giusto accertamento passa attraverso il "*giusto procedimento*", che trova la sua forza nel corretto esercizio del contraddittorio, dove viene in gioco la credibilità e sostenibilità della pretesa tributaria: al di là delle parole, nel "*giusto contraddittorio*" occorre che l'ufficio ascolti, senza pregiudizi e preconcetti, e solo dopo decidere, anche dissentendo da quanto chiesto, ma motivando il perché (se si dice no, occorre spiegare il perché; sembra banale ma non lo è), così da non sembrare ingiusta l'imposta accertata.

In questo contesto ci sembra opportuno rilevare che il Consiglio di Stato, in adunanza plenaria, con la sentenza n. 19 del 25 settembre 2020, ha autorizzato l'accesso difensivo dei documenti fiscali, reddituali e patrimoniali del coniuge in pendenza del giudizio di separazione, inseriti nelle banche dati dell'Anagrafe tributaria, mediante estrazione di copia, indipendentemente dall'esercizio dei poteri processuali nonché dei poteri istruttori d'ufficio del giudice civile nei procedimenti in materia di famiglia.

La prova liberatoria, che consente di superare la presunzione di cui all'articolo 32, D.P.R. 600/1973, secondo cui le movimentazioni dei conti correnti bancari legittimano l'accertamento del reddito, non può essere meramente generica e cioè relativa all'attività esercitata, ma deve essere, altresì, specifica in relazione a ogni singola operazione.

Il giudice di merito è tenuto alla rigorosa verifica dell'efficacia dimostrativa delle prove fornite a giustificazione di ogni singola movimentazione accertata, rifuggendo da qualsiasi valutazione di irragionevolezza e inverosimiglianza dei risultati restituiti dal riscontro delle movimentazioni bancarie.

La circolare tributaria n. 8/2022

Prestazioni sanitarie esenti e utilizzo del mandato senza rappresentanza

di Alberto Tiziani – dottore commercialista e revisore legale

Premesse

Si è sempre più diffusa, specialmente nell'ultimo decennio, la capillare distribuzione di presidi sanitari in tutto il territorio nazionale. Centri di fisioterapia, centri medici poliambulatoriali, farmacie, società di servizi e altri enti che operano quali esercenti di prestazioni sanitarie, fruendo dell'apporto professionale di medici e altri soggetti esercenti professioni e arti sanitarie (soggette a vigilanza ai sensi dell'articolo 99, Tuls), sono i soggetti maggiormente interessati in questa rivoluzione, che vede la presenza degli stessi, quali enti interposti tra l'utente finale (paziente/cliente/contribuente) e il professionista che rende prestazioni sanitarie di "*diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona*" (che in quanto tali sono esenti Iva ai sensi dell'articolo 10, n. 18, comma 1, D.P.R. 633/1972). Ed è proprio questa forma di interposizione a destare i maggiori dubbi applicativi (a dire il vero per lo più chiariti dalla dottrina e dalla prassi più recenti), anche in considerazione del fatto che sussistono nella pratica molte "*sfumature*" cui risulta non sempre facilmente applicabile quanto previsto dall'articolo 3, comma 3, D.P.R. 633/1972. Con la presente trattazione, pertanto, si farà chiarezza sulle principali fattispecie di applicazione della disciplina Iva del mandato senza rappresentanza, con specifico riferimento alle prestazioni professionali sanitarie, commentando in particolare le ultime risposte fornite dall'Agenzia delle entrate e i più recenti orientamenti "*commerciali*", che vedono sempre frequenti le aggregazioni professionali e la proliferazione di soggetti costituiti in forma societaria svolgenti attività sanitaria.

Il mandato senza rappresentanza – Cenni civilistici

Ai sensi dell'articolo 1703, cod. civ., il mandato è un contratto in base al quale una delle parti contraenti si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra. Ciò che distingue il mandato "*senza rappresentanza*" dal mandato "*con rappresentanza*" è la spendita del nome. Nel primo caso, infatti:

> "*il mandatario che agisce in proprio nome acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato.*

> *I terzi non hanno alcun rapporto col mandante. Tuttavia il mandante, sostituendosi al mandatario, può esercitare i diritti di credito derivanti dall'esecuzione del mandato, salvo che ciò possa pregiudicare i diritti attribuiti al mandatario".*

Agendo quindi il mandatario per conto del mandante (e nel suo interesse), ma in nome proprio, tutti gli obblighi e i diritti conseguenti ai negozi conclusi con soggetti terzi sono acquisiti dal mandatario stesso, a lui vengono attribuite cioè tutte le situazioni giuridiche conseguenti ai contratti (indipendentemente dalla forma adottata) aventi quali parti quest'ultimo e soggetti terzi (diversi dal mandante).

Il mandato senza rappresentanza ai fini Iva

L'articolo 3, comma 3, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972 sancisce che:

> *"le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario".*

Questa norma determina importanti conseguenze in capo ai soggetti parte del contratto di mandato, in quanto consente di trasferire la qualificazione oggettiva (ai fini Iva) della prestazione di servizio resa dal/al mandatario anche al rapporto "*superiore*" sussistente tra il mandatario e il mandante. Questa *fictio iuris* prevista dall'articolo 3, D.P.R. 633/1972, pertanto, consente di "*saltare*" il soggetto interposto (mandatario) ai fini della qualificazione del servizio ovvero, per essere più chiari, di trasferire la qualifica oggettiva della prestazione di servizio, sussistente (e permanente) tra il mandatario e il soggetto terzo, anche nel rapporto presente tra il mandatario e il mandante.

Ne consegue che:

Mandante	➡	Mandatario	➡	Terzo (dove il servizio è contrassegnato dalla freccia blu)
Mandante	⬅	Mandatario	⬅	Terzo (dove il servizio è contrassegnato dalla freccia blu)

Oltre alla qualifica della prestazione professionale, anche la natura del servizio non muta. Come precisato dalla risoluzione n. 250/E/2002 (e dalle risoluzioni n. 6/1998, n. 146/1999 e n. 170/1999), infatti:

> *"la natura delle prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante è la stessa di quelle rese o ricevute dal mandatario in nome proprio e per conto del mandante."*

Quindi, in estrema sintesi, con il contratto di mandato senza rappresentanza:

– il mandatario opera in nome proprio ma per conto del mandante;

– le prestazioni professionali rese dal mandatario o ricevute dal medesimo (senza rappresentanza) devono considerarsi prestazioni di servizi anche nel rapporto contrattuale (e anche ai fini Iva) tra il mandante e il mandatario;

– la natura delle prestazioni rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza è la medesima di quelle rese o ricevute dal mandatario in nome proprio e per conto del mandante.

Questo era stato precisato anche dalla precedente risoluzione n. 6/1998, che ha individuato la *ratio* della norma nell'intento del Legislatore di:

> *"dare un assetto fiscale, agli effetti Iva, ai rapporti tra mandante e mandatario imperniato su una "fictio iuris" che omologa totalmente ai servizi resi o ricevuti dal mandatario quelli da lui resi al mandante. L'omologazione riguarda anche la natura delle prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante, che non possono essere ricondotte, ai fini Iva, a una semplice attività di sostituzione personale nello svolgimento di attività giuridica ma rivestono lo stesso carattere di quelle rese o ricevute dal mandatario per conto del mandante".*

ESEMPIO

La società Beta opera quale *general contractor* nel settore delle ristrutturazioni edilizie. Alfa è un privato che affida a Beta tutti i lavori di ristrutturazione di un'abitazione in suo possesso. Beta si avvale anche del lavoro svolto da Gamma, ingegnere civile.

In questo caso, il flusso di fatturazione seguirà il seguente *iter*:

1. Gamma emetterà fattura imponibile Iva (22%) nei confronti di Beta;
2. Beta emetterà fattura imponibile Iva (22%), riaddebitando il compenso per l'opera professionale svolta da Gamma (anche applicando un proprio margine), nei confronti di Alfa.

Il regime Iva, per ciascun anello della catena di fatturazione, non cambia, indipendentemente dal fatto che, in base alla Tabella A, Parte III, n. 127-*quaterdecies*, D.P.R. 633/1972, le prestazioni di lavori relative alla realizzazione di interventi di recupero del patrimonio edilizio sarebbero soggette ad aliquota 10%.

Il mandato senza rappresentanza nelle prestazioni sanitarie esenti

Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972 sono servizi esenti dall'imposta le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza (ai sensi del Testo unico professioni sanitarie e delle successive modificazioni o regolamentazioni previste da appositi decreti del Ministero della sanità). Molto si è discusso, negli ultimi anni, sull'eventuale definizione di un *numerus clausus* di soggetti che possano ritenersi "*professionisti sanitari*" (a mero titolo esemplificativo, si rimanda alla risoluzione n. 96/E/2012 relativa alla professione del massofisioterapista, e alla circolare n. 4/E/2005 per quanto concerne le prestazioni mediche) e altrettanto si è dibattuto per delineare l'ambito oggettivo di applicazione

dell'esenzione ai fini Iva; meno si è discusso, invero, sull'applicazione di quanto previsto all'articolo 3, comma 3, D.P.R. 633/1972 alle numerosissime casistiche di riaddebito delle prestazioni sanitarie da parte di centri medici, farmacie o altri soggetti che non sarebbero *ex se* qualificabili quali professionisti sanitari. Si riepilogano nei seguenti paragrafi alcune risposte dell'Agenzia delle entrate ultimamente pubblicate in commento a questi aspetti.

Risposta a interpello n. 132/E/2020

Uno dei più recenti interventi di prassi ha riguardato un "*centro benessere*" intenzionato a intraprendere, oltre all'"*attività non sanitaria*" già erogata ai propri clienti, anche "*un'attività secondaria consistente nella gestione di un ambulatorio, nel quale diversi professionisti, quali medici e fisioterapisti, erogano a terzi clienti servizi sanitari*" (attività rientranti tra quelle soggette a vigilanza ai sensi dell'articolo 99, Tuls, approvato con R.D. 1265/1934).

Nel caso rappresentato dal contribuente, il flusso di fatturazione corrisponde al seguente:

1. ricezione della fattura da parte del professionista sanitario (prestazione professionale esente *ex* articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972), riportante i dati anagrafici dei singoli pazienti visitati presso il centro benessere;
2. fatturazione ai singoli clienti/pazienti della prestazione professionale resa dal professionista sanitario, aggiungendo al compenso del professionista un compenso per le attività di messa a disposizione del centro, di segreteria e coordinamento del centro (prestazione professionale esente *ex* articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972);
3. incasso da parte della clientela e pagamento del professionista.

Ebbene, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che:

> *"la natura delle prestazioni rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza al mandante è la stessa di quelle rese o ricevute dal mandatario in nome proprio e per conto del mandante … nella fattispecie prospettata l'Istante deve emettere fattura ai clienti/pazienti per le prestazioni rese in esenzione da Iva ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 18, del Decreto Iva, ricorrendone i presupposti applicativi, e ricevere fattura dal professionista/mandante per la prestazione dallo stesso effettuata, sempre in regime di esenzione e al ricorrere dei presupposti applicativi".*

Come ben chiarito, poi, dalla medesima risposta, che richiama l'articolo 13, comma 2, lettera b), D.P.R. 633/1972, l'ammontare del corrispettivo (esente) spettante al professionista corrisponde alla differenza tra quanto fatturato dal centro benessere e la provvigione. Infatti, la disciplina Iva prevede che i corrispettivi siano costituiti:

> *"per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, di cui al terzo periodo del terzo comma dell'articolo 3, rispettivamente dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione".*

Ciò sta a significare che:

– nel caso del mandato per il flusso "*attivo*" (prestazione di un servizio verso terzi, ossia "*vendita*"), la base imponibile riferita al servizio mandante-mandatario corrisponde al prezzo di vendita del servizio al cliente/committente finale, al netto però della commissione/provvigione;

– nel caso del mandato per il flusso "*passivo*" ("*acquisto*" di un servizio), la base imponibile riferita al servizio mandante-mandatario corrisponde al prezzo di acquisto del servizio, aumentato della commissione/provvigione.

Risposta a interpello n. 857/E/2021

Il più recente intervento dell'Amministrazione finanziaria risale al dicembre 2021 e ha ulteriormente approfondito quanto già chiaramente evidenziato dalla risposta a interpello n. 132/E/2020. Nella risposta a interpello n. 857/E/2021, infatti, la fattispecie rappresentata differisce da quanto precedentemente descritto, in quanto il professionista sanitario (nel caso di specie, iscritto all'albo dei fisioterapisti e nell'elenco speciale dei massofisioterapisti, rientrante pertanto fra i soggetti che possono effettuare prestazioni sanitarie esenti ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972) ha stipulato un mandato senza rappresentanza per la gestione di alcune attività amministrative (tra le quali anche la fatturazione delle prestazioni) con una società che non è struttura autorizzata all'attività sanitaria (che non può nemmeno adempiere, pertanto, alla trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria). Tralasciando, quindi, il fatto che la "*catena*" procedurale (dal punto di vista della fatturazione e della prestazione del servizio) possa essere analoga a quella già descritta nella risposta a interpello n. 132/E/2020, è opportuno ricordare che:

> *"il mandatario può agire "in nome e per conto" del mandante solo se è a sua volta una struttura autorizzata all'attività sanitaria. Solo in presenza di entrambi i presupposti - oggettivo e soggettivo - infatti, le prestazioni che il mandatario rende per conto del mandante, spendendo il proprio nome, conservano la natura di prestazioni sanitarie esenti come per il mandante".*

Solo quindi sussistendo sia il requisito oggettivo (tipologia della prestazione sanitaria), sia il requisito soggettivo (qualifica di "*professionista sanitario*", soggetto quindi sottoposto a vigilanza ai sensi dell'articolo 99, Tuls), le prestazioni rese dal mandatario per conto del mandante (ma con la spendita

del proprio nome) mantengono la natura di prestazione sanitaria, esente ai fini Iva così come per il mandante.

In assenza di tali requisiti (e principalmente della qualifica "*sanitaria*" del mandatario), si possono prospettare 2 soluzioni.

Nella prima, più lineare, il prestatore/professionista deve:

– emettere direttamente nei confronti del paziente/cliente finale il documento fiscale (esente *ex* articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972);

– trasmettere direttamente i dati sanitari al Sistema tessera sanitaria (con la conseguente possibilità, per il contribuente, di detrarre la spesa nei limiti previsti dall'articolo 15, Tuir);

Nella seconda, più complessa ma pur sempre possibile, la società mandataria (non autorizzata all'attività sanitaria) può:

– emettere fattura ai pazienti in nome e per conto del professionista (purché intercorra tra mandante e mandatario un mandato con rappresentanza), così come previsto dall'articolo 21, comma 2, lettera n), D.P.R. 633/1972;

– all'atto dell'incasso di quanto dovuto dai pazienti (ove sia la società a provvedere anche al c.d. "*servizio tesoreria*"), emettere – nei confronti dei medesimi pazienti – fattura (esclusa dal campo di applicazione del tributo *ex* articolo 15, comma 1, n. 3, D.P.R. 633/1972);

– ove previsto, fatturare separatamente anche il servizio (imponibile ai fini Iva), risultando quale soggetto "*inciso*" da questo "*servizio*" il contribuente (sempre che il contratto di mandato non preveda che la "*provvigione*" debba essere pagata direttamente dal professionista).

Da ultimo, non essendo questi soggetti-mandatari strutture esercenti direttamente attività sanitaria né "*strutture autorizzate per l'erogazione dei servizi sanitari e non accreditate*", la trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria deve necessariamente essere effettuato direttamente dal professionista sanitario.

ESEMPIO 1

Il dott. Alfa (medico dermatologo) opera all'interno di una struttura (spazi e attrezzature, servizio di segreteria, servizio di fatturazione, etc.) messa a disposizione dalla società Beta, che non opera quale soggetto autorizzato all'attività sanitaria. Il paziente Gamma viene visitato dal dott. Alfa. Il compenso per la visita dermatologica ammonta a 80 euro. Il compenso per il servizio erogato da Beta ammonta al 20% dei compensi (pari, quindi, a 16 euro).

Beta dovrà procedere con l'emissione delle seguenti fatture, con chiara evidenziazione dei seguenti codice Iva (tralasciando l'applicazione del bollo, se previsto):

– N4 – esenti → per il compenso afferente alla visita dermatologica, pari a 80 euro; la fattura deve essere emessa in nome e per conto del dott. Alfa;
– imponibile → per il compenso relativo al servizio segreteria (16 euro + Iva 22% = 19,52 euro); la fattura deve essere emessa in nome proprio.
Potrà poi anche essere emessa un'ulteriore fattura con codice N1 (esclusa *ex* articolo 15, D.P.R. 633/1972) per il pagamento afferente alla prestazione sanitaria, per un ammontare complessivo pari a 80 euro.

ESEMPIO 2

Il dott. Alfa (medico dermatologo) opera all'interno di una struttura (spazi e attrezzature, servizio di segreteria, servizio di fatturazione etc.) messa a disposizione dalla società Beta che, diversamente rispetto al precedente esempio, opera quale soggetto autorizzato all'attività sanitaria. Il paziente Gamma viene visitato dal dott. Alfa. Il compenso per la visita dermatologica ammonta a 80 euro. Il compenso per il servizio erogato da Beta ammonta al 20% dei compensi (pari, quindi, a 16 euro).
Beta dovrà procedere con l'emissione di un'unica fattura, in proprio nome e per conto del dott. Alfa, adottando il seguente codice Iva (tralasciando l'applicazione del bollo, se previsto):
– N4 – esenti → per il compenso afferente alla visita dermatologica, pari a 96 euro (pari alla somma tra il compenso del dott. Alfa e quello della società Beta).

