

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi 3

Giurisprudenza in sintesi 13

Il focus giurisprudenziale

Simultaneus processus: c'è Iva e Iva

di Mara Pilla 17

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Giustizia tributaria a distanza: disallineamenti tra proroghe e rinvii di un potere disarticolato

di Mara Pilla 20

Focus

Dal 1° gennaio spendibili i crediti maturati nel 2021: la mappa delle regole di utilizzo –
Parte prima

di Fabio Garrini 24

Immobili

Dal 2021 locazioni brevi imprenditoriali con più di 4 immobili

di Fabio Garrini 35

Iva

La prova della cessione intracomunitaria in triangolazione

di Marco Peirola 45

Crisi

La riforma della Legge Fallimentare: a che punto siamo

di Massimo Buongiorno 55

Controllo di gestione

Significato e funzione del controllo di gestione

di Giulio Bassi 64

Schemi di sintesi

Bonus pubblicità 2020-2021-2022 72

Il caso risolto

La detrazione Iva “retro-imputata” non opera con riferimento alle fatture “a cavallo d’anno”
di Centro studi tributari 73

La circolare tributaria n. 2/2021

Adempimenti

Remissione *in bonis* solo in presenza di valida opzione per il *patent box*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 27/E dell'8 gennaio 2021, ha chiarito che l'istituto della remissione *in bonis*, nell'ipotesi di regime del *patent box*, è ammessa solamente nell'ipotesi in cui sussista il requisito sostanziale di valido esercizio di una opzione per il regime stesso.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 27/E](#)

Definito l'accesso ai servizi elettronici dell'Agenzia a mezzo di CIE

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 12 gennaio 2021, protocollo n. 8160, ha proceduto a definire le modalità di accesso tramite la carta di identità elettronica (CIE) ai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 12/1/2021, prot. n. 8160](#)

Agevolazioni

Aggiornato il modello per il credito adeguamento ambienti di lavoro

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale dell'8 gennaio 2021, protocollo n. 4887, ha proceduto ad aggiornare, in ragione di quanto previsto con l'articolo 1, commi 1098 e 1099, L. 178/2020 (la c.d. Legge di Bilancio per il 2021), il precedente provvedimento del 10 luglio 2020, protocollo n. 259854, relativo alle istruzioni per la comunicazione per l'accesso al credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro previsto dall'articolo 120, D.L. 34/2020.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 8/1/2021, prot. n. 4887](#)

Sisma *bonus* a stretta interpretazione temporale

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 36/E dell'11 gennaio 2021, ha ricordato che non spettano le agevolazioni sisma *bonus* e ecosisma *bonus* nel caso di lavori iniziati anteriormente al 1° gennaio 2017 e successivamente integrati in forza dell'inserimento del Comune in zona sismica 3.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 36/E](#)

Bonus affitti anche per le conduzioni *sine titulo*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 34/E dell'11 gennaio 2021, ha analizzato la spettanza del credito di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020 nel caso di indennità di occupazione "*sine titulo*", corrisposta a seguito di un contratto di locazione cessato, affermando che, tenuto conto della *ratio legis*, ai soli fini dell'agevolazione, il rapporto tra le parti in causa da cui scaturisce l'obbligo di pagamento dell'indennità può essere assimilato ai contratti di "*di locazione, di leasing o di concessione di immobili* (...)" previsti all'articolo 28, D.L. 34/2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 34/E](#)

Sisma *bonus* legato alla data della procedura autorizzatoria

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 31/E dell'11 gennaio 2021, in riferimento all'agevolazione prevista all'articolo 16, commi 1-bis, 1-ter, 1-quater e 1-septies, D.L. 63/2013 ha confermato che le procedure autorizzatorie devono essere successive al 1° gennaio 2017. Con l'occasione ha ricordato come già in passato, con la circolare n.19/E/2020 e la risoluzione n. 38/E/2020, è stato affermato che *“in conformità al parere del Consiglio superiore dei lavori pubblici del 5 giugno 2020 trasmesso dal Ministero delle infrastrutture e dei Trasporti, con nota del 24 giugno 2020, le imprese che effettuano gli interventi su immobili ubicati in zone 2 e 3 in base a procedure autorizzatorie iniziate successivamente al 1° gennaio 2017 ma prima del 1° maggio 2019 - data di entrata in vigore della disposizione che ha esteso l'agevolazione anche agli immobili ubicati nelle predette zone 2 e 3 - e che non hanno presentato l'asseverazione in parola, in quanto non rientranti nell'ambito applicativo dell'agevolazione in base alle disposizioni pro tempore vigenti, possono integrare i titoli abilitativi con la predetta asseverazione, al fine di consentire la fruizione della detrazione ai soggetti acquirenti. Tale integrazione, deve essere effettuata entro la data di stipula del rogito dell'immobile oggetto degli interventi di riduzione del rischio sismico”*.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 31/E](#)

Obbligo di assegnazione entro fine 2021 per fruire dell'agevolazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 30/E dell'11 gennaio 2021, con riguardo all'agevolazione di cui all'articolo 16, comma 1-bis, D.L. 63/2013, ha precisato che, nel caso di cooperative edilizie, affinché i soci della cooperativa assegnatari delle unità immobiliari possano beneficiare della detrazione, l'atto di assegnazione deve intervenire entro il 31 dicembre 2021 (cfr. circolare n. 24/E/2020 e risposta a interpello n. 558/2020.)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 30/E](#)

Sisma *bonus* e tempistiche dell'asseverazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 26/E dell'8 gennaio 2021, sempre in riferimento all'agevolazione di cui all'articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013, ha confermato che l'ottenimento dei benefici fiscali spetta agli acquirenti delle unità immobiliari ubicate nelle zone sismiche 2 e 3, oggetto di interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 1° gennaio 2017 ma prima del 1° maggio 2019, data di entrata in vigore delle nuove disposizioni, anche se l'asseverazione di cui all'articolo 3, D.M. 58/2017 non è stata presentata contestualmente alla richiesta del titolo abilitativo. Tuttavia, la richiamata asseverazione deve, ai fini della fruizione dell'agevolazione e in presenza di tutti i requisiti stabiliti dalla norma, essere presentata dall'impresa entro la data di stipula del rogito. Inoltre, in merito alla possibilità di fruire dell'agevolazione da parte degli acquirenti gli immobili nel caso in cui l'impresa di costruzioni che realizza gli interventi abbia proceduto all'acquisto dell'immobile *“in millesimi”* in funzione dell'ottenimento della proprietà esclusiva delle unità immobiliari che saranno oggetto di alienazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 26/E](#)

Via libera all'agevolazione se la zona B3 ha le stesse caratteristiche della zona 3

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 25/E dell'8 gennaio 2021, in riferimento all'agevolazione prevista dall'articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013, ha affermato che, fermo

restando che l'equiparazione delle sottozone sismiche 2A, 2B, 3A e 3B alle zone sismiche 1, 2 e 3 spetta all'ente territoriale competente, nel presupposto per cui la zona B3 possiede le medesime caratteristiche della zona 3, gli acquirenti degli immobili, demoliti e ricostruiti, che possiedono tutte le caratteristiche individuate dalle norme e prassi in materia, possano beneficiare della detrazione di imposta.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 25/E](#)

Agevolazione sul nuovo solo per l'impianto fotovoltaico

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 24/E dell'8 gennaio 2021, in materia di c.d. *superbonus*, ha ricordato che, eccetto l'ipotesi dell'installazione dell'impianto fotovoltaico, che può essere effettuata anche su edificio di nuova costruzione, nell'ipotesi in cui la ristrutturazione avvenga senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura, comunque, una "nuova costruzione".

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 24/E](#)

Ammesso il *bonus* facciate anche per gli immobili in zone assimilate alle zone A e B

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 23/E dell'8 gennaio 2021, in riferimento al c.d. *bonus* facciate di cui all'articolo 1, commi 219-223, L. 160/2019, ha analizzato l'ipotesi di fruizione nel caso di interventi effettuati in parte in zona "*attività terziarie*", su un immobile che presenta le caratteristiche funzionali, tipologiche e d'uso di quelle presenti nella adiacente "*zona di completamento B3*", richiamando quanto affermato nella precedente circolare n. 2/E/2020 con cui è stato precisato che la detrazione spetta anche qualora gli edifici si trovino in zone assimilabili alle predette zone "A" o "B" in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali. Ai fini del *bonus* facciate, gli edifici devono trovarsi in aree che, indipendentemente dalla loro denominazione, siano riconducibili o comunque equipollenti alle zone territoriali "A" o "B" individuate dal decreto n. 1444/1968. L'assimilazione della zona territoriale nella quale ricade l'edificio oggetto dell'intervento alle predette zone "A" o "B" deve risultare, ai fini del *bonus* facciate, dalle certificazioni urbanistiche rilasciate dagli enti competenti. Tale assimilazione non può, dunque, che essere attestata da una certificazione rilasciata dall'ente territoriale competente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 23/E](#)

Ancora sul concetto di unità immobiliare ai fini del *superbonus*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 21/E dell'8 gennaio 2021, è tornata sul concetto di unità immobiliare ai fini della fruizione del c.d. *super bonus* di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020 e con l'occasione ha confermato che non rientrano nel perimetro applicativo gli immobili non residenziali.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 21/E](#)

Aggiornamento software

Aggiornamento software

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:

- comunicazione per la ricezione dei dati relativi ai modelli 730-4: aggiornamento del [software di compilazione](#) e del [software di controllo](#) relativo al modello CSO19 (versione 2.0.3 dell'11/01/2021).

Aiuti

AmMESSo l'aiuto nel caso di prosecuzione di attività

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 29/E dell'11 gennaio 2021, in merito all'applicazione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25, D.L. 34/2020, ha precisato che spetta nell'ipotesi di prosecuzione, in qualità di ditta individuale, di un'attività precedentemente svolta tramite come Snc chiusa.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 29/E](#)

Bollo

Esenti le domande di contributi regionali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 37/E dell'11 gennaio 2021, ha stabilito che la domanda di accesso agli aiuti a fondo perduto erogati da una Regione, rientra nel campo di applicazione dell'articolo 8 della Tabella - allegato B - al D.P.R. 642/1972 e, in particolare, tra le "*domande per il conseguimento di sussidi*" e come tale non sconta imposta di bollo.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 37/E](#)

Niente bollo sulla convenzione tra Comune ed ente religioso per l'assegnazione di contributi

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 22/E dell'8 gennaio 2021, ha chiarito che la convenzione con la quale un Comune eroga i contributi derivanti dalla destinazione dell'8% degli oneri di urbanizzazione secondaria a un ente religioso rientra tra gli atti connessi al raggiungimento delle finalità istituzionali dell'ente religioso Odv e, quindi, possa beneficiare, in sede di registrazione, del regime di esenzione dettato dal citato articolo 82, D.Lgs. 117/2017 per quanto riguarda l'imposta di bollo.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 22/E](#)

Alcune risposte in tema di detrazione sismabonus

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 19/E dell'8 gennaio 2021, ha risposto ad alcuni quesiti in tema di agevolazione ex articolo 1-septies, D.L. 63/2013 che di seguito si riassumono:

- gli acquirenti delle unità immobiliari possono beneficiare della detrazione anche in caso di cambio di destinazione d'uso dell'immobile demolito e ricostruito;
- nel caso di acquisto, unitamente all'immobile abitativo, anche delle pertinenze, l'articolo 16-bis, Tuir costituisce il quadro normativo di riferimento delle disposizioni contenute nell'articolo 16, D.L. 63/2013, con la conseguenza che anche in questa fattispecie, la detrazione deve essere calcolata, nel limite massimo di spesa di euro 96.000, sul prezzo risultante dall'atto di compravendita, unitariamente considerato, riferito all'immobile principale e alla pertinenza, anche se accatastati separatamente;
- affinché gli acquirenti delle unità immobiliari possano beneficiare della detrazione è necessario che l'atto di acquisto relativo agli immobili oggetto dei lavori sia stipulato entro il 31 dicembre 2021;
- viene confermata la possibilità di fruire dell'agevolazione anche per le società immobiliari;
- al contrario, la persona fisica, acquirente di un'unità immobiliare da impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare che ha demolito e ricostruito l'intero edificio entro la preesistente volumetria, con intervento riconducibile quindi a quelli di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2001, non può cumulare all'agevolazione del "*sismabonus acquisti*" anche la detrazione d'imposta di cui all'articolo 16-bis, comma 3, Tuir, in quanto agevolazioni alternative tra loro;