I servizi in farmacia e la loro esenzione ai fini Iva

Sempre maggior rilievo ha, specialmente in questi anni di pandemia, il ruolo svolto dalle farmacie all'interno delle comunità locali di riferimento. Esse si stanno progressivamente adattando ai cambiamenti del mercato, ai sempre minori stanziamenti per la spesa sanitaria nel bilancio delle Regioni e all'esigenza contingente di doversi attrezzare quali presidi sanitari del proprio territorio. Nelle "*farmacie dei servizi*", quindi, non è poi così raro il caso in cui siano erogati servizi mediante collaborazione professionali con infermieri, fisioterapisti, psicologi, etc. (sempre purché i professionisti non siano "*prescrittori*", per i quali vige una causa di incompatibilità con la professione farmaceutica).
Come opportunamente precisato nella risoluzione n. 60/E/2017 (consulenza giuridica rivolta proprio alle farmacie):

> *"l'esenzione da Iva alle prestazioni sanitarie "deve essere valutata in relazione alla natura delle prestazioni fornite, riconducibili nell'ambito della diagnosi, cura e riabilitazione, e in relazione ai soggetti prestatori, i quali devono essere abilitati all'esercizio della professione, a prescindere dalla forma giuridica che riveste il soggetto che le rende"".*

Il venir meno anche di uno solo di questi requisiti fa decadere il regime Iva dell'esenzione.

Nell'ambito delle farmacie, 4 possono essere le prestazioni di servizio rese alla clientela finale:

a) prestazioni rese dalle farmacie tramite messa a disposizione di operatori socio-sanitari (*e.g.* seduta fisioterapica svolta da fisioterapista all'interno dei locali della farmacia);

b) prestazioni analitiche di prima istanza rientranti nell'ambito dell'autocontrollo (*e.g.* programmi di telemonitoraggio domestico);

c) prestazioni di supporto all'utilizzo di dispositivi strumentali per i servizi di secondo livello (*e.g. test* intolleranze alimentari);

d) servizio di prenotazione, riscossione e ritiro dei referti.

Ebbene, come chiarito anche dalla risoluzione n. 128/E/2011 "*la messa a disposizione di operatori socio-sanitari, di infermieri e di fisioterapisti, per la effettuazione di specifiche prestazioni professionali richieste dal medico di famiglia o dal pediatra di libera scelta*" (articolo 1, comma 2, lettera a), punto 4, D.Lgs. 153/2009), qualora afferente ad attività oggettivamente riconducibili alla diagnosi, alla cura e alla riabilitazione dei soggetti e in quanto materialmente rese da professionisti sanitari sottoposti a vigilanza *ex lege*, senza alcun dubbio ricade nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972.

Ecco, dunque, che in questi casi sia le prestazioni effettuate dai professionisti sanitari nei confronti della farmacia sia le prestazioni effettuate dalla farmacia nei confronti del cliente ricadono nell'ambito di applicazione dell'esenzione Iva, proprio in ossequio a quanto previsto dall'articolo 3, comma 3, D.P.R. 633/1972.

E allora, proprio volendo osservare le casistiche più comuni di servizi resi in farmacia, già citati dalla risoluzione n. 60/E/2017, non si può aver alcun dubbio circa il fatto che le prestazioni di cui alle lettere a) e c) (le classificazioni sono le stesse riportate nel documento di prassi), rese da operatori sanitari (*e.g.* prestazione professionale degli infermieri svolta in farmacia) ma fatturate dalla farmacia (che emette la fattura o "*batte*" lo scontrino) ricadono nel regime di esenzione Iva, per mezzo del combinato disposto degli articoli 10, comma 1, n. 18 e 3, comma 3, D.P.R. 633/1972. Lo stesso non può dirsi, invece, per le prestazioni analitiche di prima istanza, dove l'autocontrollo può essere effettuato direttamente dal paziente, o per i servizi di prenotazione di visite o controlli medici, dove non sussiste alcun intervento da parte di operatori sanitari.

ESEMPIO 3

Il cliente Alfa si rivolge alla "*Farmacia Aesculapius Snc*" per le seguenti prestazioni professionali:

– terapia logopedica (per un disturbo della deglutizione), resa da un logopedista (professionista sanitario);

– servizi di autoanalisi (colesterolo, trigliceridi ed emoglobina), svolti direttamente in farmacia, senza l'ausilio di laboratori medici.

L'esercente, ai fini Iva, dovrà procedere come segue:

– per la terapia logopedica, emettere una fattura (o "*battere*" uno scontrino) esente *ex* articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972, per un importo pari alla somma tra compenso del professionista (logopedista, che emetterà fattura nei confronti della farmacia, sempre in regime di esenzione Iva) e "*ricarico*" spettante alla farmacia stessa;

– per i servizi di autoanalisi, non essendo previsto l'intervento di alcun professionista sanitario, emettere una fattura (o "*battere*" uno scontrino) imponibile Iva (22%).

Posto che le farmacie, in quanto esercizi commerciali aperti al pubblico, possono certificare anche le prestazioni di servizio mediante emissione di scontrino fiscale, l'esercente potrà:

– emettere scontrino "*parlante*" per la terapia logopedica riportando, oltre a natura, qualità e quantità delle prestazioni erogate, anche il codice fiscale del cliente Alfa, trasmettendo direttamente poi i dati al sistema tessera sanitaria e consentendo al contribuente di detrarre la spesa (*ex* articolo 15, Tuir);

– emettere scontrino per i servizi di autoanalisi, risultando però preclusa ogni possibilità di detrarre la spesa sostenuta da Alfa.

Conclusioni

Quanto sopra riportato riepiloga brevemente la disciplina Iva del mandato senza rappresentanza, specialmente per quanto concerne i servizi resi da professionisti sanitari, che prestano la propria opera (esente ai senti dell'articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972) anche nei confronti di clientela non "*propria*", ma che fruisce della prestazione all'interno di centri, studi, poliambulatori o farmacie che svolgono (anche) attività sanitaria. Ciò che è fondamentale ricordare – ed è questo il motivo per il quale sono state descritte le risposte a interpello n. 132/2020 e n. 857/E/2021 – è che oltre alla qualifica e alla natura dell'operazione, il requisito soggettivo dell'attività sanitaria svolta (e in quanto tale, sottoposta all'attività di sorveglianza) non deve essere riscontrato solo nel prestatore del servizio (professionista), ma anche nel mandatario, che deve essere soggetto autorizzato allo svolgimento, per l'appunto, dell'attività sanitaria. Senza tale requisito, in nessun caso può mantenersi il regime di esenzione (citando il caso della prestazione di servizi) tra il cliente finale e il soggetto mandatario, non essendo quest'ultimo ente soggettivamente rientrante tra gli stringenti requisiti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972 (infatti, non può nemmeno trasmettere i dati sanitari al Sistema tessera

sanitaria). A ciò consegue che, non potendo i clienti "*privati*" (persone fisiche) esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva in acquisto, risultando incisi del tributo in sede di pagamento delle fatture passive a loro intestate, può comportare notevoli effetti distorsivi nel rapporto concorrenziale tra centri "*autorizzati*" e centri "*non autorizzati*" (logicamente a svantaggio di questi ultimi).

SCHEDA DI SINTESI

Dal punto di vista civilistico, il mandato è quel contratto in base al quale una delle parti contraenti si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra (articolo 1703, cod. civ.). Nel mandato senza rappresentanza, il mandatario agisce per conto del mandante, ma in proprio nome, con l'ovvia conseguenza che, ai fini fiscali, il rapporto di fatturazione avviene tra il cliente/fornitore e il mandatario.

L'articolo 3, comma 3, D.P.R. 633/1972 ha introdotto una *fictio iuris* in base alla quale "*le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario*". Questo ha effetto sia ai fini della qualificazione del servizio (che rimane tale), sia ai fini della natura del servizio (con ovvie conseguenze anche ai fini dell'applicazione di regimi agevolativi particolari in termini di fiscalità indiretta).

La risposta a interpello n. 132/E/2020 ha ben chiarito come l'attività sanitaria svolta all'interno di un centro poliambulatoriale (autorizzato all'attività sanitaria e quindi soggetto a vigilanza) da un professionista sanitario (anch'esso soggetto a vigilanza), mantiene la propria qualificazione e natura e, quindi, ai fini Iva è esente *ex* articolo 10, D.P.R. 633/1972 (fattura del mandante esente → fattura del mandatario esente).

Lo stesso non può dirsi nel caso in cui il professionista sanitario operi all'interno di un centro non autorizzato allo svolgimento dell'attività sanitaria. In questo caso, essendo la prestazione del centro carente del requisito soggettivo ai fini dell'esenzione di cui al citato articolo 10, D.P.R. 633/1972, le opzioni – ai fini del mantenimento del regime di esenzione Iva – sono 2:
- il professionista emette fattura (esente) direttamente nei confronti del cliente finale;
- il centro emette fattura in nome e per conto del professionista (mandato con rappresentanza);
- il centro poi, in base a quanto stabilito tra le parti, fatturerà separatamente al cliente o al professionista la commissione a esso spettante (imponibile Iva).

Nel caso (assai comune) delle farmacie, i servizi che mantengono la propria qualificazione di servizio esente, sono:
- le prestazioni rese dalle farmacie tramite messa a disposizione di operatori socio-sanitari;
- le prestazioni di supporto all'utilizzo di dispositivi strumentali per i servizi di secondo livello.

Le prestazioni analitiche di prima istanze e gli altri servizi di prenotazione e refertazione devono essere invece ricondotti a imposizione Iva.

La circolare tributaria n. 8/2022

L'aliquota Iva delle operazioni complesse con prezzo unico

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

L'Agenzia delle entrate, nella risposta a interpello n. 35/E/2022, è ritornata a occuparsi dell'individuazione dell'aliquota Iva applicabile alle operazioni complesse, vale a dire costituite da più beni e/o servizi, per le quali sia previsto un corrispettivo unitario.

Oggetto dell'istanza di interpello

L'interpello è stato proposto da una società che si pone come fornitrice di *kit* per pasti e che, a tal fine, prepara scatole/confezioni contenenti *kit* di ingredienti, già nelle opportune porzioni, necessari per la preparazione di pasti, che i clienti devono cucinare o ultimare seguendo le indicazioni della ricetta, anch'essa inclusa nel *kit*.

La questione controversa attiene alla determinazione della base imponibile e dell'aliquota Iva da applicare alla scatola in considerazione della circostanza che gli elementi/ingredienti che lo compongono potrebbero essere singolarmente assoggettati a diverse aliquote Iva (con l'aliquota massima del 10%) e che tali ingredienti sono variabili (nelle quantità, nel costo di acquisto, etc.) a seconda della scatola.

Ai fini dell'individuazione della base imponibile e dell'aliquota Iva da applicare alla scatola contenente il *kit* di ingredienti, la complessità è dovuta alla circostanza che:

– la scatola viene offerta con un prezzo definitivo unico forfettario (non suddiviso per ingrediente), Iva inclusa;

– nella scatola non è possibile rinvenire un ingrediente prevalente (anche perché i prodotti in peso/quantità minore potrebbero avere valore/costo maggiore rispetto ad altri;

– la scatola è offerta mediante una modalità in abbonamento e il corrispettivo è pagato dal cliente anticipatamente al momento di sottoscrizione dell'abbonamento, per cui il momento di effettuazione dell'operazione coincide con quello di pagamento anticipato del corrispettivo ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. 633/1972;

– gli ingredienti che compongono la confezione possono variare di volta in volta (nella quantità, nel costo di acquisto o in altri elementi) e tale variazione non è prevedibile al momento della sottoscrizione dell'abbonamento e del pagamento anticipato.

Distinzione tra "*somministrazione di alimenti e bevande*" e mera "*fornitura di alimenti e bevande*"

In via preliminare, è indispensabile individuare la qualificazione della fattispecie, dovendosi stabilire se l'operazione oggetto di interpello sia riconducibile nell'ambito delle "*somministrazioni di alimenti e bevande*" o sia, invece, qualificabile alla stregua di una mera "*fornitura di alimenti e bevande*".

> La distinzione si rende necessaria, in quanto la "*somministrazione di alimenti e bevande*" rientra tra le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3, comma 2, n. 4, D.P.R. 633/1972 ed è soggetta all'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10%, di cui al n. 121 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, mentre le cessioni di alimenti e bevande sono considerate cessioni di beni ai sensi dell'articolo 2, D.P.R. 633/1972 e sono soggette all'aliquota Iva applicabile in funzione della tipologia di bene venduto.

In mancanza di una definizione espressa di "*somministrazione di alimenti e bevande*", occorre fare riferimento all'articolo 6, § 1, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, con il quale il Legislatore dell'Unione Europea ha enunciato, al fine di garantire l'applicazione uniforme del sistema dell'Iva, gli elementi che caratterizzano i servizi di ristorazione e di *catering* e quelli che li distinguono tra loro.

In particolare, i servizi di ristorazione e di *catering* consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. È, inoltre, previsto che:

– la fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono;

– nel caso della ristorazione, tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del *catering* i servizi sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore.

Nel successivo § 2 dello stesso articolo 6, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE viene precisato ciò che non consente di qualificare l'operazione come servizio di ristorazione o di *catering*. In particolare, la fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, compreso o meno il trasporto ma senza altri servizi di supporto, non è considerata un servizio di ristorazione o di *catering* ai sensi del § 1.

Secondo il Legislatore comunitario, la fornitura di cibi o di bevande o di entrambi rappresenta solo una componente dei servizi di ristorazione e *catering*, i quali si connotano per la prevalenza dei servizi di supporto atti a permetterne il consumo immediato.

In altre parole, in assenza di servizi di supporto, la fornitura di alimenti e bevande manca delle necessarie caratteristiche per rientrare nella definizione di servizio di ristorazione e *catering* e deve essere più propriamente ricondotta a una cessione di beni.

In tal senso, si è più volte espressa anche la Corte di Giustizia, affermando che se il consumo di alimenti e bevande avviene nel quadro di un servizio complessivo di ristorazione (composto da cottura, consegna materiale del cibo, predisposizione di infrastrutture per agevolare il consumo) prevale la prestazione di servizi sulla cessione di alimenti[1].

> Nel caso oggetto della risposta a interpello n. 35/E/2022, l'Agenzia delle entrate – alla luce dell'interpretazione della nozione comunitaria dei "*servizi di ristorazione o di catering*" e tenendo conto degli elementi forniti dall'istante ai fini della descrizione della fornitura delle confezioni contenenti i *kit* di ingredienti – ha ritenuto che le operazioni effettuate non siano qualificabili come somministrazione di alimenti e bevande, costituendo invece cessioni di beni.

Posizione dell'Amministrazione finanziaria in merito all'applicazione dell'aliquota Iva più elevata

Nella risoluzione n. 142/1999, riguardante la realizzazione "*di una pluralità di operazioni a fronte delle quali, tra l'altro, è prevista la corresponsione di un corrispettivo unico forfettario con la conseguenza che per le stesse non è dato applicare il corrispondente trattamento Iva differenziato*", l'Amministrazione finanziaria è giunta alla conclusione che "*alle prestazioni di che trattasi si rende applicabile l'Iva con l'aliquota massima prevista per le opere ricomprese nella fattispecie negoziale in discorso, ossia quella del 10%*".

In sostanza, tale documento di prassi, ancorché riferito a un settore diverso da quello oggetto della risposta a interpello n. 35/E/2022, ha chiarito che, in presenza di più operazioni, per le quali sia pattuito un corrispettivo unico, deve aversi riguardo all'aliquota Iva più alta tra quelle previste per i beni/servizi ceduti/resi, a prescindere dall'eventuale prevalenza dei beni/servizi ad aliquota inferiore.

Tale posizione è stata confermata dalla risoluzione n. 111/E/2004, con la quale l'Agenzia delle entrate ha precisato che, "*per un consolidato principio di carattere generale, implicito nell'ordinamento che disciplina l'Iva, se a fronte di prestazioni per le quali sono previste diverse aliquote viene richiesto e fatturato un corrispettivo indistinto prevale in ogni caso l'aliquota maggiore*".

[1] Si veda, in particolare, la sentenza causa C-231/94 del 2 maggio 1996, Faaborg-Gelting Linien.

Alla luce delle indicazioni della prassi amministrativa sopra esposte, nella risposta a interpello n. 35/E/2022 in commento, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto "*che l'operazione di cui trattasi debba essere assoggettata a Iva con applicazione dell'aliquota nella misura del 10%, vale a dire con l'aliquota più elevata tra quelle astrattamente applicabili agli ingredienti che compongono la confezione*", specificando che "*tale soluzione presuppone, in ogni caso, che gli ingredienti contenuti nella confezione siano riconducibili ai prodotti tassativamente elencati nella parte II, nella parte II-bis e nella parte III della Tabella A allegata al D.P.R. 633/1972*".

Valorizzazione del bene predominante

È il caso di osservare che, sempre a livello interpretativo, nella risoluzione n. 56/E/2017, l'Agenzia delle entrate, in merito all'individuazione della corretta aliquota Iva da applicare ad alcune confezioni di erbe aromatiche composte anche da basilico, rosmarino e salvia – soggette all'aliquota Iva del 5% ai sensi del n. 1-*bis*) della Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al D.P.R. 633/1972 – ha chiarito che "*indipendentemente dal fatto che ci sia o meno una prevalenza di piante aromatiche assoggettabili ad aliquota ridotta, la presenza nella stessa confezione di piante aromatiche diverse da quelle elencate dal n. 1-bis) della Tabella A, Parte II-bis citata, comporterà l'assoggettamento dell'intera confezione all'aliquota ordinaria*".

> L'Amministrazione finanziaria è allineata alla posizione della Corte di Giustizia nel ritenere che alla prestazione considerata come unica debba applicarsi una sola aliquota Iva, ma quest'ultima dovrebbe essere individuata in funzione del rapporto di prevalenza esistente tra gli elementi che compongono l'operazione economicamente unitaria, anziché applicare, "*a prescindere*", l'aliquota più alta.