- per effetto di quanto disposto dall'articolo 119, D.L. 34/2020, la detrazione prevista dall'articolo 16, comma 1-*sepites*, D.L. 63/2013, è elevata al 110% delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, inoltre, l'acquirente delle case antisismiche potrà, altresì fruire delle previsioni di cui all'articolo 121, D.L. 34/2020. Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto, il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al *superbonus*. Il visto di conformità è rilasciato, ai sensi dell'articolo 35, D.Lgs. 241/1997, dai soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf che sono tenuti a verificare la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati;
- il beneficiario del *sismabonus* acquisti non può cedere il credito corrispondente alla detrazione in misura parziale. Solo, in presenza di diversi fornitori, la detrazione che può essere oggetto di cessione è commisurata all'importo complessivo delle spese sostenute nel periodo d'imposta nei confronti di ciascun fornitore;
- il beneficiario del "*sismabonus* acquisti" può cedere il relativo credito a un corrispettivo inferiore al suo valore nominale, fermo il diritto del cessionario a compensarlo per l'importo del suo valore nominale. Inoltre, è necessario procedere alla registrazione dell'atto di cessione del credito corrispondente alla detrazione, come stabilito dalla risoluzione n. 84/E/2018.
- qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, si provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti del beneficiario della detrazione, maggiorata degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo (articolo 20, D.P.R. 602/1973) e della sanzione per omesso o tardivo versamento (articolo 13, D.Lgs. 471/1997).

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 19/E](#)

Chiarimenti sulle detrazioni per interventi su parti comuni condominiali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 18/E dell'8 gennaio 2021, ha offerto chiarimenti in merito all'agevolazione di cui all'articolo 14, comma 2-*quater*¹, D.L. 63/2013, ai sensi del quale per le spese relative agli interventi su parti comuni di edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3 - finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica (c.d. *ecosismabonus*) - spetta, in alternativa alle detrazioni previste, rispettivamente, dal comma 2-*quater* per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali che interessino l'involucro dell'edificio (c.d. *ecobonus*), e dal comma 1-*quinquies* dell'articolo 16 (c.d. *sismabonus*) D.L. 63/2013, una detrazione nella misura dell'80%, ove gli interventi determinino il passaggio ad una classe di rischio inferiore, o nella misura dell'85%, ove gli interventi determinino il passaggio a 2 classi di rischio inferiori. La detrazione, in quanto alternativa alla fruizione delle detrazioni distintamente previste per ciascuna categoria di intervento, competerà in presenza di tutti i requisiti necessari ai fini della spettanza delle due detrazioni che sostituisce. In merito al numero di unità immobiliari da considerare ai fini del computo dell'ammontare massimo delle spese ammesse alla detrazione per interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio, nel caso di pertinenze collocate in un edificio diverso da quello oggetto degli interventi, non devono essere considerate ai fini della determinazione del limite. In merito all'ambito di applicazione del c.d. "*ecosismabonus*", gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici, finalizzati al risparmio energetico, agevolabili, sono quelli che interessano l'involucro dell'edificio stesso con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo nonché quelli diretti a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva che conseguano almeno la qualità media di cui alle tabelle 3 e 4 dell'allegato 1, D.l. 26 giugno 2015 "*Linee guida nazionali per la certificazione energetica degli edifici*". Al contrario, non rientra, invece nell'ambito applicativo della disposizione la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale ed estiva esistente. Tale ultimo intervento potrebbe, invece, rientrare tra

quelli indicati nell'articolo 14, comma 2, D.L. 63/2013 per i quali spetta la detrazione. (c.d. ecobonus). La detrazione spetta nel limite di 30.000 euro ed è calcolata con percentuali diverse, in base alle caratteristiche tecniche degli impianti installati.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 18/E](#)

Codici tributo

Pronti i codici per la compensazione del credito Industria 4.0

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 3/E del 13 gennaio 2021, ha proceduto all'istituzione dei codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali, di cui all'articolo 1, commi 184 e ss., L. 160/2019 e all'articolo 1, commi 1051 e ss., L. 178/2020. Nello specifico, i codici tributo sono:

- 6932 denominato "*Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, comma 188, legge n. 160/2019*";
- 6933 denominato "*Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 189, legge n. 160/2019*";
- 6934 denominato "*Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 190, legge n. 160/2019*".

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 13/1/2021, n. 3/E](#)

Istituito il codice tributo per il credito sanificazione ambienti di lavoro

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 2/E dell'11 gennaio 2021, ha provveduto a istituire il codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, di cui all'articolo 120, D.L. 34/2020. Nello specifico, il codice tributo è:

- 6918 denominato "*CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO - articolo 120 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34*".

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 11/1/2021, n. 2/E](#)

Pronte le causali per la Casa Forense

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 1/E dell'11 gennaio 2021, ha proceduto all'istituzione Istituzione delle causali per il versamento, tramite il modello "F24", dei contributi di spettanza della Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza Forense, che saranno operative a decorrere dal 25 gennaio. Nello specifico, le causali sono:

- E100 denominato "*CASSA FORENSE - contributo soggettivo minimo*";
- E101 denominato "*CASSA FORENSE - contributo di maternità*";
- E102 denominato "*CASSA FORENSE - contributo soggettivo autoliquidazione (Mod. 5)*";
- E103 denominato "*CASSA FORENSE - contributo integrativo autoliquidazione (Mod. 5)*".