Nella sentenza di cui alla causa C-463/16 del 18 gennaio 2018, la Corte di Giustizia UE ha, infatti, affermato che la qualifica stessa come prestazione unica di un'operazione che comporta più elementi implica l'applicazione della medesima aliquota Iva. La facoltà, lasciata agli Stati membri, di assoggettare i diversi elementi che compongono una prestazione unica a più aliquote Iva comporterebbe, infatti, la scomposizione artificiale di tale prestazione e rischierebbe di alterare la funzionalità del sistema dell'Iva, in violazione della giurisprudenza che ha sancito tale principio.

> La circostanza che sia possibile identificare il prezzo corrispondente a ciascun elemento distinto che compone la prestazione unica non è idonea a giustificare alcuna deroga alla conclusione che precede, anche perché – come sottolineato dai giudici comunitari – "*il principio di neutralità fiscale rischierebbe di essere compromesso, poiché 2 prestazioni uniche, composte da 2 o più elementi distinti, che sono, sotto tutti gli aspetti, simili, potrebbero dover essere assoggettate, secondo detta ipotesi, ad aliquote Iva distinte applicabili ai suddetti elementi, a seconda che sia o meno possibile identificare il prezzo corrispondente a tali diversi elementi*".

Ritornando alle indicazioni della prassi amministrativa sopra richiamate, è vero che le aliquote ridotte costituiscono un'eccezione e devono essere applicate in modo restrittivo, ma c'è da chiedersi se sia effettivamente corretto prescindere dal rapporto di prevalenza tra i beni/servizi ceduti/resi a fronte di un corrispettivo unitario, in particolar modo quando l'operatore sia in grado di supportarlo sul piano probatorio. In effetti, la Corte di Cassazione sembra smentire l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, laddove nel caso esaminato – relativo alla cessione di un fabbricato unitariamente considerato avente prevalente destinazione strumentale – viene confermata l'applicazione dell'aliquota ordinaria[2]. Se, dunque, la destinazione prevalente dell'immobile fosse stata abitativa è lecito ritenere che si sarebbe concluso per l'aliquota ridotta.

> Le criticità evidenziate rispetto alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria sono state superate dalla risoluzione n. 51/E/2019, con la quale è stato chiarito che "*la presenza nella stessa confezione di erbe aromatiche assoggettate ad aliquote differenti - per le quali non sia possibile riscontrare una predominanza che conferisca il "carattere essenziale" nel senso precisato dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli* (si veda la nota n. 94063 del 28 agosto 2018 ndA) - *conformemente a quanto affermato nella risoluzione n. 142/E/1999, comporterà l'assoggettamento dell'intera confezione all'aliquota Iva più elevata e, come affermato nella risoluzione n. 56/E/2017, "all'aliquota ordinaria" qualora nella confezione vi sia anche la presenza di erbe la cui cessione sia assoggettata ad aliquota ordinaria*".

Con la risoluzione n. 51/E/2019, è stato messo in luce, in coerenza con la posizione della giurisprudenza comunitaria, che il "*driver*" per individuare l'aliquota Iva è il carattere predominante dei beni soggetti a una determinata aliquota Iva, inteso in termini di "*essenzialità*", in assenza del quale si fa riferimento all'aliquota più alta.

L'Agenzia delle entrate, nella risposta a interpello n. 35/E/2022, non compie alcuna considerazione in merito all'esigenza di valutare i beni aventi carattere predominante, raggiungendo pertanto una conclusione che si pone in linea con le indicazioni fornite fino alla risoluzione n. 56/E/2017, ma rispetto alle quali la risoluzione n. 51/E/2019 aveva posto un correttivo.

SCHEDA DI SINTESI

Nella risposta a interpello n. 35/E/2022, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, all'operazione composta da più beni/servizi soggetti a diverse aliquote Iva e con un prezzo unico, deve essere applicata l'aliquota Iva più elevata.

[2] Cfr. Cassazione n. 9661/2017.

Si tratta di un'indicazione allineata alla posizione della Corte di Giustizia UE nel ritenere che alla prestazione considerata come unica debba applicarsi una sola aliquota Iva, ma quest'ultima dovrebbe essere individuata in funzione del rapporto di prevalenza esistente tra gli elementi che compongono l'operazione economicamente unitaria e non applicando, "*a prescindere*", l'aliquota più alta.

In questo senso si era già espressa la risoluzione n. 51/E/2019, chiarendo che l'aliquota più alta si applica nel caso in cui non sia possibile riscontrare la predominanza di un bene rispetto agli altri.

La risposta a interpello n. 35/E/2022 conferma, invece, il precedente orientamento, ponendosi in contrasto con la posizione della Corte di Giustizia (causa C-463/16 del 18 gennaio 2018), per i quali l'aliquota Iva da applicare è quella corrispondente alla cessione/prestazione prevalente, peraltro anche laddove le singole cessioni/prestazioni risultino valorizzate distintamente, vale a dire in base al prezzo concordato tra le parti.

La circolare tributaria n. 8/2022

Pro rata di detrazione Iva e dichiarazione annuale

di Carlo Bertacca - dottore commercialista e revisore legale

Premessa

Quando si svolgono contemporaneamente attività esenti e imponibili la detrazione dell'Iva sugli acquisti subisce una limitazione. In tal caso, infatti, la detrazione si effettua applicando la regola del *pro rata* disciplinato dal comma 5 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, in base al quale la detrazione dell'Iva sugli acquisti è effettuata in proporzione alle operazioni che danno luogo a operazioni imponibili. La percentuale di detrazione definitiva è calcolata alla fine dell'anno in sede dichiarazione annuale Iva applicando le regole di cui all'articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972.

Inquadramento normativo

Ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale prevede l'indetraibilità dell'imposta afferente i beni e i servizi impiegati nelle operazioni esenti. Capita che il contribuente svolga sia attività esenti che imponibili o che all'interno della stessa attività effettui contemporaneamente operazioni esenti e imponibili. In questo caso per semplificare il calcolo della detrazione dell'Iva sugli acquisti è prevista l'applicazione della regola del *pro rata*

Le fonti normative che disciplinano tale regola, sono il comma 5 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 e l'articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972. Il comma 5 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 detta la regola generale secondo la quale ai contribuenti che esercitano contemporaneamente attività che conferiscono il diritto alla detrazione e attività che danno luogo a operazioni esenti il diritto alla detrazione spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni. Il relativo ammontare, ovvero la percentuale di detrazione, è calcolata in base a quanto stabilito dall'articolo 19-*bis,* D.P.R 633/1972.

Pertanto, i soggetti che svolgono sia attività che danno dritto alla detrazione, ovvero attività imponibili, che attività esenti non sono tenuti a tenere separati gli acquisti di beni e servizi in funzione della loro destinazione tra le 2 attività, in quanto il *pro rata* viene applicato a tutta l'imposta assolta sugli acquisti. In questa situazione si può creare una distorsione sulla detrazione quando la percentuale di detrazione non corrisponde alla reale ripartizione degli acquisti tra le 2 attività. Si pensi a un'attività esente con

acquisti minimi, ma che è di un ammontare superiore alle operazioni imponibili. In questa ipotesi potrebbe essere utile valutare, l'adozione della contabilità separata.

La circolare n. 328/1997 ha precisato che l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta a Iva (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente operazioni esenti) non dà luogo all'applicazione del *pro rata*.

In tali casi torna, naturalmente applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni e servizi impiegati nelle operazioni esenti.

La medesima circolare precisa che la regola del *pro rata* è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, che effettua sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili.

Infine, il documento di prassi rileva che se i soggetti che detraggono l'imposta in base a *pro rata*, effettuano anche operazioni escluse senza il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972, i medesimi devono prima sottrarre dal totale dell'imposta sugli acquisti l'imposta relativa agli acquisti afferenti le operazioni escluse (indetraibile) e sull'importo residuo procedere all'applicazione della percentuale di detrazione.

Modalità di calcolo del *pro rata*

Come accennato le modalità di calcolo del *pro rata* sono dettate dall'articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972. La disposizione stabilisce che la percentuale di detraibilità è data dal rapporto tra:

l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili che le operazioni non soggette ma assimilate a operazioni imponibili ai fini della detrazione, elencate nell'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972)
e
lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nel medesimo anno

La percentuale di detrazione così ottenuta deve essere arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i 5/10.

Operazioni escluse dal *pro rata*

Il comma 2 dell'articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972 individua le operazioni che sono escluse dal suddetto rapporto. Queste sono:

– le cessioni di beni ammortizzabili (sia dal numeratore che dal denominatore). Al riguardo si segnala che non esiste ai fini Iva una definizione di beni ammortizzabili e dunque per la loro individuazione si deve far riferimento ai criteri disposti ai fini delle imposte dirette. In merito l'Agenzia delle entrate con risposta a interpello n. 165/2020 ha ritenuto che un soggetto che effettua frequentemente cessioni di beni ammortizzabili (società che noleggia tali beni e che per questo provvede frequentemente alla loro sostituzione) deve escludere dal rapporto le cessioni di tali beni trattandosi di beni ammortizzabili;
– le operazioni escluse dal campo Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f), D.P.R. 633/1972 (sia dal numeratore che dal denominatore). Si tratta di cessioni di denaro, conferimenti di aziende o rami di aziende, cessioni di campioni gratuiti di modico valore, passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, etc., le quali secondo la sentenza della Corte di Giustizia UE, causa C-333/91 del 22 giugno 1993, non devono interferire nella determinazione della percentuale di detrazione;
– i passaggi di beni all'interno della stessa impresa ai sensi dell'articolo 36, ultimo comma, D.P.R. 633/1972, per i soggetti che applicano per obbligo o per opzione il regime di contabilità separata (sia dal numeratore che dal denominatore);
– le cessioni di beni di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*, D.P.R. 633/1972) (le cessioni di tali beni non entrano a far parte solo del denominatore in quanto essendo esenti sono sempre escluse dal numeratore della frazione). Si tratta delle cessioni di beni per i quali non si è potuta detrarre l'imposta all'atto dell'acquisto e conseguentemente la successiva cessione esente non deve ripercuotersi sul diritto alla detrazione;
– le operazioni esenti, di cui ai numeri da 1 a 9 dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie a operazioni imponibili (anche queste operazioni sono escluse solo dal denominatore in quanto esenti e quindi sempre escluse dal numeratore della frazione). Qualora il contribuente effettui queste operazioni in via occasionale o quando le stesse non rientrano nell'attività propria dell'impresa non può detrarre l'Iva relativa ai costi specifici afferenti alle operazioni attive effettuate. Ciò in ossequio al principio di carattere generale sancito nel comma 2 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 secondo cui l'Iva è indetraibile per i beni e servizi utilizzati in operazioni esenti.
Da quanto sopra le operazioni che confluiscono al numeratore e al denominatore possono essere così sintetizzate.

Operazioni che confluiscono al numeratore

– operazioni imponibili;

– operazioni non soggette ma assimilate a operazioni imponibili ai fini della detrazione:

- cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, cessioni intracomunitarie non imponibili;
- operazioni bancarie, finanziarie, relative a valori mobiliari (azioni, obbligazioni, etc.) e assicurative nei confronti di soggetti *extra* comunitari o relative a beni destinati a essere esportati fuori dalla UE;
- operazioni escluse per difetto della territorialità (ad esempio articolo 7-*ter*, D.P.R. 633/1972) che qualora effettuate nel territorio dello Stato darebbero diritto alla detrazione;
- operazioni non soggette a Iva di cui all'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d), e f), D.P.R. 633/1972;
- cessioni di oro da investimento di cui all'articolo 10, n. 11, D.P.R. 633/1972 effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;
- cessioni di beni di cui all'articolo 10, comma 3, D.P.R. 633/1972;
- operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 74, comma 1, D.P.R. 633/1972;

– operazioni esenti che danno diritto alla detrazione previste dall'articolo 1, commi 452 e 453, L. 178/2020 (strumentazione per diagnostica Covid-19 e prestazioni sanitarie connesse e cessione di vaccini contro il Covid-19 e relative prestazioni sanitarie strettamente connesse).

Dal numeratore così determinato vanno tolte:

– le cessioni di beni ammortizzabili;

– passaggi interni tra più attività;

– operazioni non soggette a Iva di cui all'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d), e f), D.P.R. 633/1972.

Il denominatore è, invece, formato nel modo seguente

Totale numeratore
+
operazioni esenti
-
• operazioni esenti, di cui ai numeri da 1 a 9 dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972 quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie a operazioni imponibili; • cessioni di beni di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*, D.P.R. 633/1972

Attività propria e operazioni accessorie nella prassi interna

Come già detto sono escluse dall'applicazione del *pro rata* le operazioni di cui ai numeri da 1 a 9 dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, in 2 casi, ovvero quando tali operazioni:

– non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo;

– sono accessorie a operazioni imponibili.

In relazione al significato di attività propria si riporta uno stralcio della circolare n. 25/1979:

> *"Per attività propria dell'impresa si deve ritenere, come si è già avuto occasione di precisare, quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e non quindi quella svolta in maniera occasionale o, comunque, di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa… la sussistenza di detta condizione si verifica quando le operazioni esenti effettuate dal soggetto non siano da considerare come svolte nell'esercizio di attività normalmente esercitata; rimangono pertanto non rilevanti le operazioni suddette se eseguite nell'ambito di attività occasionali o accessorie ovvero nell'ambito di attività strumentali per il perseguimento dell'oggetto dell'impresa".*

Inoltre, sempre in materia di prassi, l'Agenzia delle entrate si è espressa anche con la circolare n. 71/461507/1987 secondo cui la nozione di "*attività propria*" va assunta sotto un profilo prevalentemente qualitativo, intesa cioè come quella diretta a realizzare l'oggetto sociale e, quindi, a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata e sotto tale aspetto proiettata sul mercato e quindi nota ai terzi. Pertanto, per le operazioni finanziarie poste in essere da società commerciali o industriali non assume tanto rilievo la frequenza di dette operazioni o la loro entità quanto la loro strumentalità alla gestione delle risorse finanziarie derivanti dall'attività commerciale o industriale. Di conseguenza dette operazioni non possono ritenersi svolte nell'esercizio dell'attività propria di tale impresa, anche se previste nello statuto, a meno che non si realizzi una concreta attività di finanziamento nei confronti del pubblico oltre all'attività commerciale o industriale già presente.

Riguardo alla definizione di operazione accessoria l'Agenzia delle entrate si è pronunciata con 2 risoluzioni significative. La risoluzione n. 41/E/2011 che chiarisce che le operazioni di finanziamento esenti Iva effettuate dalle concessionarie automobilistiche sono da ritenersi strumentali all'attività svolta dai rivenditori in quanto strumentali alla vendita delle auto. Per questo motivo l'Agenzia delle entrate le esclude dal *pro rata*. Con la risoluzione n. 305/E/2008 l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'attività di finanziamento effettuata da una società, che svolge anche attività industriale, alle società del gruppo non può essere considerata accessoria quando, come nel caso esaminato, non viene effettuata con un limitatissimo impiego di lavoro, beni e servizi, ma attraverso un'organizzazione specifica per la gestione e il raggiungimento dei risultati attesi.

Attività propria e operazioni accessorie in giurisprudenza

Sul punto si è espressa sia la giurisprudenza comunitaria che quella "*domestica*".

La Corte di Giustizia UE con sentenza causa C-77/01 del 29 aprile 2004, ha stabilito che le operazioni esenti si considerano strumentali, accessorie o occasionali se implicano un uso estremamente limitato di beni e servizi soggetti a Iva tale da non integrare un'organizzazione specifica per la gestione della

relativa attività e che di contro non è rilevante, che affinché un'attività possa essere definita accessoria, che le operazioni compiute producano redditi d'impresa, né che tali redditi possano essere superiori a quelli conseguiti mediante l'attività indicata come principale.

La sentenza della Corte di Giustizia UE C-378/15 del 14 dicembre 2016 riassume i principi enunciati nelle sentenze precedenti ovvero:

– il fatto che il volume d'affari generato dall'attività esente sia prevalente costituisce solo un indizio e non può di per sé escludere che queste operazioni siano qualificate come accessorie;

– l'attività può essere qualificata come accessoria qualora:

- non costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa;
- non implichi un impiego significativo di beni e servizi per i quali sia stata pagata e detratta l'Iva a monte.

La Corte di Cassazione n. 11085/2008 ha enunciato il seguente principio di diritto:

> *"In tema di Iva, il D.P.R. 633/1972, articolo 19, impone di tener conto delle operazioni esenti, indicate dallo stesso D.P.R., articolo 10, numeri da 1 a 9, al fine della determinazione della percentuale di indetraibilità (c.d. pro rata), solo quando formino oggetto dell'attività propria dell'impresa. Ricadono nelle attività proprie dell'impresa, e come tali vanno computati per l'indicata riduzione percentuale dell'ammontare detraibile dell'Iva, non solo gli atti che tipicamente esprimano raggiungimento del fine produttivo o commerciale dell'impresa individuale o societaria, ma anche gli atti ulteriori che configurino strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento del fine produttivo, mentre vanno escluse tutte quelle attività che pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa".*

Locazioni e attività propria dell'impresa

Come è noto le locazioni di fabbricati sono in linea generale operazioni esenti. È utile segnalare alcune sentenze della Corte di Cassazione che hanno considerato tale attività come propria dell'impresa influendo sul calcolo del *pro rata*:

– sentenza n. 6194/2001: "*Ricadono nella nozione di attività propria dell'impresa ai fini della riduzione percentuale dell'ammontare detraibile dell'Iva, ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 per effetto del compimento di operazioni "attive" esenti, non solo gli atti che tipicamente esprimano raggiungimento del fine produttivo dell'impresa individuale o collettiva, come definito nel negozio costitutivo, ma anche gli ulteriori atti che configurino strumento normale per il conseguimento di quel fine secondo parametri di regolarità causale, o siano comunque a esso legati da un nesso di carattere funzionale non meramente*

occasionale. Ne consegue che la locazione di un fabbricato o di una sua porzione da parte dell'imprenditore che lo ha realizzato e che si prefigga l'obiettivo di venderlo devesi qualificare, ai fini previsti dalla norma citata, atto compreso nell'attività d'impresa, se rimane sul piano della gestione conservativa durante un periodo di stasi del mercato";

– sentenza n. 7423/2001: ...Ne discende che la locazione di fabbricato o di porzione di esso, da parte dell'impresa edile che lo abbia costruito e si prefigga l'obiettivo di venderlo, è atto compreso nelle attività proprie dell'impresa;

– sentenza n. 11085/2008: Una società che acquista un immobile già locato per ristrutturarlo e cederlo, si attiva per ottenere lo sfratto e nel frattempo incassa i canoni esenti Iva non pone in essere un'operazione che forma *pro rata* in quanto l'attività di locazione non può essere che considerata come accessoria, occasionale e comunque non rientrante nell'attività propria dell'impresa.