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 11/1/2021, n. 1/E](#)

Irpef – Reddito di impresa

Imputazione del reddito nel caso di liquidazione di società di persone

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 28/E dell'11 gennaio 2021, ha precisato che in caso di liquidazione di società, se si protrae per più di 3 esercizi, il reddito d'impresa relativo a ciascun periodo d'imposta compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in via definitiva. Detto

reddito, nel caso di società di persone, deve essere imputato a ciascun socio, ai sensi dell'articolo 5, Tuir *"indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili"*. Come chiarito nella risoluzione n. 157/E/2008, nell'ipotesi in cui muti la compagine sociale delle società di persone, il reddito prodotto deve essere riferito esclusivamente ai soci che rivestono tale qualifica alla chiusura del periodo d'imposta. In particolare, nell'ipotesi di decesso del socio, l'accettazione dell'eredità comporta solo il diritto alla liquidazione della proporzionale quota del capitale sociale spettante agli eredi; questi ultimi, in mancanza di un consenso espresso, non entrano nel rapporto sociale ma acquisiscono la posizione di creditori aventi un diritto di natura patrimoniale alla liquidazione della quota del socio defunto alla data del decesso. L'acquisizione della qualità di socio da parte dell'erede non opera *iure successionis*, ma in virtù di un atto *inter vivos* che non richiede necessariamente la forma scritta e può risultare anche da fatti concludenti. Inoltre, natura di reddito d'impresa avrà il reddito conseguito dai soci e dagli altri eredi, all'esito della procedura di liquidazione, da assoggettare a tassazione secondo le regole di cui all'articolo 20-bis, Tuir.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 28/E](#)

Iva

Note di credito per variazione prezzo

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 1/E dell'11 gennaio 2021, ha stabilito che quando il contratto di compravendita di un complesso di beni contempla nel proprio articolato un sistema "progressivo" di determinazione del prezzo – che consente alle parti, se in disaccordo rispetto al valore dei beni come risultante dalla perizia effettuata per consentire l'esecuzione del contratto, di rimettere la valutazione finale dei medesimi a un soggetto terzo/revisore - le eventuali note di variazione emesse, ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, per recuperare le somme già fatturate in misura superiore a quanto definitivamente dovuto, non sono riconducibili all'ipotesi del sopravvenuto accordo tra le parti, cui si applica il limite temporale dell'anno previsto dal comma 3. Tanto più se l'operazione si realizza nell'ambito di una procedura di Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato d'insolvenza, in cui l'autonomia negoziale delle parti è subordinata a interessi di matrice spiccatamente pubblicistica, ovverosia la rispondenza del programma di risanamento e della conservazione dell'impresa con gli indirizzi di politica industriale del Governo, nonché la conservazione nel tessuto industriale ed economico della grande impresa in stato d'insolvenza. In tale ipotesi, il presupposto per la variazione dell'importo già fatturato è da individuarsi nella determinazione definitiva del prezzo dei beni secondo il procedimento contrattualmente previsto.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto, 11/1/2021, n. 1/E](#)

Iva agevolata al rispetto dei requisiti di edificio pubblico residenziale

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 20/E dell'8 gennaio 2021, in merito alla corretta aliquota Iva da applicare agli interventi di manutenzione ordinaria straordinaria realizzati su un immobile utilizzato per l'attività di casa di riposo e di lunga degenza. L'Agenzia delle entrate, preliminarmente ricorda che, con risoluzione n. 86/E/1998, è stato precisato, in relazione al numero 127-*duodecies*) della Tabella A, Parte III, D.P.R. 633/1972, che il riferimento al concetto di *"edilizia residenziale pubblica"* implica la necessità che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, l'edificio sul quale sono effettuati gli interventi di manutenzione straordinaria rivesta entrambe le seguenti caratteristiche:

- sia un edificio pubblico;
- sia un edificio residenziale.

In particolare, è definibile come "*edilizia residenziale pubblica*" quella realizzata dagli enti pubblici territoriali, gli IACP e loro consorzi e che fruisce di contributo statale ovvero di finanziamento con fondi pubblici.

La circolare n. 151/1999, con riferimento al concetto di residenzialità, ha precisato che vi devono rientrare le unità immobiliari caratterizzate dalla stabile residenzialità costituite da abitazioni e da edifici destinati a stabili residenze per collettività (orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, etc.), fatti costruire direttamente dallo Stato o da enti pubblici ai quali, in virtù di leggi in forza di propri atti costitutivi, sia stata demandata la costruzione degli stessi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 20/E](#)

Aliquote ridotte Iva per gli interventi di recupero

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 19/E dell'8 gennaio 2021, ha ricordato che, in base al n. 39) della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, l'aliquota del 4% si applica, fra l'altro, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati c.d. "Tupini", effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita. Il n. 127-*quaterdecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, prevede l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%, fra l'altro, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'attuale articolo 3, comma 1, Tue, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo. Fatte queste premesse, l'Agenzia delle entrate precisa che la ristrutturazione, consistente nella demolizione e ricostruzione, con aumento della volumetria, possa essere ricondotta alla fattispecie di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), Tue. Tuttavia, nel caso in cui l'organo deputato alla corretta qualifica dell'intervento dovesse classificarlo, sotto l'aspetto edilizio ed urbanistico, come "*nuova costruzione*", questo l'intervento rientrerebbe nella fattispecie di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) Tue ("*interventi di nuova costruzione*") e pertanto le prestazioni di servizio dipendenti dai relativi contratti di appalto sarebbero soggette all'aliquota Iva del 4% prevista dal n. 39) della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, sempre che ricorrano le condizioni per qualificare l'immobile tra fabbricati c.d. "Tupini".

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 19/E](#)

Redditi di capitale

Tassazione degli utili erogati da società estere

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 38/E del 12 gennaio 2021, ha chiarito che non si considerano provenienti da un paradiso fiscale i dividendi distribuiti da una società a fiscalità privilegiata che corrispondono a utili "formati" in annualità in cui la società estera era considerata a fiscalità ordinaria, secondo le regole vigenti nel medesimo periodo di "formazione" dell'utile. Ai fini dell'individuazione del regime fiscale dei dividendi che saranno distribuiti attingendo dalle riserve pregresse di utili è necessario comprendere, con riferimento a ciascun periodo d'imposta, se gli utili sono qualificabili o meno come dividendi provenienti da un Paese a fiscalità privilegiata. In particolare, sulla base di quanto previsto dall'articolo 1, comma 1107, L. 205/2017, è necessario verificare se nel periodo di "formazione" dell'utile, la società si qualifica residente in uno Stato a fiscalità ordinaria secondo le regole vigenti nelle rispettive annualità di imposta. In caso positivo, i dividendi ricevuti dal socio residente in Italia non si considerano provenienti da un paradiso fiscale e, come tali, non concorrono a formare il reddito in misura integrale.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 12/1/2021, n. 38/E](#)

Reddito di impresa

La rilevanza dell'eventuale sopravvenienza o insussistenza

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 41/E del 13 gennaio 2021, ha preliminarmente ricordato che dal combinato disposto di cui all'articolo 107, comma 4, Tuir e articolo 109, comma 1, Tuir, al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dal Legislatore, gli accantonamenti a fondo, stanziati a bilancio quali "*passività di scadenza e ammontare incerti*", sono fiscalmente deducibili solo quando l'onere diviene certo nell'*an* e nel *quantum*. Inoltre, per effetto di quanto previsto dall'articolo 88, comma 1, Tuir, allorché l'onere, la spesa o la perdita a fronte dei quali si è generato il componente reddituale non siano stati dedotti, la sopravvenienza o insussistenza attiva che si genera a fronte degli stessi non concorre a tassazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 13/1/2021, n. 41/E](#)

Utilizzo in compensazione delle Dta a partire dalla data giuridica di cessione dei crediti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 35/E dell'11 gennaio 2021, in riferimento alla trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta di cui all'articolo 44-bis, D.L. 34/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019, come da ultimo modificato dall'articolo 72, comma 1-ter, D.L. 104/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 126/2020 che è condizionata all'esercizio dell'opzione di cui al comma 3, ha precisato che:

- il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione mediante modello F24 dalla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti deteriorati, indipendentemente dalla data di esercizio della suddetta opzione o del versamento del relativo canone;
- i crediti possono essere ceduti anche a soggetti diversi da quelli iscritti in albi o elenchi disciplinati dal Tub;
- come chiarito dalla risoluzione n. 71/E/2020, ai fini della compensazione tramite modello F24 dei crediti d'imposta è utilizzato il codice tributo 6834.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 35/E](#)

Verificata la commercialità nel caso di coltivazione di contenzioni per il recupero somme

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 33/E dell'11 gennaio 2021, ha analizzato un caso *pex*, con particolare riferimento al requisito della commercialità richiesto, precisando, innanzitutto, che il criterio formale di qualifica del reddito di cui al citato articolo 55, Tuir, costituisce condizione necessaria ma non sufficiente a individuare il requisito della commercialità, che va definito sulla base di un criterio sostanziale, secondo il quale non tutti i redditi prodotti nell'esercizio di impresa sono riferibili a un'attività commerciale nel senso richiesto. Tale verifica non può essere basata esclusivamente sul contenuto dell'oggetto sociale e sulla qualifica formale attribuita all'attività esercitata. In buona sostanza, l'oggetto sociale rileva ai fini della sussistenza del requisito della commercialità nella misura in cui trovi, di fatto, rispondenza nelle attività, in concreto, poste in essere dal soggetto partecipato. A tal fine, l'Agenzia delle entrate ha affermato che non rappresenta una mera gestione di partecipazioni, ma rispetti i requisiti della commercialità l'attività di una *holding* consistente nel perseguimento di iniziative tese al recupero di somme estorte, attraverso la coltivazione di contenzioso a vario titolo per riuscire a vedere affermato il diritto al risarcimento e per tentare di ottenere il rimborso delle predette somme.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 33/E](#)

Nessun abuso per la cessione di partecipazioni da parte di una *holding* industriale

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 32/E dell'11 gennaio 2021, ha analizzato una complessa operazione di cessione di partecipazione da parte di una *holding* industriale, con particolare attenzione alla fattispecie per cui sia possibile individuare un abuso del diritto sul presupposto che tutte le transazioni, unitamente considerate, configurano attività di *trading*, con la conseguenza che anche il primo acquisto debba essere ricondotto a trading e non a un investimento, indipendentemente dall'esposizione in bilancio adottata dalla società, con conseguenze venir meno del requisito *pex*. L'Agenzia delle entrate, nega la possibilità di ricondurre le operazioni in un abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis, L. 212/2000, in quanto non comportano il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, costituito da *benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*, poiché non è rinvenibile alcun vantaggio fiscale in quanto la cessione e riacquisto determinano effetti legati all'ordinaria applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 86, 87 e 101, Tuir.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 11/1/2021, n. 32/E](#)

Registro

I termini sospesi per l'agevolazione prima casa

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 39/E del 12 gennaio 2021, in riferimento all'agevolazione c.d. prima casa, come chiarito con la circolare n. 9/E/2020 (§ 8.1), i termini oggetto di sospensione sono:

- il periodo di 18 mesi dall'acquisto della prima casa entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel comune in cui è ubicata l'abitazione;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente che ha trasferito l'immobile acquistato con i benefici "prima casa" nei cinque anni successivi alla stipula dell'atto di acquisto, deve procedere all'acquisto di un altro immobile da destinare a propria abitazione principale;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale, deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, purché quest'ultima sia stata, a sua volta, acquistata usufruendo dei benefici "prima casa";
- il termine di un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici "prima casa", stabilito per il riacquisto di altra casa di abitazione al fine del riconoscimento, in relazione a tale ultimo atto di acquisto, di un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato.