Per capire le conseguenze derivanti da un errata interpretazione del significato di attività propria dell'impresa e di accessorietà/occasionalità si consideri il seguente esempio.

ESEMPIO

La società Beta svolge attività industriale con un fatturato pari a 980.000 euro; l'Iva relativa ai costi attinenti l'attività è pari a 200.000 euro. Contemporaneamente svolge attività di finanziamento nei confronti delle partecipate del gruppo, incassando interessi (esenti Iva) per 100.000 euro. Nel caso in cui l'attività di finanziamento sia considerata accessoria tutta l'Iva sugli acquisti sarebbe considerata detraibile. In caso contrario, si creerebbe un *pro rata* di detraibilità del 90,74% e quindi non sarebbero detraibili 18.520 euro (il 9,26% di 200.000 euro).

Determinazione del *pro rata* in dichiarazione Iva

Pro rata provvisorio e definitivo

I soggetti che effettuano operazioni imponibili ed esenti, durante l'anno operano la detrazione sulla base della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. Si possono presentare le seguenti situazioni:

– soggetto che effettuava operazioni esenti e imponibili anche nell'anno precedente: in questo caso la percentuale di *pro rata* applicata nel 2021 è quella determinata a consuntivo per il 2020 nella dichiarazione annuale Iva 2021;

– soggetto che ha iniziato l'attività nel 2021: in questo caso viene applicata una percentuale determinata in via presunta, salvo il conguaglio alla fine dell'anno in sede dichiarazione annuale 2022.

I righi da VF34 a VF36 devono essere compilati dai soggetti al fine di determinare la percentuale di *pro rata*. La percentuale così ottenuta verrà applicata in via provvisoria nel 2022.

SEZ. 3-A
Operazioni esenti

		Imponibile	Imposta
VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1 ,00	2 ,00
VF32	Se per l'anno 2021 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1	
VF33	Se per l'anno 2021 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1	

Dati per il calcolo della percentuale di detrazione

VF34	1 Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d) ,00	2 Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili ,00	3 Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies ,00	4 Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti ,00
	5 Operazioni non soggette ,00	6 Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1 ,00	7 Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis) e d-bis) ,00	8 Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione ,00
	9 Operazioni esenti legge n. 178/2020 ,00			10 Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima) %

VF35	IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF17	,00
VF36	IVA detraibile per gli acquisti relativi all'oro effettuati dai soggetti diversi dai produttori e trasformatori ai sensi dell'art. 19, comma 5 bis	,00
VF37	IVA ammessa in detrazione	,00

Il rigo interessato al calcolo della percentuale di *pro rata* è il VF34 che è suddiviso in 10 campi.

Campo 1

Vanno indicate le operazioni esenti di cui all'articolo 10, n. 11, D.P.R. 633/1972 effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento (tali operazioni, benché esenti, sono assimilate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione dell'Iva).

Campo 2

Vanno indicate le operazioni esenti di cui all'articolo 10, numeri da 1 a 9, D.P.R. 633/1972 quando:
– non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa (si veda quanto detto sopra al riguardo); oppure
– sono accessorie a operazioni imponibili (si veda quanto detto sopra al riguardo).
Si ricorda che per il soggetto che ha posto in essere dette operazioni la relativa imposta a credito è indetraibile. Pertanto, gli importi degli acquisti sono indicati a rigo VF22. Tali operazioni non devono essere considerate nel calcolo del *pro rata* di detraibilità.

Campo 3

Va indicato l'ammontare delle operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies,* D.P.R. 633/1972. Si tratta di cessioni di beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale dell'Iva ai sensi degli articoli 19, 19-*bis* e 19-*bis2*, D.P.R. 633/1972 (dette operazioni non avendo consentito la detrazione non devono essere computate ai fini del calcolo del *pro rata* di detraibilità).

L'ammontare, da indicare nel campo, deve essere ridotto delle cessioni di beni ammortizzabili esenti che vengono indicate nel campo 4.

Campo 4

In questo campo vanno indicate le operazioni relative:

– alle cessioni di beni ammortizzabili;

– ai passaggi interni

entrambe esenti da Iva. Queste operazioni non rilevano ai fini del calcolo del *pro rata* di detraibilità.

Nei successivi campi 5 e 6 devono essere indicate particolari tipologie di operazioni che ai sensi dell'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972, danno comunque diritto alla detrazione pur non essendo soggette agli obblighi di fatturazione, registrazione, dichiarazione e delle quali occorre tenere conto nel calcolo del *pro rata* di detraibilità.

Campo 5

In particolare, nel campo 5 va indicato l'ammontare delle operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato non documentate da fatture, che se effettuate in Italia, darebbero diritto a detrazione. Queste operazioni non entrano a far parte dell'importo indicato a rigo VE34.

Come precisato nelle istruzioni ministeriali in detto campo non vanno indicate le operazioni per le quali è stata emessa fattura ancorché carenti del requisito territoriale. Si tratta delle cessioni di beni e prestazioni di servizi previste dall'articolo 21, comma 6-*bis,* lettere a) e b), D.P.R. 633/1972:

– diverse da quelle di cui all'articolo 10, numeri da 1 a 4, D.P.R. 633/1972 effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore di imposta in un altro Stato membro dell'UE (operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-*septies*, D.P.R. 633/1972) (comma 6-*bis,* lettera a), articolo 21, D.P.R. 633/1972);

– effettuate fuori dall'UE non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-*septies,* D.P.R. 633/1972 (comma 6-*bis*, lettera b), articolo 21, D.P.R. 633/1972).

Queste operazioni vanno indicate a rigo VE34 e concorrono alla determinazione del volume di affari da indicare a rigo VE50.

Campo 6

Va indicato l'ammontare delle operazioni di cui all'articolo 74, comma 1, D.P.R. 633/1972, assoggettate al regime Iva monofase (rivendita generi di monopolio, etc.) Dette operazioni sono equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione dell'Iva.

Campo 7

Vanno indicate le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972 effettuate verso soggetti stabiliti fuori dall'UE o relative a beni destinati all'esportazione al di fuori dell'UE.

Novità
In questo campo vanno altresì indicate le operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 3, D.P.R. 633/1972 ovvero, in linea generale
⬇
le vendite a distanza intracomunitarie facilitate da piattaforme elettroniche nei confronti di non soggetti passivi Iva e le cessioni di beni con partenza e arrivo della spedizione o del trasporto nel territorio dello stesso Stato membro effettuate da soggetti passivi non stabiliti nell'UE. Dette cessioni si considerano effettuate dal soggetto passivo Iva che facilita le stesse tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi

Ai sensi dell'articolo 10, comma 3, D.P.R. 633/1972 le cessioni di detti beni verso il cessionario/rivenditore degli stessi sono esenti Iva. Per espressa previsione normativa (articolo 19, comma 3, lettera d-*bis*), D.P.R. 633/1972) sono equiparate a operazioni imponibili.

Entrambe le suddette operazioni, ancorché esenti, sono assimilate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione Iva e dunque non influenzano il *pro rata* di detrazione.

Campo 8

Vanno indicate le operazioni non soggette, già comprese nel rigo VE34, che non danno diritto alla detrazione. Si tratta delle operazioni che se effettuate nel territorio dello Stato non darebbero diritto alla detrazione (articolo 19, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972). L'Iva a monte correlata a queste operazioni è indetraibile. Per questo dette operazioni non concorrono al calcolo della percentuale di detrazione.

Campo 9

Il campo 9 è una novità del modello Iva 2022. In questo campo vanno inserite le operazioni esenti di cui all'articolo 1, commi 452 e 453, L. 178/2020 che sono equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione. Si tratta delle cessioni di strumentazione per diagnostica per Covid-19 e delle prestazioni di servizi a esse strettamente connesse, nonché alle cessioni di vaccini e prestazioni di servizi relative.

Campo 10

In tale campo va indicata la percentuale di detrazione utilizzando la seguente formula:

$$\frac{\text{VE50} - \text{VF34 campo 8} + \text{VF34 campo 1} + \text{VF34 campo 5} + \text{VF34 campo 6} + \text{VF34 campo 7} + \text{VF34 campo 9} - (\text{VE33} - \text{VF34 campo 4})}{\text{VE50} - \text{VF34 campo 8} + \text{VF34 campo 5} + \text{VF34 campo 6} - \text{VF34 campo 2} - \text{VF34 campo 3}} \times 100$$

Il risultato va arrotondato all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i 5/10. Per l'arrotondamento si fa riferimento alle prime 3 cifre decimali, quindi:

– 0,503 diventa 1;

– 5,500 diventa 5.

Casi particolari

Assenza di operazioni esenti

La questione è stata affrontata dalla circolare n. 54/E/2002, quesito 16.9. Si trattava di società immobiliare che svolgeva attività esenti e imponibili e che in un esercizio non aveva effettuato operazioni esenti. La società chiedeva se era possibile detrarre interamente l'Iva sugli acquisti non avendo effettuato operazioni esenti e se la detrazione integrale non venisse influenzata dal *pro rata* degli anni successivi. L'Agenzia delle entrate dopo aver premesso che nel corso dell'anno deve essere utilizzato in via provvisoria il *pro rata* dell'anno precedente, afferma che in sede di dichiarazione annuale applicherà quello effettivo dell'anno che gli consente la detrazione totale dell'imposta. Tale detrazione, inoltre, non sarà influenzata dal *pro rata* degli anni successivi, eccetto che per l'imposta afferente eventuali acquisti di beni ammortizzabili soggetti a rettifica *ex* articolo 19-*bis*2, D.P.R. 633/1972.

Assenza di operazioni attive

La questione è stata affrontata dalla circolare n. 54/E/2002, quesito 16.7. Si trattava di un contribuente tenuto a determinare l'Iva detraibile con il metodo del *pro rata* e che in un anno non ha effettuato operazioni attive. In questo caso l'Agenzia delle entrate ha precisato che il contribuente non potrà fare uso del metodo del *pro rata* stabilito in via di semplificazione dalla norma e che in questa situazione appare logico determinare l'imposta detraibile secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.

ESEMPIO - Compilazione della dichiarazione annuale

Un contribuente, nel 2021, ha effettuato le seguenti operazioni:

Operazioni imponibili	500.000 euro
Cessioni di beni ammortizzabili esenti Iva (autovettura per la quale non è stata recuperata l'Imposta)	20.000 euro

Cessioni di azioni (articolo 10, comma 1, n. 4, D.P.R. 633/1972)	10.000 euro
Operazioni non soggette articolo 7-*ter*, D.P.R. 633/1972 per le quali è stata emessa fattura che se effettuate nel territorio dello Stato avrebbero dato diritto alla detrazione	50.000 euro
Operazioni non soggette articolo 7-*ter* D.P.R. 633/1972 per le quali è stata emessa fattura che se effettuate nel territorio dello Stato non avrebbero dato diritto alla detrazione	10.000 euro
Operazioni esenti (compresa la cessione del bene strumentale e delle azioni)	230.000 euro

Nel quadro VE le suddette operazioni sono così rappresentate:

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	**VE20**	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	4	,00
	VE21		,00	5	,00
	VE22		,00	10	,00
	VE23		500.000 ,00	22	110.000 ,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	**VE24**	**TOTALI** (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)	500.000 ,00		110.000 ,00
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/–)			,00
	VE26	**TOTALE** (VE24 ± VE25)			,00
Sez. 4 - Altre operazioni	**VE30**	Operazioni che concorrorrono alla formazione del plafond	1 ,00		
		Esportazioni 2 ,00 / Cessioni intracomunitarie 3 ,00			
		Cessioni verso San Marino 4 ,00 / Operazioni assimilate 5 ,00			
	VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento	,00		
	VE32	Altre operazioni non imponibili	,00		
	VE33	Operazioni esenti	230.000 ,00		
	VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies	60.000 ,00		
	VE35	Operazioni con applicazione del reverse charge	1 ,00		
		Cessioni di rottami e altri materiali di recupero 2 ,00 / Cessioni di oro e argento puro 3 ,00			
		Subappalto nel settore edile 4 ,00 / Cessioni di fabbricati 5 ,00			
		Cessioni di telefoni cellulari 6 ,00 / Cessioni di prodotti elettronici 7 ,00			
		Prestazioni comparto edile e settori connessi 8 ,00 / Operazioni settore energetico 9 ,00			
	VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati	,00		
	VE37	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi	1 ,00		
		art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	2 ,00		
	VE38	Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter	,00		
	VE39	(*meno*) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2021	,00		
	VE40	(*meno*) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni	20.000 ,00		
Sez. 5 - Volume d'affari	**VE50**	**VOLUME D'AFFARI** (somma dei righi VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)	770.000 ,00		

Il rigo VF34 viene compilato nel modo seguente:

			Imponibile		Imposta
Sez. 3-A Operazioni esenti	**VF31**	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1 ,00	2	,00
	VF32	Se per l'anno 2021 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella		1	
	VF33	Se per l'anno 2021 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella		1	
	VF34	**Dati per il calcolo della percentuale di detrazione**			
		Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	1 ,00		
		Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili	2 10.000 ,00		
		Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	3 ,00		
		Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	4 20.000 ,00		
		Operazioni non soggette	5 ,00		
		Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1	6 ,00		
		Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis) e d-bis)	7 ,00		
		Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione	8 10.000 ,00		
		Operazioni esenti legge n. 178/2020	9 ,00		
		Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)	10 7 3 %		

Le cessioni di beni ammortizzabili esenti vanno indicate al campo 4 e non concorrono alla formazione del rapporto di detraibilità.

Le cessioni di azioni non hanno le caratteristiche sopra esaminate per rientrare nel campo della definizione di attività propria dell'impresa (campo 2).

Le operazioni non soggette *ex* articolo 7-*ter*, D.P.R. 633/1972 di importo di 50.000 euro non vanno indicate al campo 5 in quanto documentate da fattura e già indicate al rigo VE34 e dunque già conteggiate nell'importo del rigo VE50 (volume di affari).

Le operazioni non soggette *ex* articolo 7-*ter*, D.P.R. 633/1972 di importo pari a 10.000 euro che se effettuate in Italia non avrebbero dato diritto alla detrazione, vanno tolte dal volume di affari in quanto indicate a rigo VE34 e non concorrono alla determinazione del rapporto di detraibilità. L'Iva relativa ai costi e servizi afferenti dette operazioni non è detraibile in applicazione del principio generale di detraibilità (campo 8).

Applicando la formula si ottiene la seguente percentuale di detrazione:

$$\frac{770.000\ (VE50) - 10.000\ (VF34\ campo8) - 210.000\ (VE33\text{-}VF34\ campo\ 4)}{770.000\ (VE50) - 10.000\ (VF34\ campo\ 8) - 10.000\ (VF34\ campo\ 2)} = \frac{550.000}{750.000} = 73{,}33\%$$

In colonna 10 del rigo VF34 andrà riportata la percentuale di detrazione arrotondata del 73% che deve essere utilizzata quale percentuale di detrazione provvisoria per l'anno 2022.

Rettifica da *pro rata*

Per completezza espositiva si segnala che nel caso di variazione della percentuale di *pro rata* superiore a 10 punti è necessario effettuare la rettifica prevista dall'articolo 19-*bis*2, comma 4, D.P.R. 633/1972. La variazione deve essere verificata di anno in anno. La rettifica riguarda la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto dei beni ammortizzabili, nonché alle prestazioni di servizi relative alla trasformazione, al riattamento e alla ristrutturazione dei beni stessi, e si effettua aumentando o diminuendo l'imposta annuale in ragione di 1/5 (che diventa 1/10 in caso di fabbricati) della differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza. Detta rettifica viene effettuata in sede di dichiarazione annuale.

SCHEDA DI SINTESI

La regola generale sulla detraibilità dell'Iva dispone che non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti.

Quando il contribuente svolge sia attività esenti che imponibili o all'interno della stessa attività effettua contemporaneamente operazioni esenti e imponibili per semplificare il calcolo della detrazione dell'Iva sugli acquisti è prevista l'applicazione della regola del *pro rata*.

Il comma 5 dell'articolo 19, D.P.R 633/1972 detta la regola generale secondo la quale ai contribuenti che esercitano contemporaneamente attività che conferiscono il diritto alla detrazione e attività che danno luogo a operazioni esenti il diritto alla detrazione spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni. Il relativo ammontare, ovvero la percentuale di detrazione, è calcolata in base a quanto stabilito dall'articolo 19-*bis,* D.P.R 633/1972.

La percentuale di detraibilità è data dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili che le operazioni non soggette ma assimilate a operazioni imponibili ai fini della detrazione, elencate nell'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972) e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nel medesimo anno.

Alcune operazioni sono escluse dal calcolo del rapporto di detraibilità.
Le operazioni non soggette o non imponibili indicate al comma 3 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 sono assimilate ai fini del calcolo del *pro rata* alle operazioni imponibili.

Le operazioni di cui ai numeri da 1 a 9 del comma 1 dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972 non influenzano il calcolo del *pro rata* quando non rientrano nell'attività propria dell'impresa o sono effettuate in modo occasionale o sono accessorie alle operazioni imponibili. Sia la giurisprudenza comunitaria che quella "*domestica*" e la prassi nazionale hanno tentato di definire il significato di attività propria di impresa, accessorietà o occasionalità.

I soggetti che effettuano operazioni imponibili ed esenti, durante l'anno operano la detrazione sulla base della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. Il calcolo della percentuale definitiva viene effettuato in sede di dichiarazione annuale Iva. A tal fine deve essere compilato il rigo VF34 della dichiarazione annuale.

La circolare tributaria n. 8/2022

Amministratori investiti di particolari cariche. Cambio di direzione della giurisprudenza?

di Giuseppe de Falco - avvocato

Una pronuncia del Tribunale di Roma reinterpreta per la prima volta, in contrasto con l'orientamento consolidato della giurisprudenza, anche di legittimità, la nozione di "*amministratori investiti di particolari cariche*" con effetti sul riparto di competenza tra gli organi sociali della Spa, in particolare quanto alla determinazione del compenso dell'amministratore delegato e del presidente del CdA.

Il caso deciso dal Tribunale di Roma con sentenza dell'8 giugno 2020

Un dirigente delle Ferrovie dello Stato – Società di Trasporti e Servizi per Azioni, lavoratore subordinato dell'ente, ing. C., viene prima nominato consigliere di amministrazione e poi amministratore delegato della società, propria datrice di lavoro, nel 1996.

Entrambi i rapporti venivano risolti consensualmente con un accordo stipulato tra la società e l'amministratore delegato nel maggio 2001 in coincidenza con un processo di riorganizzazione societaria di Ferrovie dello Stato – Società di Trasporti e Servizi per Azioni, al termine del quale, venivano create delle società operative e una *holding* (Ferrovie dello Stato *Holding*). Per effetto di tale risoluzione consensuale, l'amministratore delegato dichiarava di non avere nulla a pretendere dalla società per cui aveva operato nella doppia veste di amministratore delegato e di dirigente.

L'ing. C viene nominato quindi presidente e amministratore delegato della *holding*, cariche che ricoprirà nel periodo tra il 15 dicembre 2000 e 18 maggio 2004.

Al fine di decidere la remunerazione spettante all'ing. C., per il suo nuovo ruolo veniva istituito un apposito comitato ("*Comitato per la definizione dei nuovi compensi dell'amministratore delegato e per la politica retributiva dell'alta dirigenza del Gruppo Ferrovie dello Stato")* formato da 3 soggetti di cui uno anche membro del CdA, un secondo, dipendente della società e il terzo, soggetto esterno.

Il comitato quindi approvava una proposta di remunerazione, poi fatta propria dal CdA e accettata dall'ing. C., con cui si stabiliva un emolumento fisso, uno variabile annuale e uno variabile triennale, nonché criteri per la quantificazione della liquidazione in caso di cessazione anticipata del rapporto.
Scaduto il triennio, il CdA nel 2004 veniva confermato dall'assemblea per un ulteriore periodo e con esso l'ing. C., quale presidente e amministratore delegato della società. Questi però nel maggio 2004 si dimetteva e assumeva la carica di amministratore delegato di Alitalia abbandonando la *holding*.
In contrasto con la delibera del CdA del 2001, poi confermata nel 2004, che prevedeva l'esclusione del trattamento di fine rapporto o la restituzione di quanto corrisposto a tale titolo, nell'ipotesi in cui entro 12 mesi dalle dimissioni l'ing. C. fosse stato chiamato dall'azionista pubblico a ricoprire il ruolo di amministratore delegato in altra società a controllo pubblico (circostanza in effetti verificatasi con la nomina dell'ing. C. al ruolo di amministratore delegato di Alitalia), il CdA, dopo eguale pronunciamento del comitato compensi, decideva di corrispondere comunque un emolumento ulteriore di 4.564.139 euro quale riconoscimento "*premiale*" per gli obiettivi raggiunti dal 1996 nella conduzione della società e per il conseguente "*significativo*" incremento di valore aggiunto per l'azienda, somma effettivamente pagata il 25 maggio 2004.
Successivamente, a ragione delle perplessità emerse circa la corresponsione dell'emolumento straordinario, la società decideva di agire sia attraverso un'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori dell'epoca sia con un'azione di indebito oggettivo, *ex* articolo 2033, cod. civ., spiegata avverso il medesimo *ex* amministratore ing. C.. Ciò dopo che la Corte dei Conti aveva dichiarato il proprio difetto di giurisdizione in favore del giudice ordinario.
La sentenza del Tribunale di Roma qui esaminata riguarda proprio l'azione di indebito oggettivo avanzata dalla società. Per comprendere i presupposti di tale azione e l'importanza dei riflessi della decisione in esame sulla sistemazione del riparto di competenza tra assemblea e CdA delle Spa non quotate quando decidono in materia di remunerazione degli amministratori, diventa centrale esaminare il contenuto della decisione del CdA che ha fissato i criteri di remunerazione del presidente e amministratore delegato della società.

Contenuto della deliberazione del CdA della società

Come si è visto il 29 marzo 2001, con una delibera del CdA, sottoscritta per accettazione dal presidente e amministratore delegato, ing. C., il quale non partecipava alla votazione, Ferrovie dello Stato - società di trasporti e servizi per azioni fissava *ex* articolo 2389, comma 2, cod. civ. (oggi sostanzialmente trasfuso nel comma 3 dello stesso articolo) un compenso ulteriore per il presidente e amministratore

delegato, ulteriore rispetto a quello spettante a ciascun amministratore in forza della delibera assembleare di nomina. Tale compenso ulteriore si articolava in (i) un emolumento fisso, (ii) una somma variabile parametrata come percentuale di quella fissa e da riconoscersi in base alla misura degli obbiettivi annuali raggiunti, nonché (iii) un ulteriore compenso variabile al termine del triennio agganciato agli obbiettivi triennali (punti 3, 4 e 5 dell'accordo). Inoltre, a garanzia della durata triennale dell'incarico, al presidente e amministratore delegato della società veniva riconosciuta (punto 6) un'indennità pari a un triennio degli elementi fissi e variabili previsti dalla stessa delibera (punti 3, 4 e 5), dovuta per i casi di cessazione anticipata del rapporto di amministrazione. Il punto 10 prevedeva però che, nel caso in cui il rapporto di amministrazione fosse anticipatamente cessato rispetto alla scadenza naturale e tuttavia nei 12 mesi seguenti l'ing. C. fosse stato nominato in organi gestori di società controllate direttamente o indirettamente dallo Stato, tale indennità sarebbe stata restituita totalmente o per la parte che avrebbe rappresentato "*un immotivato arricchimento*".

Scaduto il primo triennio, dopo il rinnovo del CdA intervenuto il 29 gennaio 2004, in identica composizione, anche quanto alle cariche ricoperte dall'ing. C., il CdA in data 24 febbraio 2004 confermava sostanzialmente con alcune minori modifiche il precedente accordo del 2001. Tuttavia, poiché l'ing. C. era in procinto di dimettersi per essere nominato amministratore delegato di Alitalia, controllata dallo Stato, egli non avrebbe avuto diritto a percepire l'indennità di risoluzione del rapporto. Sennonché il comitato compensi, e su proposta di questo, il CdA della *holding* di Ferrovie dello Stato decideva egualmente di riconoscere l'indennità di fine rapporto di cui al punto 6 in favore dell'ing. C. giustificando tale attribuzione non più per l'anticipata cessazione del rapporto ma come "*riconoscimento per l'apporto offerto dall'ing. C. dal 1996 nella conduzione della società, sia in ordine al puntuale conseguimento degli obbiettivi posti dall'azionista che in termini di incremento significativo del valore aggiunto per l'azienda*".

L'azione esperita dalla società Ferrovie dello Stato di cui si tratta riguarda - al di là di dettagliate domande subordinate - la ripetizione dell'intero ammontare corrisposto nel maggio 2004 in favore dell'ing. C. quale presidente e amministratore delegato dalla società stante la mancanza di un titolo per il riconoscimento dell'emolumento straordinario effettivamente corrisposto in esecuzione della delibera del CdA della società stessa del 10 maggio 2004.

Il convenuto, tra le altre difese, contestava l'affermazione, sostenuta dalle Ferrovie dello Stato, secondo cui il CdA non avesse il potere di riconoscere un compenso al presidente e amministratore delegato della società, sia perché si trattava di compenso relativo comunque all'attività svolta a beneficio della stessa società attrice sia in forza del dettato dell'articolo 2389, comma 3, cod. civ. (nuovo stile) che

riconosce al CdA delle Spa il potere di deliberare in ordine al compenso degli amministratori investiti di particolari cariche, tra i quali rientrerebbe per pacifica giurisprudenza l'amministratore delegato e il presidente del CdA della società.

La soluzione del Tribunale di Roma

L'innovazione e la particolarità della decisione romana riguarda proprio l'interpretazione dell'articolo 2389, comma 3, cod. civ. (riformulazione dell'articolo 2389, comma 2, cod. civ.)

Difatti, dopo un breve *excursus* sulla competenza generale dell'assemblea alla determinazione dei compensi degli amministratori, stante il dettato dell'articolo 2389, comma 1, cod. civ.[1], letto in combinazione con l'articolo 2364, comma 1, n. 3, cod. civ.[2], e dopo aver affermato la natura imperativa della competenza assembleare nella determinazione del compenso degli amministratori, il Tribunale di Roma deduce che: "*La norma in esame*[3] *chiaramente esclude che il compenso spettante agli amministratori possa essere determinato dagli amministratori medesimi (neppure in forza di una clausola statutaria che demandasse loro la quantificazione degli emolumenti); la competenza dei soci fondatori ovvero dell'assemblea alla determinazione del compenso degli amministratori si giustifica con la volontà manifestata dal Legislatore, di evitare che l'amministratore divenga judex in causa sua. In questa prospettiva, la competenza dello statuto o dell'assemblea è inderogabile dall'autonomia privata. Ove, infatti, né lo statuto né l'assemblea abbiano determinato il compenso, all'amministratore non resterà altra strada che rivolgersi al Tribunale*".

Dalla statuizione di principio discende quindi che tutte le determinazioni consiliari che stabiliscano un compenso per gli amministratori sono da ritenersi illegittime.

Nel caso di specie, il CdA aveva riconosciuto al presidente e amministratore delegato della società una sorta di premio e di indennità di fine rapporto sicuramente qualificabile come compenso, ai sensi dell'articolo 2364, cod. civ. invadendo la competenza assembleare[4].

Riconosciuta la competenza generale dell'assemblea alla deliberazione sui compensi degli amministratori, sorge il problema circa l'interpretazione dell'articolo 2389, comma 3, cod. civ., invocato

[1] "*I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea*".

[2] Secondo cui l'assemblea ordinaria, dove non vi sia il consiglio di sorveglianza: "*determina il compenso degli amministratori e dei sindaci, se non è stabilito dallo statuto*".

[3] Il riferimento è all'articolo 2364, comma 1, n. 3, cod. civ. che rimette il compenso alla deliberazione dell'assemblea ordinaria ovvero allo statuto.

[4] La preoccupazione di definire l'emolumento come "*compenso*" sembra essere il frutto di una sapiente sottigliezza argomentativa da parte del giudice che ha voluto indirettamente escludere – nonostante la difesa del convenuto non avesse argomentato in tal senso – che la somma pagata in favore dell'amministratore fosse stata riconosciuta a titolo *lato sensu* transattivo per l'anticipata cessazione del rapporto amministrativo.

dalla difesa del convenuto a sostegno della competenza consiliare[5].

La sentenza del Tribunale esclude tuttavia, in consapevole conflitto con la giurisprudenza largamente maggioritaria, che nel novero degli amministratori investiti di particolari cariche rientrino gli amministratori delegati o il presidente del CdA.

Richiamandosi anche a 2 precedenti giurisprudenziali e all'esegesi di una dottrina isolata ma ben argomentata[6], il Tribunale di Roma conclude nel senso che l'amministratore investito di particolari cariche si distingue per lo svolgimento di attività che esulano dagli ordinari compiti degli amministratori. Ciò non comporta che gli amministratori che svolgano funzioni e compiti propri dell'organo gestorio in modo più intenso con carichi di lavoro più sostenuti e gravosi, come normalmente avviene per gli amministratori delegati, non possano essere remunerati in modo più consistente rispetto agli amministratori non esecutivi ma solo che tale differenza dovrà trovare fondamento in una delibera assembleare poiché altrimenti ragionando, proprio per quegli amministratori che godono di maggiori poteri e influenza sociale verrebbe meno il presidio assembleare teso invece a evitare la consumazione di un sostanziale conflitto di interessi interno al CdA.

Le contraddizioni della disciplina codicistica sulla remunerazione degli amministratori di Spa

La decisione commentata offre una risposta al difficile *rebus* posto dalla nuova formulazione dell'articolo 2389, cod. civ. e segnatamente del comma 3 del medesimo articolo e in particolare all'apparente contraddizione tra i contenuti del comma 1 e 3 del citato articolo. Se il comma 1, infatti, fissando una competenza generale dell'assemblea o dello statuto, ha inteso sottrarre agli amministratori la determinazione del proprio stesso compenso, il comma 3, al contrario, sembra indicare una direzione opposta e, per giunta, in relazione agli incarichi più remunerativi (almeno secondo l'orientamento interpretativo prevalente)[7].

Già il primo comma dell'articolo 2389, cod. civ. pone degli interrogativi di non facile soluzione.

Difatti, esso prevede che: "*I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea*".

[5] Il terzo comma dell'articolo 2389, cod. civ. stabilisce: "*La rimunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto è stabilita dal CdA, sentito il parere del collegio sindacale. Se lo statuto lo prevede, l'assemblea può determinare un importo complessivo per la remunerazione di tutti gli amministratori, inclusi quelli investiti di particolari cariche*".

[6] A. L. Bonafini, "*I compensi degli amministratori di società per azioni*", Milano, 2005.La sentenza in esame fa un cenno implicito a questo volume mutuando sostanzialmente un'icastica espressione adoperata dall'autrice: "*La sussunzione degli amministratori delegati sotto l'etichetta delle "particolari cariche" sembra tanto consolidata quanto opinabile: …*". La sentenza commentata nel criticare infatti il consolidato orientamento giurisprudenziale che include gli amministratori delegati tra quelli "*investiti di particolari cariche*" afferma che tale orientamento è "*definito in dottrina tanto radicato quanto opinabile*".

[7] La riserva di competenza assembleare come presidio atto a evitare un conflitto di interessi potenzialmente dannoso per la società è da sempre sottolineata dalla dottrina tradizionale. In tal senso, F. Bonelli, "*Gli amministratori di Spa*", Milano, 1985, pag. 146 talvolta con richiamo al tralaticio brocardo latino "*nemo judex in re sua*".

Non si comprende perché il Legislatore abbia affiancato in via disgiuntiva un criterio cronologico ("*all'atto della nomina*") all'individuazione dell'organo competente.

L'interpretazione più immediata è che il riferimento temporale al momento della nomina valga solo per i primi amministratori, ossia quelli che, ai sensi dell'articolo 2328, n. 11, cod. civ.,), sono nominati nell'atto costitutivo. Solo successivamente interverrebbe l'assemblea, senza che sia esclusa la previsione statutaria, stante la previsione di cui all'articolo 2364, n. 3, cod. civ.[8].

Una diversa lettura ha visto nel riferimento alla nomina un implicito rinvio ai casi in cui la nomina dell'amministratore non procede dall'assemblea, come nei casi di nomina da parte dell'azionista pubblico (articoli 2449 e 2450, cod. civ.), di nomina da parte dei portatori di strumenti finanziari partecipativi (articoli 2346, comma 6 e 2349, comma 2, cod. civ.) o di nomina per cooptazione (articolo 2386, comma 1, cod. civ.), La tesi si scontra tuttavia con la totale parificazione di tali amministratori a quelli di nomina assembleare, sotto il profilo degli obblighi e dei diritti[9].

Vi è poi chi ha ritenuto che il riferimento alla nomina contenuto nel primo comma dell'articolo 2389, cod. civ., consenta di recuperare la competenza del CdA a fissare il compenso dei membri del comitato esecutivo, i quali verrebbero appunto nominati dal CdA in sede di conferimento della delega (articolo 2381, comma 2)[10]. L'interpretazione - che ha il lodevole proposito di unificare sotto l'ombrello della competenza consiliare, la fissazione del compenso degli amministratori delegati e dei membri del comitato esecutivo -, finisce però per riprodurre, in modi diversi, un'ingiustificata differenziazione tra la disciplina dettata per il comitato esecutivo (in cui mancherebbe il parere del collegio sindacale) e quella dettata per i singoli amministratori delegati per i quali detto parere sarebbe necessario *ex* articolo 2389, comma 3, cod. civ., almeno nella misura in cui si reputi che la nozione di amministratori investiti di particolari cariche necessariamente includa gli amministratori delegati[11]. Altra perplessità viene dalla lettera della norma che sembra riferire il dato cronologico della nomina sia ai membri del CdA che a quelli del comitato esecutivo sicché, se l'interpretazione discussa attribuisce un senso alla nomina dei membri del comitato esecutivo, parimenti lo sottrae al caso della nomina dei membri del CdA per i

[8] S. Pescatore, "*La società per azioni*", in V. Buonocore, "*La riforma del diritto societario, Commento ai d.lgs. nn. 5-6 del 17 gennaio 2003*", Torino, 2003, pag. 72. Questa lettura è considerata superficiale da A. L. Bonafini, *op. cit.*, pag. 99 poiché finirebbe per azzerare il ruolo dello statuto dopo la prima nomina. Tuttavia, l'omissione di un generalizzato riferimento allo statuto non pare sufficiente a ritenere superato il dettato dell'articolo 2364, comma 1, n. 3, cod. civ.. La stessa Cassazione (n. 8230/2006) ha chiarito la portata della disgiunzione "*o*" escludendo che l'assemblea ordinaria possa modificare la preesistente disposizione statutaria che fissi un compenso specifico (nel caso esaminato dai giudici si trattava di una disposizione statutaria che stabiliva un compenso per l'amministratore pari al 5% degli utili cui non si conformava l'assemblea che approvava invece una remunerazione fissa).