[Agenzia delle entrate, risposta, 12/1/2021, n. 39/E](#)

Esente dal registro la convenzione per il contributo del Comune all'ente religioso

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 22/E dell'8 gennaio 2021, ha chiarito che la convenzione con la quale un Comune eroga i contributi derivanti dalla destinazione dell'8% degli oneri di urbanizzazione secondaria a un ente religioso rientra tra gli atti connessi al raggiungimento delle finalità istituzionali dell'ente religioso Odv e, quindi, possa beneficiare, in sede di registrazione, del regime di esenzione dettato dal citato articolo 82, D.Lgs. 117/2017 per quanto riguarda l'imposta di registro.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/1/2021, n. 22/E](#)

La circolare tributaria n. 2/2021

Contenzioso tributario

Quando è obbligatorio il litisconsorzio

L'accertamento di maggior imponibile Iva a carico di una società di persone non determina, in caso di impugnazione, la necessità di integrare il contraddittorio nei confronti dei relativi soci solo se detto accertamento sia stato autonomamente operato. Al contrario, qualora l'Agenzia abbia contestualmente proceduto, sia pur con distinti atti impositivi, all'accertamento del maggior reddito (con conseguente maggior Irap, Irpef e Iva) e fondato su elementi anche solo in parte comuni, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile Iva, che non sia suscettibile di autonoma definizione in funzione di aspetti a esso specifici, non si sottrae al vincolo necessario del *simultaneus processus*, attesa l'inscindibilità delle 2 situazioni e l'esigenza, alla luce dell'articolo 111 Costituzione, di evitare decisioni irragionevolmente contrastanti. Si configura pertanto un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, con la conseguenza che il ricorso proposto anche da uno solo dei soggetti interessati, e destinatario di un atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente collettivo e il giudice adito in primo grado deve ordinare l'integrazione del contraddittorio, fatta salva l'ipotesi che non si possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente. Per l'effetto il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del contraddittorio di cui all'articolo 101, c.p.c. e articolo 111, comma 2, Costituzione, e trattasi di nullità assoluta che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio (cfr. sentenze SS.UU. n. 14815/2008, n. 13073/2012, n. 21340/2015, n. 26071/2015 e n. 4752/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 29909 – 21 ottobre 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Non rilevabile la violazione per errata valutazione del materiale istruttorio

In tema di ricorso per cassazione, una questione di violazione o di falsa applicazione degli articoli 115 e 116, c.p.c. non può porsi per un'erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma, rispettivamente, solo allorché si allegghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione (cfr. sentenze n. 13960/2014, n. 25029/2015, n. 27000/2016 e n. 1229/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 29899 – 17 settembre 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Rileva la data di consegna per la notifica

Il principio enunciato dalla sentenza n. 477/2002 della Corte Costituzionale, secondo cui la notificazione deve ritenersi tempestiva per il notificante al solo compimento delle formalità direttamente impostegli dalla legge, ossia con la consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario, mentre per il destinatario soltanto alla data di ricezione dell'atto, ha portata generale e trova pertanto applicazione anche nell'ipotesi in cui la notifica a mezzo posta venga eseguita, anziché dall'ufficiale giudiziario, dal difensore della parte ai sensi dell'articolo 1, L. 53/1994, essendo irrilevante il dato soggettivo dell'autore della notificazione, con l'unica differenza che alla data di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario va in tal caso sostituita la data di spedizione del piego raccomandato (cfr. sentenze n. 17748/2009 e n. 4242/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 29893 – 6 ottobre 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Impugnabile il diniego di annullamento solo per profili di illegittimità dello stesso

Nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, non la legittimità della pretesa tributaria, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente (cfr. ordinanze n. 7616/2018, n. 21146/2018 e n. 24032/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 29874 – 22 luglio 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Irpef – Lavoro dipendente

Modalità di tassazione delle *stock options*

In tema di determinazione del reddito da lavoro dipendente, la disposizione agevolativa che esclude l'imputazione della plusvalenza per le c.d. *stock options* ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera g-bis), D.P.R. 917/1986, nella formulazione introdotta dal D.L. 262/2006, convertito in L. 286/2006, non soggiace all'applicazione dell'articolo 3, comma 1, L. 212/2000, relativo ai soli tributi periodici destinati a durare nel tempo, avendo la novella inciso meramente sulle condizioni al verificarsi delle quali può trovare applicazione l'imposta sostitutiva, avente natura istantanea, sicché detta disciplina non contrasta con i principi dell'affidamento e di certezza giuridica, dovendosi escludere che al momento dell'offerta del diritto di opzione il contribuente potesse avere certezza che il valore delle azioni si sarebbe incrementato e potesse, di conseguenza, fare affidamento sull'immutabilità delle previsioni agevolative.

[Cassazione – ordinanza n. 29891 – 6 ottobre 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Iva

Detraibilità dell'Iva sull'acconto

Il D.P.R. 633/1972, articolo 21, prevede che la fattura debba essere emessa "al momento di effettuazione dell'operazione" determinata a norma del medesimo D.P.R. 633/1972, articolo 6, il quale stabilisce in via generale, al comma 3, che le prestazioni di servizi (fra cui rientrano quelle dipendenti da contratti d'appalto) si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo. Lo stesso articolo 6, al comma successivo, fa tuttavia salva l'ipotesi che la fattura sia emessa anteriormente o indipendentemente dal pagamento del corrispettivo, nel qual caso l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data di emissione. Ben può darsi, pertanto, che una fattura in acconto sia emessa in via anticipata rispetto alla data del suo pagamento, senza che per questo venga meno il diritto del cessionario alla detrazione dell'Iva in essa addebitata, esigibile dal momento della sua emissione (cfr. sentenza n. 6794/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 29892 – 6 ottobre 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Rilevanza delle anticipazioni del mandatario senza rappresentanza

Nel sistema dell'Iva, che considera il mandatario senza rappresentanza operatore in proprio (articoli 3, comma 3 e 13, comma 2, lettera b), D.P.R. 633/1972), le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate autonomi presupposti per l'applicazione del tributo anche nei rapporti tra mandante e mandatario. Ne consegue che le somme dovute a titolo di rimborso

delle anticipazioni fatte da un mandatario senza rappresentanza nell'interesse della controparte ma in nome proprio concorrono a formare la base imponibile (cfr. sentenze n. 28285/2013, n. 3588/2016, n. 3590/2016; n. 11442/2018, n. 11443/2018, n. 20249/2018 e n. 20254/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 29879 – 9 settembre 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Redditi diversi

Niente rivalutazione per le *stock options*

In tema di determinazione del reddito imponibile, l'articolo 5, L. 448/2001 - cui rinvia l'articolo 11-*quaterdecies*, comma 4, D.L. 203/2005, convertito con modifiche in L. 248/2005 - nel consentire al contribuente la rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni (qualificate e non qualificate), previo versamento di un'imposta sostitutiva sulla rivalutazione, disciplina le plusvalenze e minusvalenze derivanti, in caso di cessione a titolo oneroso, da redditi diversi di natura finanziaria di cui all'articolo 81 (ora 67), D.P.R. 917/1986, con la conseguenza che non è applicabile alle c.d. *stock options* correlate all'imposizione di plusvalenze imputabili a redditi di lavoro dipendente.