[9] S. Cappiello, "*La remunerazione degli amministratori*", Milano, 2005, pag. 151.

[10] G. D. Mosco, "*Commento all'art. 2389*", in G. Niccolini, A. Stagno d'Alcontres, "*Società di capitali*", II, pag. 637-8.

[11] D'altro canto, se così non fosse, si dovrebbe concludere che il CdA sarebbe competente per la determinazione del compenso dei membri del comitato esecutivo ma non di quello dell'amministratore delegato sulla cui remunerazione decide lo statuto o l'assemblea.

quali, a questo punto, non è di facile comprensione l'aggiunta del riferimento all'assemblea[12].

È stato dunque affermato che l'articolo 2389, comma 1, cod. civ. è inteso precipuamente a sottrarre agli amministratori la deliberazione del proprio compenso attribuendo centralità all'assemblea tanto che sarebbe da escludersi la legittimità del prelievo del compenso da parte dell'amministratore in mancanza di previa delibera assembleare così come è da escludersi l'approvazione indiretta del compenso dell'amministratore per il tramite dell'approvazione del bilancio[13]. Una questione su cui l'atteggiamento dei giudici mostra ancora alcuni elementi di ambiguità e incertezza[14] che pure dovrebbero considerarsi superati dall'intervento delle Sezioni Unite con il quale si è affermata la necessità di un'approvazione assembleare o consiliare[15]. Allo stesso modo, analoga incertezza, almeno nella giurisprudenza di merito, si manifesta in quei casi in cui l'amministratore provveda ad autoliquidarsi il compenso[16].

Il tentativo di armonizzazione delle 2 norme, poste al primo e al terzo comma dell'articolo in commento, può muovere però anche dalla rilettura del terzo comma, ciò che introduce il prossimo paragrafo. Una rilettura che scaturisce o dalla reinterpretazione della prima parte del comma 3, dedicata alla nozione di "*amministratori investiti di particolari cariche*" o dalla esegesi della seconda parte del medesimo comma incentrata sul diverso caso in cui l'assemblea si preoccupi di decidere sulla remunerazione di tutti gli amministratori, eventualmente anche se investiti di particolari cariche, mediante la fissazione di una retribuzione onnicomprensiva.

---

[12] Ancora diversa la lettura che del comma 1 dell'articolo 2389, cod. civ. fornisce I. De Santis, in *"Remunerazione degli amministratori e governance delle società per azioni*", Padova, 2011, pag. 84 secondo cui ferma la competenza statutaria incapsulata nell'articolo 2364, comma 2, n. 3, cod. civ. all'assemblea sarebbe riservata la determinazione del *quantum*. Una ricostruzione questa che appare soddisfacente solo nell'ottica da cui muove l'Autore del volume che considera presuntivamente gratuita l'attività dell'amministratore, in contrasto con la giurisprudenza (da ultima, Cassazione n. 29252/2021) e con le tendenze normative in atto, specie in settori specifici (società quotate, banche e assicurazioni) in cui l'onerosità non è solo suggerita ma imposta o dalla normativa primaria o da quella secondaria o dalla *soft law*.

[13] Cassazione n. 285/2015, secondo cui l'inserimento di poste nel bilancio approvato recanti il compenso degli amministratori è insufficiente a fondare l'approvazione assembleare del compenso (ma anche la rinuncia dell'amministratore nel caso in cui la posta manchi) stante il carattere della deliberazione di bilancio insuscettibile di produrre, al pari degli atti propriamente negoziali, effetti costitutivi, estintivi o modificativi. Si tratta di orientamento piuttosto consolidato a livello della giurisprudenza di legittimità come dimostrano Cassazione n. 5477/2018, n. 28668/2018, n. 28586/2020 e n. 5763/2021.

[14] Cassazione SS.UU. n. 21130/2007, ad esempio ha ritenuto che, tuttavia, quando in occasione dell'approvazione del bilancio, la questione del compenso sia stata esplicitamente posta all'attenzione dell'assemblea procedendosi poi all'approvazione del compenso secondo la voce indicata in bilancio, la deliberazione assembleare è idonea a costituire titolo per l'ottenimento della remunerazione decisa.

[15] Cassazione SS.UU. n. 21933/2008. La decisione fa leva sulla natura imperativa e inderogabile dell'attribuzione della competenza in materia di determinazione della remunerazione degli amministratori in capo all'assemblea e al CdA; sull'argomento che altrimenti ragionando, la distinzione tra la competenza in materia di approvazione del bilancio (articolo 2364, comma 1, n. 1, cod. civ.) e in materia di remunerazione degli amministratori (articolo 2364, comma 1, n. 3, cod. civ.) non avrebbe ragion d'essere e sarebbe superflua; nonché sull'argomento per cui se l'approvazione del bilancio non esonera da responsabilità l'amministratore, *a fortiori* ciò dovrebbe valere per la costituzione del rapporto amministrativo.

[16] Alcune decisioni di merito (ad esempio Tribunale Napoli Nord n. 1143/2016 e Tribunale Roma n. 1084/2017) hanno ammesso la liceità dell'autoliquidazione operata dagli amministratori nella misura in cui - esistendo da un canto un diritto al compenso di cui il giudice può sindacare la congruità, e d'altro canto una disciplina codicistica che colpisce il conflitto di interessi dell'amministratore (articolo 2391, cod. civ.) e l'infedeltà patrimoniale (articolo 2634, cod. civ.) solo quando se ne dimostri l'effetto pregiudizievole per la società - un danno non si riscontri per il patrimonio sociale per essere ritenuta congrua la remunerazione autoliquidata. In ogni caso, la mancanza di una delibera, assembleare o consiliare, adottata nel rispetto dell'articolo 2389, cod. civ., determina l'indeducibilità fiscale del costo dal reddito di impresa (Cassazione n. 21953/2015). Quanto alla liquidazione di un indennizzo per la cessazione del rapporto inoltre, gli accantonamenti effettuati annualmente saranno deducibili quali componenti negativi del reddito di impresa solo quando risulti un "*atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto*" (Cassazione n. 28827/2021) altrimenti dovendosi applicare il principio di cassa con deducibilità del costo dell'amministratore nel solo anno in cui sono stati sostenuti effettivamente i relativi esborsi.

Spunti critici per una ricostruzione ermeneutica dell'articolo 2389, comma 3, cod. civ..

L'orientamento dominante

Già prima della riforma del diritto societario del 2003 - quando la competenza dei soci (statuto e assemblea) alla determinazione della remunerazione degli amministratori e quella consiliare per gli amministratori che ricoprano particolari cariche erano fissate in 2 separati commi – dottrina e giurisprudenza ritenevano che il CdA avesse il potere di riconoscere discrezionalmente un compenso ulteriore a quegli amministratori che fossero investiti di particolari cariche[17].

Diverse le ragioni poste a giustificazione della scelta del Legislatore, da chi ritiene che il compenso degli amministratori esecutivi sia fondamentalmente un atto gestorio, il cui compimento è assegnato al CdA[18] a chi sottolinea la maggiore praticità di riservare a un organo essenzialmente tecnico la negoziazione di contratti complessi[19] salva comunque la tutela dei soci garantita dal parere obbligatorio (ma non vincolante) del collegio sindacale. Nemmeno sono mancate, già nei commenti più risalenti, voci che hanno evidenziato l'incongruenza della scelta del Legislatore che lascerebbe aperto il varco a decisioni del consiglio sostanzialmente prive di controllo[20] e comunque inquinate da un latente quanto evidente conflitto di interessi[21].

In ogni caso, è largamente condivisa l'idea secondo cui gli amministratori investiti di particolari cariche siano l'amministratore delegato previsto dallo statuto e il presidente del CdA[22].

Il riferimento all'amministratore delegato statutario si spiega con l'espressione usata nella prima parte dell'articolo 2389, comma 3, cod. civ. "*La rimunerazione degli amministratori investiti di particolari cariche in conformità dello statuto*" che è comunemente interpretata nel senso che la competenza dell'organo gestorio a deliberare sul compenso dell'amministratore delegato sussista solo quando la delega è prevista nello statuto e non quando abbia fonte puramente assembleare[23].

Se l'idea che l'espressione "*in conformità dello statuto*" possa difficilmente legittimare un'interpretazione

[17] Tribunale Milano, 5 novembre 2001, in Società, 2002, pag. 729 e ss., con nota adesiva di L. Salvato, "*Competenza alla determinazione del compenso di amministratori investiti di particolari cariche*". L'affermazione era ed è ricorrente nella manualistica. Per tutti si veda G. F. Campobasso, "*Diritto commerciale 2, Diritto delle società*", Torino, 2009, pag. 369.

[18] A. Mignoli, "*La partecipazione agli utili nelle società di capitali*", Milano, 1966, pag. 118.

[19] G. Fré, "*Commento all'articolo 2389 c.c.",* pag. 820 in "*Le società per azioni*", Commentario diretto da A. Scialoja e V. Branca, Milano, 1982.

[20] G. Minervini, "*Gli amministratori delle società per azioni*", *cit.* pag. 444. Secondo G. D. Mosco, "*Commento all'art. 2389 c.c.".* in G. Niccolini, A. Stagno D'Alcontres, "*Società di capitali. Commentario",* Napoli, 2004, pag. 634 il quale non manca di sottolineare come la delegabilità dell'aumento di capitale accresca questo rischio per le remunerazioni variabili o legate a strumenti finanziari. Poiché si tratta di meccanismi incentivanti tipicamente legati alle società quotate è pure da dire che la normativa specificamente dettata per queste nel Testo unico dell'intermediazione finanziaria (D.Lgs. 58/1998), nella normativa unionale (da ultimo nella Direttiva (UE) 2017/828 sui diritti degli azionisti (*Shareholder Rights Directive* 2, SHRD II), nella normativa secondaria di recepimento, nonché nelle raccomandazioni di *soft law*, quali il *"Codice di autodisciplina delle società quotate"* di Borsa Italiana, hanno creato un vero e proprio subsistema normativo riguardante la remunerazione degli amministratori di società quotate che si allontana in più punti essenziali dalla disciplina codicistica.

[21] M. Spiotta, "*Il nuovo diritto societario*", Commentario diretto da G. Cottino e G. Bonfante, O. Cagnasso, P. Montalenti, Bologna, 2009, pag. 513.

[22] L. Nazzicone, "*Commento all'articolo 2389 cod. civ.",* in G. Lo Cascio, "*La riforma del diritto societario*", V, Milano, 2003, pag. 140.

[23] V. Salafia, "*Gli organi delegati nell'amministrazione della s.p.a.*", in Società, 2004, pag. 1326.

alternativa[24], anche l'affermazione secondo cui la competenza del CdA avrebbe fondamento unicamente nell'ipotesi in cui la delega sia statutaria mentre tale potere tornerebbe all'assemblea nel caso di delega assembleare, non sembra sorretta da apprezzabili ragioni[25].

Sicuramente rientra tra gli amministratori investiti di particolari cariche il presidente del CdA, tanto più dopo che la riforma gli ha attribuito un ruolo centrale come snodo nella circolazione delle informazioni all'interno della società e come interlocutore principale dell'organo di controllo, e quindi anche quando non abbia specifiche deleghe o comunque compiti esecutivi, essendo dotato per legge di poteri suoi propri oltre che, spesso, di un potere di rappresentanza[26].

Non vi è accordo circa i casi di deleghe interne, cui non si accompagni un potere rappresentativo[27], ma che pure hanno oggi un rilievo più marcato in forza del nuovo dettato dell'articolo 2392, cod. civ. che valorizza incarichi, responsabilità e competenze del singolo[28].

Discusso è invece il caso in cui la delega, sebbene con effetti esterni, riguardi specifici affari e sia prevista dallo statuto. L'opinione negativa si lascia preferire in quanto maggiormente coerente con il dettato implicito dell'articolo 2381, cod. civ. che presuppone una delega generale[29]. In tal caso, trattandosi di una remunerazione occasionale, che esula dall'attività ordinaria, potrebbe riconoscersi un potere del CdA che faccia capo alla generale competenza amministrativa e gestionale dell'organo e quindi fuori dal percorso disegnato dall'articolo 2389, comma 3, cod. civ., che contempla anche il parere del collegio sindacale[30].

Il riferimento alla competenza generale ordinaria del CdA in tema di remunerazione dei prestatori di servizi consente di assorbire nel potere generale di carattere gestorio, quegli specifici incarichi che fossero conferiti ai singoli membri del CdA per lo svolgimento di attività che esulino dai compiti

[24] La diversa interpretazione propugnata da G. Gorla, "*Le società secondo il nuovo codice civile*", Milano, 1942, pag. 60 e ss. secondo cui il riferimento allo statuto imporrebbe una previsione statutaria come fonte del potere consiliare ha il difetto di essere antiletterale.

[25] Così I. De Santis, *op. cit.*, pag. 120 al termine di una ricognizione degli orientamenti dottrinali in cui confronta l'opinione di chi come G. Minervini, *op. cit.* pag. 445 e ss., basa la differenziazione sul fatto che la delega assembleare può anche essere di sola maggioranza mentre la delega statutaria è nella regola fondativa della società, sicché nel primo caso i soci hanno ragione di intervenire quantomeno sulla remunerazione dei delegati; e il parere di chi come A. Mignoli, *op. cit.* pag. 120, reputa sempre possibile la decisione del CdA.

[26] A. L. Bonafini, *op. cit.* pag. 133, la quale, spiegando l'opinione più diffusa, nega che siano annoverabili nella categoria in esame il vicepresidente, il presidente onorario e il segretario del CdA.

[27] In senso negativo, F. Bonelli, *op. cit.*, pag. 54.

[28] Così, quantomeno in modo interrogativo, A. L. Bonafini, pag. 138, che valorizza anche l'espressione di cui all'articolo 2409-*octiesdecies*, comma 2, cod. civ. dove si ammette al comitato di controllo qualsiasi amministratore che non svolga anche di fatto compiti di gestione.

[29] In tal senso, A. L. Bonafini, *op. cit.*, pag. 131, verosimilmente argomentando dalla lettura del comma 5 dell'articolo 2381, cod. civ. posto che il comma 2 del medesimo articolo sembrerebbe per contro favorire una diversa conclusione. Difatti, il comma 5 dell'articolo 2381, cod. civ. impone che gli amministratori muniti di delega curino gli assetti amministrativi, organizzativi e contabili della società in modo che siano adeguati alla natura e alla dimensione dell'impresa. Inoltre, essi dovranno relazionare sull'andamento generale della gestione e sulle operazioni più importanti compiute dalla società. Un quadro di obblighi che sembrerebbe incompatibile con deleghe ristrette o limitate.

[30] A. L. Bonafini, *loc. ult. cit.*.

dell'amministratore[31] per aspetti di natura qualitativa e quantitativa[32].

Comunemente escluso è l'amministratore unico, in quanto la disposizione in commento presuppone che si tratti di organo collegiale[33].

Nell'ipotesi in cui vi siano 2 amministratori delegati con poteri identici esercitabili in via congiunta, il comma 3 dell'articolo 2389, cod. civ. risulterà applicabile nella misura in cui non si ritenga che essi costituiscano necessariamente un collegio[34], nel qual caso, difatti, troverebbe applicazione la norma di cui al primo comma dell'articolo 2389, cod. civ., dettata per il comitato esecutivo.

Si è anche discusso della possibilità di includere tra gli amministratori investiti di particolari cariche coloro che ricoprono un ruolo nei comitati interni richiesti dalla normativa settoriale dettata per le società quotate o per le banche o le assicurazioni, come i comitati di remunerazione, i comitati per le nomine e quelli per il controllo del rischio e così via. L'esame di tali comitati e della struttura della *governance* esula dal tema di questo contributo ma valga qui richiamare in via generale il principio per cui detti comitati sono normalmente costituiti da amministratori non esecutivi e indipendenti per i quali la normativa di settore, o quella dettata in sede di autodisciplina, escludono remunerazioni premiali[35],

Nell'interpretazione prevalente, inoltre, si tende a ritenere che la remunerazione di cui al terzo comma dell'articolo 2389, cod. civ. si aggiunga al compenso per gli amministratori di cui al primo comma[36] poiché dal conferimento della delega sorge un nuovo rapporto negoziale (comunque qualificato[37]) tra la società e l'amministratore delegato da cui discende il diritto di quest'ultimo di vedersi attribuire una remunerazione adeguata al ruolo rivestito, più impegnativo, assorbente e carico di responsabilità.

---

[31] Si ritiene infatti che il compenso degli amministratori sia onnicomprensivo ossia che esso includa tutte le attività svolte dall'amministratore in qualità di membro dell'organo gestorio sebbene, in alcuni casi, sia difficile distinguere l'attività gestoria da quella *extra* gestoria. Cassazione n. 286/2019 ha definito i compiti dell'amministratore come *"un insieme variegato di atti materiali, negozi giuridici e operazioni complesse, sicché, quand'anche taluni di questi atti e operazioni possano compararsi all'attività di un prestatore d'opera, il rapporto che intercorre tra amministratore e società non può essere equiparato, in ragione del rapporto di immedesimazione organica tra essi esistente, a quello derivante dal contratto d'opera, intellettuale o non intellettuale (Cassazione n. 22046/2014)*". Si viene a creare un'area grigia per quei casi in cui amministratore della società è, ad esempio, un professionista, membro del CdA che, designato a quel ruolo in forza delle proprie competenze, le utilizzi nel corso del mandato a beneficio della società in modo continuo. Si pensi all'avvocato che renda pareri legali, al commercialista che dia consigli in materia fiscale o contabile, ma che sono stati designati nel CdA proprio in virtù di tali qualità. Come tuttavia il rapporto di immedesimazione organica non è in astratto incompatibile con un rapporto di lavoro subordinato (in tal senso, si veda Cassazione n. 345/2020), allo stesso modo non se ne potrebbe predicare l'incompatibilità con incarichi specifici per prestazioni d'opera.