[Cassazione – ordinanza n. 29891 – 6 ottobre 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Reddito di impresa

Il corretto principio di inerenza

In tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'articolo 75, comma 5, D.P.R. 917/1986, ora articolo 109, comma 5, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea a essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Peraltro, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente (cfr. sentenza n. 30366/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 29904 – 14 ottobre 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Principio di competenza per i contributi in conto capitale e conto esercizio

In tema di determinazione del reddito d'impresa, i contributi in conto capitale (compresi quelli in conto impianti, che ne costituiscono una sottospecie) e i contributi in conto di esercizio (anche nella forma di contributi a fondo perduto), pur avendo diverse caratteristiche, sono egualmente destinati a integrare i ricavi o a ridurre i costi della gestione caratteristica dell'impresa o delle gestioni accessorie differenti da quella finanziaria, come si ricava sia dagli articoli 85, 102 e 103, D.P.R. 917/1986, sia dai principi contabili e, pertanto, devono essere tutti iscritti in bilancio nel Conto economico dell'impresa; - trattandosi quindi di posta del Conto economico analoga ai ricavi, anche per tali contributi, in ordine alla loro partecipazione sotto il profilo temporale ad avere rilevanza per la determinazione del reddito d'impresa, trova quindi applicazione il principio di competenza secondo le modalità di cui si è detto, come correttamente rilevato in ricorso incidentale (cfr. sentenza n. 7950/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 29873 – 22 luglio 2020 – 30 dicembre 2020](#)

Tributi locali – Tarsu

Termini di riscossione per la Tarsu

In tema di riscossione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), la notifica della cartella di pagamento non è sottoposta ad alcun termine di decadenza, posto che quello fissato dall'articolo 72, comma 1, D.Lgs. 507/1993, si riferisce esclusivamente alla formazione e alla notifica del ruolo, ma deve comunque avvenire nel termine di prescrizione di 5 anni, ai sensi dell'articolo 2948, n. 4, cod. civ.. Il subentro dell'Agenzia delle entrate quale nuovo concessionario non determina il mutamento della natura del credito, che resta assoggettato per legge a una disciplina specifica anche quanto al regime prescrizione, caratterizzato dal principio di ordine pubblico dell'irrinunciabilità della prescrizione; pertanto, in assenza di un titolo giudiziale definitivo che accerti con valore di giudicato l'esistenza del credito, continua a trovare applicazione, anche nei confronti del soggetto titolare del potere di riscossione, la speciale disciplina della prescrizione prevista dall'articolo 3, L. 335/1995, invece che la regola generale sussidiaria di cui all'articolo 2946, cod. civ. (cfr. sentenza n. 24679/2011 e ordinanza n. 31352/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 29912 – 22 ottobre 2020 – 30 dicembre 2020](#)



ec Euroconference
Editore

IL REDDITO DI IMPRESA

Direzione scientifica: Paolo Meneghetti e Giovanni Valcarengi

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

SCONTO 50%
sull'abbonamento annuale 2021

€ 55,00 + IVA 4% (anziché € 110,00 + IVA 4%)

È previsto il rimborso automatico a prezzo di listino

ABBONATI SUBITO

La circolare tributaria n. 2/2021

Simultaneus processus: c'è Iva e Iva

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 29909/2020](#), orienta i giudici di merito nella direzione del rigore rispetto al principio dell'unitarietà del procedimento accertativo riguardante gli enti collettivi trasparenti e i loro soci, unitarietà che inesorabilmente implica – sul piano squisitamente processuale – il litisconsorzio necessario, eccezion fatta per il sol caso di rideterminazione di un maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, autonomamente operata rispetto alla rideterminazione del maggior reddito. Tale conclusione, inoltre, non riflette la circostanza che l'Agenzia delle Entrate proceda con distinti atti impositivi, fondati su elementi anche solo in parte comuni, o con unico atto, giacché il tratto distintivo dell'accertamento autonomamente operato rispetto all'accertamento del reddito d'impresa, si ravvisa nella suscettibilità di autonoma definizione della ripresa, piuttosto che nella derivazione dei rilievi ai fini Iva dai presupposti rilievi elevati per il comparto impositivo delle imposte dirette.

A valorizzare la forza espansiva sul piano processuale dell'unitarietà dell'accertamento sul piano procedimentale, anche un'altra recentissima pronunzia di legittimità (Corte di Cassazione, ordinanza n. 175/2021), secondo cui il difetto di litisconsorzio necessario comporta la radicale nullità della sentenza d'appello, con necessità di rimessione in primo grado (ex [articolo 59](#), D.Lgs. 546/1992), non essendo sufficiente la riunione dei procedimenti in Cassazione per sanare il vizio originario, che oramai ha cagionato tempistiche diverse e giudici diversi per un fatto impositivo unitario.

A seguito di una verifica fiscale, l'Agenzia delle entrate emetteva un atto impositivo per il recupero di maggiori ricavi in capo ad una società in accomandita semplice. Ne conseguivano una ripresa ai fini Irap e Iva, a carico dell'ente, nonché una ripresa ai fini Irpef (e relative addizionali) a carico di ciascun socio, manifestata dapprima nei confronti dell'accomandatario e dipoi, qualche mese dopo, nei confronti dell'accomandante. Venivano instaurate due distinte controversie, una da parte della società e una da parte del socio accomandatario, entrambe vertenti preliminarmente sul principio di unitarietà del procedimento accertativo, che sarebbe stato violato dall'ufficio, che aveva invece proceduto con separati atti a carico di società e soci, e principalmente sul trattamento da riservare ai crediti rinunciati dai soci e sul mancato riconoscimento di perdite pregresse, utilizzabili in compensazione del maggior reddito.