[32] A questa stregua si potrebbe ritenere, ad esempio, che il consigliere che sia avvocato possa fornire pareri legali relativi all'attività corrente della società in qualità di amministratore ma che, al contempo, sia incarico specifico da remunerarsi separatamente quello riguardante la cura per conto della società amministrata di un contenzioso complesso.

[33] L. Nazzicone, *op. cit*., pag. 134.

[34] G. Minervini, *op. cit*., pag. 455. In senso opposto, dopo la riforma, F. De Feo, "*Commento all'art. 2381 c.c.",* in G. Bonfante, D. Corapi, G. Marziale, R. Rordorf, V. Salafia, "*Codice commentato delle nuove società*", pag. 378.

[35] Ciò è particolarmente vero per i comitati di remunerazione preposti all'elaborazione della politica di remunerazione.

[36] In tal senso, G. Minervini, *op. cit*., pag. 446; L. Nazzicone, *op. cit*., pag. 134; in giurisprudenza, Tribunale di Milano, 5 novembre 2001, in Società, 2002, pag. 731; nonché a commento della decisione citata, Salvato, *op. cit*., pag. 732.

[37] G. Minervini, *op. cit.* ritiene si tratti di un vero e proprio diverso contratto; F. Bonelli, *op. cit*., preferisce ricostruirlo come rapporto organico.

I tentativi di radicare una competenza esclusiva in capo all'assemblea e la soluzione seguita dal Tribunale di Roma

Sebbene la differenziazione tra delegati e consiglieri di amministrazione non muniti di delega risponda a evidenti ragioni di proporzionalità insite nella normativa e nella realtà economica, organizzativa, di *governance*, ciò non basta a giustificare, è stato rimarcato, una differenziazione di competenza degli organi societari[38].

Sono stati quindi elaborati vari tentativi ermeneutici miranti al superamento della ricostruzione prevalente con lo scopo di fornire una lettura coerente del dettato normativo, sottratta alle velenose insidie di un latente conflitto di interessi e quindi con l'effetto di restituire all'assemblea lo scettro anche in materia di deliberazione sui compensi degli amministratori delegati e, più in generale, di amministratori investiti di particolari cariche.

Un primo orientamento ritiene che l'assemblea abbia comunque competenza esclusiva in tema di determinazione della remunerazione degli amministratori, salvo poi lasciare al CdA la sola ripartizione interna della somma complessivamente deliberata[39]. Questa soluzione appare in conflitto con l'attuale testo dell'articolo 2389, comma 3, ultima parte, cod. civ. in cui si stabilisce che "*Se lo statuto lo prevede, l'assemblea può determinare un importo complessivo per la remunerazione di tutti gli amministratori, inclusi quelli investisti di particolari cariche"*. Proprio il riferimento alla necessità di un'apposita previsione statutaria presente nella nuova disposizione introdotta dalla riforma del 2003, corrobora la visione dicotomica della dottrina prevalente secondo cui la competenza consiliare è inderogabile come quella assembleare che, comunque, può intervenire in via suppletiva quando vi sia una previsione statutaria che ampli il potere dell'assemblea fino a includere nella determinazione di un compenso onnicomprensivo, quello spettante agli amministratori investiti di particolari cariche. Dal che sembra anche di poter desumere che lo statuto non possa prevedere una competenza assembleare sostitutiva di quella dell'organo gestorio, fuori dai casi in cui l'assemblea stabilisca un compenso complessivo per tutto l'organo.

È stato anche sottolineato che l'interpretazione proposta sotto il vecchio testo normativo non consente nemmeno di superare la differenza tra il caso del singolo amministratore delegato e del comitato

[38] Critiche molto penetranti all'assetto normativo emergente dalla lettura prevalente ricorrono nello scritto di S. Cappiello e U. Morera, "*Del merito e delle ricompense dei vertici dell'impresa bancaria*", in Analisi Giuridica Economia, 2007, 2, pag. 412 in cui si sottolineano le conseguenze gravi in termini di "*autoreferenzialità*" che derivano dalla sottrazione di un tema così delicato all'intervento assembleare. È doveroso avvertire che la denunciata incongruenza è oggi però sostanzialmente ristretta per le società quotate e per quelle sottoposte a regolamentazione del mercato bancario, finanziario e assicurativo, poiché, in queste società, invece, vige un sistema molto più articolato di disciplina della remunerazione degli amministratori, in particolare di quelli esecutivi.

[39] A. Bartalena, "*Note in tema di compenso egli amministratori delegati*", in Giurisprudenza Commerciale, 1988, I, pag. 216.

esecutivo, una divergenza che persisterebbe anche seguendo questa diversa opzione ermeneutica.

L'impossibilità di superare il dato letterale introdotto dalla riforma ha spinto qualche interprete ad auspicare una modifica della normativa e, *medio tempore,* a favorire previsioni statutarie che contemplino la competenza assembleare secondo i dettami dell'articolo 2389, comma 3, seconda parte, cod. civ.[40]. In questo modo si concilierebbe la primazia dei soci nell'effettuare un controllo sul costo complessivo dell'organo gestorio e l'esigenza di un apporto specializzato degli amministratori nel disegno della remunerazione più adatta per figure apicali con le quali gli accordi economici presentano notevoli complessità, specie per quanto attiene alla previsione di una parte variabile, al bilanciamento tra questa e la parte fissa, al disegno degli incentivi in funzione degli obbiettivi aziendali (secondo i principi del "*management by objectives*").

Una dottrina isolata ha prospettato una diversa soluzione che muove dalla ridefinizione della nozione di "*amministratori investiti di particolari cariche*" non più identificata con gli amministratori delegati o con il presidente del CdA.[41]

In questa diversa prospettiva, in contrasto con l'opinione dominante della dottrina ma anche con l'orientamento sinora decisamente prevalente della giurisprudenza[42], si propone di intendere la categoria degli amministratori investiti di particolari cariche come riferita a quei membri dell'organo gestorio che ricevano in forza di quanto previsto dallo statuto - un particolare incarico. L'articolo 2389, comma 3, cod. civ. dunque, stabilirebbe una competenza esclusiva del CdA per la remunerazione di quei consiglieri che svolgano, e per la parte in cui svolgano, attività *extra* gestoria esplicitamente autorizzata dallo statuto che ne prevede la possibilità. Ciò anche in ragione della difficoltà, che spesso può riscontrarsi, di individuare la linea di demarcazione tra l'attività di amministrazione e quella professionale.

È carica particolare, quindi, quella che riguardi l'espletamento di attività che esorbitino dall'attività gestoria tipica[43]. Allo stesso tempo, la deliberazione consiliare che affidi incarichi professionali stabilendone la remunerazione agevola la separazione tra attività gestoria ed *extra* gestoria che

[40] I. De Santis, *op. cit*., pag. 93.

[41] A. L. Bonafini, *op. cit*., pag. 166: *"La chiave di volta per ricomporre in modo coerente la disciplina positiva in materia di compensi sta proprio qui, nel mettere in discussione quello che ormai pare essere diventato un postulato inoppugnabile, un principio avente forza di legge, ma che invece altro non è se non il portato di un'interpretazione fortemente distorsiva dell'ordinamento da cui poi sono derivate tutte le denunciate incongruenze"*.

[42] Cassazione n. 23541/2013 che trattando del coordinamento tra rimunerazione legata agli utili e articolo 2432, cod. civ., ritiene pacifica l'inclusione degli amministratori delegati tra quelli investiti di particolari cariche: "*La qualificazione della remunerazione dagli amministratori "investiti di particolari cariche" (tale è pacificamente l'amministratore delegato) ai sensi dell'articolo 2389, cod. civ., comma 2 (nel testo, qui applicabile ratione temporis, anteriore alla riforma di cui al D.Lgs. 6/2003) quale corrispettivo della particolare attività da essi svolta non è - come osservato dalla dottrina che ha approfondito la questione - affatto decisiva per escludere che a tale remunerazione, allorché sia attribuita in forma di partecipazione agli utili, si applichi la disciplina restrittiva di cui all'articolo 2432, cod. civ."* Implicitamente e nello stesso senso, ancora una volta con riferimento alla normativa pregressa, Cassazione n.4400/2020 che si è occupata dei soli profili fiscali di un'ipotesi piuttosto singolare in cui tutti e 4 gli amministratori componenti il CdA erano amministratori delegati.

[43] A. L. Bonafini, *op. cit*., pag. 169: "*una missione di ordine professionale esorbitante dal mandato gestorio*".

altrimenti continuerebbe a rimanere avvolta nell'incertezza delle aree grigie[44]. Per questa via, il rischio di endemici conflitti di interesse in seno al CdA e le incongruenze della dicotomia tra competenza assembleare e consiliare verrebbero meno[45].

Per sottrarsi all'obbiezione secondo cui specifici incarichi professionali estranei al mandato amministrativo hanno carattere isolato e occasionale verosimilmente non contemplato dallo statuto, l'impostazione dottrinale in commento ritiene che gli incarichi riflessi nell'articolo 2389, comma 3, cod. civ. siano quelli di natura continuativa. Sarebbe questo il caso di un *legal advisor* con compiti di consulenza legale generalizzata, dell'ingegnere di una società di costruzioni che esamini regolarmente i progetti della società, dell'esperto di *marketing* oppure dell'esperto di design nelle società della moda o del lusso, dell'informatico in una società che operi nell'IA, dell'esperto di relazioni istituzionali che consenta di avviare contatti privilegiati con figure chiave per l'ottenimento di commesse, specie in ambito internazionale (si pensi a un politico o a un ambasciatore che curi le relazioni con Stati esteri anche fuori da deleghe operative).

Assieme ai vantaggi già descritti, sposare la prospettazione accolta dal Tribunale di Roma nella sentenza citata comporta l'ulteriore tutela per gli azionisti di poter impugnare la decisione dell'assemblea mentre maggiori difficoltà si registrerebbero per l'impugnazione della deliberazione consiliare *ex* articolo 2388, comma 4, cod. civ.[46]

Uno spunto letterale favorevole a corroborare questa ricostruzione si rinviene nell'articolo 2409-*octiesdecies*, comma 2, cod. civ. riguardante il comitato per il controllo della gestione nell'ambito del sistema monistico, secondo cui: "*Il comitato è composto da amministratori in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità stabiliti dallo statuto e dei requisiti di indipendenza di cui all'articolo 2409-septiedecies, cod. civ. che non siano membri del comitato esecutivo ed ai quali non siano attribuite deleghe o particolari cariche e comunque non svolgano, anche di mero fatto, funzioni attinenti alla gestione dell'impresa sociale o di società che la controllano o ne sono controllate*".

L'uso della congiunzione con funzione disgiuntiva "*o*" nell'espressione "*deleghe o particolari cariche*"

[44] Si rivelano piuttosto incerti i tentativi di delimitare l'attività tipica dell'amministratore ricorrendo al criterio dell'oggetto sociale. Difatti, l'espletamento di un incarico professionale che sia funzionale allo svolgimento dell'attività sociale costituirà sempre attuazione dell'oggetto sociale. Alternativamente si è proposto di distinguere l'attività tipica da quella *extra* gestoria in considerazione delle ragioni di investitura nella carica o della natura occasionale o meno dell'incarico sicché, ad esempio, l'attività continuativa di un amministratore giurista che consiglia legalmente la società nello svolgimento della sua attività o in occasione delle riunioni del CdA non configurerebbe attività *extra* gestoria suscettibile di autonoma remunerazione.

[45] Si tratta comunque di un'ambivalenza che vale per il sistema tradizionale di amministrazione poiché l'articolo 2389, comma 3, cod. civ. non troverebbe applicazione ai membri del comitato di controllo interno al CdA nel sistema monistico, cui, com'è noto, si applica la disciplina del collegio sindacale (*ex* articolo 223-*septies,* disposizioni attuative cod. civ.) né si attaglia al sistema dualistico.

[46] Almeno nella misura in cui si ritenga che la deliberazione consiliare lesiva dei diritti dei soci/azionisti sia illegittima e impugnabile unicamente quando siano stati intaccati veri e propri diritti soggettivi dei soci (tesi formulata da G. E. Colombo, "*Il nuovo ordinamento delle società*", Consiglio Notarile di Milano, Scuola del Notariato della Lombardia, FederNotizie, pag. 179).

testimonierebbe dell'alterità dei 2 concetti[47].

Seguendo questo sentiero ermeneutico si recupererebbe anche una funzione più coerente al parere del collegio sindacale contemplato nella prima parte del comma 3, il quale verrebbe investito di un parere obbligatorio in un caso molto particolare come il conferimento di incarichi di natura *extra* gestoria a un amministratore. Al contrario, la tesi dominante, nell'affermare che il parere del collegio sindacale surrogherebbe l'esautorazione assembleare, ridurrebbe l'intervento dell'organo di controllo a un mero passaggio procedimentale[48].

Quest'ultimo argomento non sembra decisivo se solo si riflette sulla circostanza che un eventuale parere negativo del collegio sindacale, rappresenterebbe un sintomo di abuso o di conflitto di interessi, specie nei casi in cui il CdA non si adeguasse alle raccomandazioni dell'organo di controllo[49].

Per contro, a favore della tesi prevalente o, se si preferisce, in opposizione alla tesi propugnata dall'attenta dottrina fatta propria dal Tribunale di Roma[50], deve osservarsi innanzitutto che il dato letterale non rimanda a "*incarichi*" ma a "*cariche*" (concetto che presuppone un ruolo istituzionale riconoscibile all'interno e all'esterno dell'organizzazione). Anche il rinvio all'atto costitutivo contenuto nell'inciso (*"in conformità dello statuto")* sembra contenere un implicito aggancio all'articolo 2381, cod. civ. che lega delega e autorizzazione statutaria o assembleare. La seconda parte dello stesso articolo 2389, comma 3, cod. civ. che prevede l'intervento assembleare per la determinazione del compenso degli amministratori investiti di particolari cariche, sempre che sia prevista dallo statuto, appare inconciliabile con la natura gestoria degli speciali incarichi[51].

Chi scrive, invece, ritiene che mentre la prima obbiezione di natura letterale non sia superabile, nemmeno facendo leva sull'articolo 2409-*octiesdecies*, cod. civ. al contrario la seconda argomentazione (che muove dalla lettura della seconda parte del comma 3 dell'articolo 2389, cod. civ.) non inficia la logica argomentativa della tesi in esame.

Esaminando partitamente i 2 ragionamenti si scopre, difatti, che il sintagma dell'articolo 2409-*octiesdecies,* comma 2, cod. civ. dove esclude dal comitato di controllo coloro che "*non siano membri del comitato esecutivo e ai quali non siano attribuite deleghe o particolari cariche e comunque non svolgano, anche di mero fatto, funzioni attinenti alla gestione dell'impresa sociale o di società che la controllano o ne sono controllate"* se letto nella sua interezza e anche alla luce del principio ispiratore della norma che tende ad assicurare l'indipendenza dei membri del comitato di controllo, dev'essere inteso come una

[47] A. L. Bonafini, *op. cit*., pag. 179.
[48] A. L. Bonafini, *op. cit*., pag. 187.
[49] I. De Santis, *op. cit*., pag. 96.
[50] A. L. Bonafini, *op. cit*., pag. 121-204.
[51] Come ammette la stessa Autrice, A. L. Bonafini, *op. cit*., pag. 179.

sorta di elencazione delle figure di amministratori esecutivi. Sotto quest'angolatura interpretativa l'uso della congiunzione disgiuntiva "*o*" introduce un'alternativa non escludente (come farebbe l'impiego della proposizione "*oppure*") e quindi incoraggia a ritenere le deleghe e le particolari cariche come declinazioni particolari di un solo genere (l'amministratore esecutivo), completato con la formula di chiusura relativa a qualsiasi soggetto che sia coinvolto nella gestione di fatto della società.

Per contro, la seconda parte dell'articolo 2389, comma 3, cod. civ., non è inconciliabile con la prospettazione discussa poiché, in un sistema in cui la decisione sulla remunerazione di chi riceva speciali incarichi *extra* gestori spetti in via esclusiva al CdA, quale atto gestorio, appunto, la possibilità per l'assemblea di stabilire un compenso onnicomprensivo, che includa anche gli amministratori investiti di particolari cariche necessita di previsione statutaria[52]. L'assemblea compie infatti, in tal modo, un atto gestorio.

La seconda parte dell'articolo 2389, comma 3, cod. civ. quindi, riguarda solo l'ipotesi in cui il compenso globale includa anche gli amministratori investiti di particolari cariche poiché la competenza generale a deliberare un compenso globale per l'intero consiglio discenderebbe già dal microsistema degli articoli 2364, n. 3 e 2389, comma 1, cod. civ.. Anzi, proprio la natura *extra* gestoria di tali incarichi/cariche consente di differenziare il primo dal terzo comma dell'articolo 2389, cod. civ[53] [54]

Non si potrebbe obbiettare che in questo modo l'assemblea, a termini del comma 1 dell'articolo 2389, cod. civ., risulterebbe competente a decidere del compenso dei componenti del comitato esecutivo e non di quello dei singoli o plurimi amministratori delegati riproducendo l'esistente asimmetria. Difatti, il silenzio del Legislatore sugli amministratori delegati sarebbe colmato proprio dalla previsione di cui al primo comma dell'articolo 2389, cod. civ. applicabile estensivamente o analogicamente, vista l'*eadem ratio* e ciò tanto nell'ipotesi in cui le deleghe siano esercitate in via collegiale quanto in via meramente individuale.

---

[52] Cassazione n. 20913/2019, confermando una sentenza della Corte di Appello di L'Aquila ha ritenuto che il compenso attribuito dal CdA, previo parere del collegio sindacale, al presidente del CdA – in aggiunta al compenso come consigliere di amministrazione - per lo svolgimento di attività di direzione commerciale con il riconoscimento di una percentuale sul venduto, fosse legittimamente stato deciso con delibera del CdA anziché con delibera assembleare, trattandosi di attività non inclusa nei compiti gestori dell'amministratore.

[53] A questo stesso risultato dovrebbe condurre anche l'argomentazione sviluppata dalla stessa A. L. Bonafini, *op. cit*., pag. 189. La naturale tendenza espansiva del potere assembleare in tema di remunerazione degli amministratori troverebbe conforto, secondo la citata Autrice, anche nella previsione dell'articolo 2409-*terdecies*, cod. civ. dettata in materia di sistema dualistico e che consente all'autonomia statutaria di affidare all'assemblea, in luogo del consiglio di sorveglianza, la competenza in materia di compensi dei componenti del consiglio di gestione.

[54] M. Perrino, "*Compensi e "buonuscita" dell'amministratore delegato di s.p.a.: problemi di competenza*", in Società, n. 8-9, 1 agosto 2021, pag. 934, critica la soluzione del Tribunale di Roma affermando con una sorta di *reductio ad absurdum* che se la competenza assembleare a decidere sulla remunerazione degli amministratori con compiti *extra* gestori spetta in via di eccezione al CdA quando vi sia una previsione statutaria, ne discenderebbe che in mancanza di tale previsione, sulla remunerazione degli specifici incarichi *extra* gestori la competenza tornerebbe nelle mani dell'assemblea. Si tratta di una considerazione non condivisibile poiché fondata sull'equivoco secondo cui oggetto del comma 3 dell'articolo 2389, cod. civ. sarebbe il conferimento di specifici e delimitati incarichi *extra* gestori a membri del CdA laddove, come chiarito nel testo, la figura degli amministratori investiti di particolari cariche abbraccerebbe quelle figure che stabilmente svolgono incarichi *extra* gestionali nell'ambito del mandato amministrativo e non il conferimento di singoli specifichi incarichi. Da ciò deriva che il CdA sarebbe competente in entrambi i casi, nel primo (articolo 2389, comma 3, prima parte, cod. civ.) in quanto vi è un'investitura dell'atto costitutivo e nel secondo (incarichi specifici) in quanto competente per la gestione ordinaria della società.

Dal punto di vista non più teorico ma pratico, la diversa configurazione della nozione di "*amministratore investito di particolari cariche*", coincidente con quella di un amministratore che svolga continuativamente (e non occasionalmente) funzione e compiti *extra* gestori, appare però del tutto residuale, non tanto perché non si diano casi di professionisti di varia estrazione coinvolti nell'organo gestorio ma perché è inconsueto che a essi sia dedicata apposita previsione statutaria *ex ante*.

Da una prospettiva diversa, inoltre, l'ipotesi interpretativa in esame sembra postulare una figura di amministratore che appare ormai sul viale del tramonto - almeno nelle Spa di medie-grandi dimensioni e a tacere delle società quotate e di quelle regolamentate che non sono oggetto del presente contributo – ossia una figura, per così dire, antistorica, inattuale, assumendo come centrale la funzione astratta dell'amministratore quale generico mandatario. Di tale inattualità, al contrario, è ben consapevole la nuova formulazione dell'articolo 2392, cod. civ. che ha dettagliato e professionalizzato la responsabilità dell'amministratore proprio in ragione delle competenze che questi possiede e dell'incarico che gli viene in concreto affidato.

La categoria dell'amministratore investito di particolari cariche, previsto *ex ante* in statuto, ridurrebbe drasticamente, in tal modo, la portata applicativa dell'articolo 2389, comma 3, prima parte, cod. civ. (ma, conseguentemente anche della seconda parte del medesimo comma), con un sacrificio che potrebbe dirsi persino apprezzabile nell'ottica di chi voglia ricondurre il sistema al superamento dell'aporia esistente e del potenziale conflittuale insito nell'attuale prevalente interpretazione[55].

Un cenno meritano i precedenti giurisprudenziali menzionati dalla sentenza del Tribunale di Roma a sostegno dell'opzione interpretativa prescelta.

Si tratta delle sentenze della Cassazione n. 11023/2000 e n. 28148/2018.

La prima decisione riguardava il caso del presidente del CdA di una Srl che domandava un compenso ulteriore per le pratiche tributarie che egli aveva curato nell'interesse della società, nella qualità di ragioniere. La società convenuta aveva invece eccepito che le attività svolte dall'attore rientravano nell'ordinaria attività di amministrazione, tenuto conto delle competenze specifiche dell'attore. La prospettazione della società convenuta veniva condivisa dal Tribunale competente e accolta in reiezione della domanda di condanna dell'*ex* amministratore. La Cassazione ha quindi confermato la pronuncia del Tribunale con una motivazione piuttosto contraddittoria e confusa che non offre una

[55] Se si privilegiasse l'interpretazione del Tribunale di Roma già citata e quella sostenuta nello scritto di A. L. Bonafini, sarebbe utile indagarne le conseguenze sull'assetto delle competenze in tema di remunerazione degli amministratori esecutivi di società quotate e regolamentate (banche e assicurazioni) dove lo sforzo del Legislatore è indirizzato ad accrescere il peso dell'assemblea, quasi muovendo dall'implicito presupposto di una competenza consiliare. Naturalmente, quand'anche si reputasse competente l'assemblea a deliberare il compenso degli amministratori esecutivi delle società quotate e regolamentate, la maggiore complessità burocratica di quelle strutture corporative rende necessario comunque il coinvolgimento dell'azionista e di comitati indipendenti nell'elaborazione delle politiche di remunerazione che poi confluiranno in proposte di deliberazione assembleare.

precisa ricostruzione della nozione di "*amministratore investito di particolari cariche*". Il nucleo della decisione della Suprema Corte sembra sintetizzabile nelle seguenti proposizioni: "*Certamente è consentito alla volontà assembleare di prevedere che anche talune attività, che pure potrebbero rientrare tra quelle di gestione, configurino "cariche particolari" e, come tali, da retribuirsi autonomamente. Giammai, peraltro, sarebbe giustificabile un autoconferimento da parte dello stesso amministratore, appartenendo tale potere esclusivamente alla assemblea, e non anche al CdA, secondo la previsione inderogabile del primo comma dell'articolo 2389, cod. civ.. Nella specie, il giudice del merito ha rigorosamente sottoposto ad analisi le attività svolte dal ricorrente e, dopo avere rilevato che a tutte lo stesso aveva provveduto sempre di propria iniziativa e mai su indicazione della assemblea o del CdA, ha concluso, con motivazione che si sottrae a censure in questa sede, che in punto di fatto tutte rientravano nella normale gestione della società dando peraltro atto che talune di esse richiedevano specifica competenza tecnica e presentavano carattere di complessità, dell'una e dell'altra tenendosi sempre conto nella determinazione delle retribuzioni*". Non appare esservi alcuna compatibilità tra l'affermazione che l'assemblea possa considerare come "*cariche particolari*" anche quelle dell'amministratore che svolga attività gestorie tipiche e la tesi prospettata dal Tribunale di Roma. Ispirata a una soluzione pratica, la decisione della Cassazione che qui si commenta sembra piuttosto incardinata sulla circostanza di fatto, accertata dal Tribunale di primo grado, secondo cui lo stesso presidente del CdA spontaneamente provvedesse a fornire consulenza tributaria nell'interesse della società, nonostante mancasse uno specifico incarico in tal senso. Che l'amministratore non possa autoattribuirsi una particolare carica è indiscusso e indiscutibile ma non è il fulcro della questione che si analizza.

La sentenza della Cassazione n. 28148/2018 - in un caso analogo in cui un consigliere si era occupato della gestione professionale della crisi finanziaria della società amministrata formulando anche dei piani industriali - si limita a citare pedissequamente la pronuncia del 2000, prima succintamente illustrata, senza approfondire né affrontare in alcun modo il tema centrale del contenzioso risolto dal Tribunale romano.

Fuori dall'inquadramento preciso della fattispecie, la giurisprudenza lavoristica della Cassazione[56] si è prevalentemente occupata di casi in cui lo svolgimento effettivo di mansioni *extra* gestorie da parte di amministratori è stato ricondotto, senza apprezzabili cogitazioni del giudicante, all'articolo 2389, comma 3, cod. civ., generando ulteriore confusione.

Nonostante le incertezze, la pronuncia del Tribunale di Roma - confortata in un *obiter dictum* dalla

[56] Oltre alle sentenze commentate nel testo, si pone nello stesso solco la sentenza della Cassazione n. 20913/2019 e la sentenza della Corte di Appello di L'Aquila, n. 827 del 25 luglio 2013, già citata alla nota 52.

parallela decisione del medesimo Tribunale[57], sempre sulla stessa vicenda, in tema di responsabilità degli amministratori che un compenso addizionale avevano riconosciuto come trattamento per la cessazione del rapporto - ha il merito, pure nelle incertezze della soluzione adottata, di porre frontalmente la questione di un ripensamento della configurazione delle competenze degli organi societari in materia di remunerazione in un momento in cui la politica remunerativa è al centro dell'attenzione del Legislatore europeo e dei regolatori, a livello europeo e nazionale.

SCHEDA DI SINTESI

Non si sopiscono le incertezze interpretative riguardanti la disciplina codicistica della remunerazione degli amministratori, specie per quanto attiene al riparto di competenza tra assemblea e CdA. L'attuale prevalente interpretazione dottrinale e giurisprudenziale delle norme del codice civile prevede che l'assemblea determini il compenso degli amministratori o dei componenti del comitato esecutivo mentre il consiglio di amministrazione sarebbe l'organo competente a decidere la remunerazione spettante agli amministratori delegati e al presidente del CdA.

Un simile sistema poggia sul convincimento largamente prevalente in dottrina e in giurisprudenza secondo cui l'espressione "*amministratori investiti di particolari cariche*", utilizzata dall'articolo 2389, comma 3, cod. civ. si riferisca appunto ad amministratori delegati e presidente del CdA.

Questa soluzione sembra insoddisfacente a molti perché consente al CdA di decidere in piena autonomia proprio sui compensi di quegli amministratori che nel suo seno hanno maggior potere e quindi maggiore influenza.

Per la prima volta in modo autorevole e con un apparato argomentativo piuttosto robusto il Tribunale di Roma (con la decisione che si commenta) ha di recente escluso che per gli amministratori delegati e i presidenti dei CdA possano esservi eccezioni alla regola generale secondo cui il compenso degli amministratori dev'essere deciso dall'assemblea e solo da questa mentre una delibera delibera del CdA sarebbe inefficace.

Vi sono tuttavia argomenti pro e contro la decisione in commento. Non è chiaro se essa avrà un seguito e se sia davvero il punto di partenza di un cambiamento di direzione della giurisprudenza.

[57] Tribunale di Roma n. 10212 del 15 maggio 2019, che a pagina 26 larvatamente sancisce una competenza assoluta dell'assemblea in tema di remunerazione degli amministratori.

Forfettari 2022

Requisiti accesso	
Ricavi o compensi ragguagliati ad anno non > 65.000 euro	Spese per ammontare non > 20.000 euro lordi per:
	• lavoro accessorio; • associati in partecipazione con apporto esclusivo di lavoro; • lavoro dipendente; • tirocinanti estivi; • collaboratori; • lavoratori a progetto

Cause ostative
Regimi speciali o determinazione forfettaria del reddito
Soggetti non residenti
Soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilato > 30.000 euro lordi
⬇
Verifica soglia irrilevante se il rapporto è cessato
Soggetti che effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati/terreni edificabili
Soggetti che nello stesso anno del regime forfettario hanno partecipazioni in società di persone o associazioni o imprese familiari
⬇
Da verificarsi prima dell'accesso
⬇
Se la partecipazione perviene in successione o donazione non c'è uscita se viene ceduta nell'anno
Soggetti che controllano direttamente o indirettamente Srl o associazioni in partecipazione che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle esercitate dal soggetto forfettario
⬇
Da verificarsi nell'anno di applicazione del regime
Soggetti la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti dei datori con i quali sono in corso rapporti di lavoro o lo sono stati nei 2 periodi d'imposta precedenti, o anche nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori

Da valutare la possibilità di emettere già da inizio 2022 fatture elettroniche: il Consiglio Europeo il 13 dicembre 2021 con la Decisione 2021/2251 ha prorogato al 31 dicembre 2024 l'utilizzo della fatturazione elettronica e ha esteso l'obbligo della stessa anche alle piccole imprese tra cui i forfettari (L. 190/2014)
Tale obbligo deve essere recepito internamente mediante un intervento legislativo che a oggi non è ancora giunto

Caratteristiche
Nel regime forfettario non è possibile dedurre analiticamente i costi, gli unici oneri deducibili sono i contributi previdenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge
Entro il 28 febbraio di ogni anno: possibilità per gli iscritti alla gestione artigiani e commercianti di fruire della riduzione del 35% della contribuzione previdenziale per quell'anno. Quindi 2022 - opzione entro il 28 febbraio 2022
Tassazione mediante imposta sostitutiva del 5% per i primi 5 anni (neoattività) o 15% per i successivi, senza limiti di età
Se si perdono i requisiti: uscita dall'anno successivo
I passaggi tra regimi di contribuenti minori sono liberi, non soggetti al vincolo triennale trattandosi di passaggi tra regimi naturali (per esempio: passaggio regime semplificato-forfettario e viceversa) – risoluzione n. 67/E/2018

La circolare tributaria n. 8/2022

Ristrutturazione di fabbricato abitativo: la detrazione è ammessa solo al termine dei lavori

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl è società che svolge attività di consulenza e ha acquistato una villa censita in categoria catastale A/7.

L'acquisto del complesso abitativo è finalizzato alla demolizione dello stesso ovvero alla completa ristrutturazione per costruire o ricavare esclusivamente unità immobiliari strumentali per natura (in particolar modo il progetto è quello di ricavare 4 uffici da censire in categoria catastale A/10); è possibile detrarre l'imposta assolta sui lavori edili? Questo considerando che un ufficio sarà utilizzato direttamente da Alfa Srl, mentre gli altri 3 saranno poi ceduti.

In caso contrario, si chiede se l'imposta non detratta durante l'intervento possa essere recuperata alla fine dei lavori e, in particolar modo, quale sia il momento a partire dal quale tale detrazione risulti ammessa.

La soluzione

In tema di detrazione Iva nel campo immobiliare, occorre tenere in considerazione gli effetti della disposizione di indetraibilità oggettiva di cui all'articolo 19-*bis*1, D.P.R. 633/1972.

A tal fine, la lettera i) stabilisce che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi.

Sfuggono dall'indetraibilità oggettiva:

– le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione o la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni (ossia i costruttori che effettuano tali interventi come attività tipica);

– i soggetti che esercitano attività che danno luogo a operazioni esenti di cui al n. 8 dell'articolo 10 D.P.R. 633/1972 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma degli articoli 19, comma 5 e 19-*bis* (ossia le immobiliari di gestioni che locano i fabbricati abitativi e in conseguenza di tali locazioni esenti si trovano ad applicare il *pro rata* di detrazione).

Ai fini Iva, la distinzione tra immobili a destinazione abitativa e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo; conseguentemente, rientrano nella categoria degli immobili abitativi tutte le unità immobiliari catastalmente classificate o classificabili nelle categorie da A/1 ad A/11, escluse quelle classificate o classificabili in A/10.

Sul punto la risoluzione n. 18/E/2012 ha affermato che l'indetraibilità dell'imposta riguarda i fabbricati abitativi che risultano tali secondo le risultanze catastali e, in linea generale, prescinde dall'utilizzo effettivo dei medesimi.

Peraltro, non trova applicazione l'esimente dall'indetraibilità oggettiva prevista per il costruttore/ristrutturatore, in quanto tale esimente opera con riferimento ai soggetti che svolgono tale attività in maniera abituale e non occasionale.

La detrazione dell'Iva assolta sull'acquisto dei beni e servizi finalizzati alla costruzione e/o ristrutturazione di unità immobiliari a destinazione abitativa, nonché quella relativa all'acquisto delle medesime, non sarà consentita fintanto che il complesso immobiliare non sarà completato e non si procederà, alla conclusione dei lavori, con conseguente accatastamento delle unità immobiliari nelle appropriate categorie catastali.

Tale principio è del tutto consolidato e, recentemente (risposta a interpello n. 844/E/2021), l'indetraibilità oggettiva è stata confermata anche in relazione a fabbricati che, precedentemente qualificati catastalmente come abitativi, sono stati temporaneamente censiti nella categoria transitoria F/3 (sul punto consta anche il precedente conforme della risoluzione n. 99/E/2009).

La detrazione dell'Iva però non deve considerarsi definitivamente pregiudicata, in quanto essa sarà ammessa a partire dal periodo d'imposta in cui le unità immobiliari oggetto dell'intervento di recupero saranno accatastate in una delle categorie catastali riconducibili ai beni strumentali relativi all'attività d'impresa.

In particolare, l'imposta assolta precedentemente e non detratta in forza dell'indetraibilità oggettiva richiamata, potrà essere recuperata tramite la rettifica della detrazione per cambio di destinazione *ex* articolo 19-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972; secondo tale disciplina il periodo di rettifica per i beni

immobili è di 10 anni, mentre il momento di entrata in funzione (dal quale inizia tale computo) coincide con la data di acquisto o di ultimazione.

È infatti possibile portare in detrazione fin dall'acquisizione l'Iva assolta esclusivamente in relazione all'acquisto (e ai successivi interventi di riqualificazione) di un fabbricato che risulta già accatastato in una categoria strumentale), sempre che ovviamente poi detto immobile risulti ancora strumentale alla fine degli interventi; in caso contrario, quando l'immobile dovesse poi essere censito in una categoria abitativa, l'imposta detratta dovrà essere restituita tramite la rettifica della detrazione a sfavore.

La circolare tributaria n. 8/2022

Principali scadenze dal 1° al 15 marzo 2022

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

Martedì 15 marzo

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

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

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

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
Paolo Meneghetti
Vittoria 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.