La CTP, riuniti i giudizi, accoglieva parzialmente i ricorsi, rideterminando nel *quantum* i maggiori ricavi. La CTR, a fronte dell'appello principale di parte pubblica nonché dell'appello incidentale di parte privata, escluso il litisconsorzio necessario in materia di Iva e respinti tutti gli appelli, confermava la sentenza impugnata.

Il socio accomandatario, pertanto, interpella i giudici di piazza Cavour con ricorso per cassazione, articolato in tre distinti motivi d'impugnazione: violazione di legge ([articolo 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c.), in materia di unitarietà del procedimento accertativo, nonché e conseguentemente nullità del procedimento (articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c.), in materia di litisconsorzio necessario; violazione di legge (art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.), in materia di tassazione, quanto ai profili del diritto sostanziale in materia di reddito d'impresa; insufficiente motivazione (precedente formulazione dell'articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c.).

La Suprema Corte accoglie il primo motivo.

L'identità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, del resto, dà luogo al principio dell'unitarietà del procedimento accertativo riconducibile alla detta unica fattispecie presupposto sostanziale, che a sua volta intrada nella direzione dell'inscindibilità delle cause, il cui unico sbocco processualmente adeguato è rappresentato dal litisconsorzio necessario per la società di persone e per tutti i soci della medesima, senza che sia ammissibile l'esclusione di un pretermesso. Il tutto nel solco della svolta introdotta dalle Sezioni Unite nel 2008, che hanno concluso per l'applicabilità dell'[articolo 14](#), D.Lgs. 546/1992, a disciplina del litisconsorzio necessario nel processo tributario, alla fattispecie accertativa dell'obbligazione delle società di persone e dei soci in esse partecipanti.

La Corte di Cassazione affronta la tematica ricordando l'insegnamento delle Sezioni Unite (Corte di Cassazione, SS.UU. sentenza n. 14815/2008), secondo cui il ricorso tributario proposto anche avverso un solo atto impositivo, dalla società o da uno dei soci, riguarda inscindibilmente sia la società sia i soci, a meno che questi non si limitino a prospettare questioni personali. Dal fatto sostanziale della posizione debitoria nei confronti dell'Erario, *“inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato”*, che congloba elementi comuni della fattispecie costitutiva della obbligazione, discende la conclusione processuale, per cui tutti (società e soci) devono essere parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni.

Quindi, i giudici di piazza Cavour approdano al profilo dei comparti impositivi interessati: *“errata è altresì la decisione della CTR nella parte in cui ha fatto salvo l'operato dell'Ufficio tenuto conto che l'atto impositivo aveva ad oggetto anche l'Iva, all'uopo richiamando anche una precedente pronuncia di questa Corte (n. 21707/2010). Con quella pronuncia questa Corte ha infatti affermato che l'indirizzo giurisprudenziale sopra*

richiamato si è formato con riguardo all'atto impositivo che opera una rettifica del reddito della società ovvero del reddito di partecipazione dei soci, in ragione dell'automatismo previsto dalla legge in forza del quale il reddito della società di persone viene imputato a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (D.P.R. 917/1986, articolo 5 e D.P.R. 600/1973, articolo 40). Di contro, l'atto impositivo che riguardi solo la diversa imposta dell'Iva, che non è un'imposta sul reddito, resta estraneo a detto automatismo... Si configura pertanto un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, con la conseguenza che il ricorso proposto anche da uno solo dei soggetti interessati, e destinatario di un atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente collettivo e il giudice adito in primo grado deve ordinare l'integrazione del contraddittorio, fatta salva l'ipotesi che non si possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente. Per l'effetto il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del contraddittorio di cui all'articolo 101, c.p.c. e articolo 111, comma 2, Costituzione, e trattasi di nullità assoluta che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio (Cassazione SS. UU. n. 14815/2008 n. 13073/2012)".

Ineccepibile, pertanto, l'operato del primo giudice, che aveva disposto la riunione dei giudizi promossi separatamente dalla società e dal socio accomandatario, se non fosse che l'integrazione del contraddittorio era stata omessa nei confronti del socio accomandante, con conseguenti nullità del giudizio e necessità di rimettere la/le controversia/e in primo grado, onde consentire un *simultaneus processus*.

Ricordiamo¹ che, secondo il più recente orientamento, i cardini dell'identità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, dell'unitarietà del procedimento accertativo e, dunque, dell'inscindibilità delle cause, da discutere in litisconsorzio necessario tra le parti, resistono all'estinzione societaria: pur non dovendosi integrare il contraddittorio nei confronti della società perché estinta, sussiste il litisconsorzio necessario nei confronti di tutti i soci successori dell'ente societario, considerato che l'unitarietà dell'accertamento comporta che il ricorso tributario proposto avverso uno degli avvisi di accertamento, vuoi a carico di uno dei soci vuoi a carico della società, riguardi inscindibilmente sia la società sia tutti i soci (Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 12922/2019](#)). In precedenza, invece, la Corte si era diversamente espressa: "*l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'articolo 5, D.P.R. 917/1986 e dei soci delle stesse e che giustifica il litisconsorzio necessario tra società e soci nella causa di impugnazione dei relativi atti di accertamento, non viene più in considerazione nel caso di intervenuta estinzione della società*" ([Cassazione n. 20024/2017](#)).

¹ M. Pilla, "[Identità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, unitarietà del procedimento accertativo e inscindibilità delle cause: litisconsorzio necessario per i soci della società di persone, anche dopo l'estinzione](#)", in La circolare tributaria n. 22/2019.

La circolare tributaria n. 2/2021

Giustizia tributaria a distanza: disallineamenti tra proroghe e rinvii di un potere disarticolato

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

C'era una volta lo Stato di diritto, che nell'ambito della propria sovranità, esercitava tra funzioni pubbliche: legislazione, amministrazione e giurisdizione. Le 3 funzioni, che si estrinsecavano in tre poteri, riconducibili a tre separati organi, il potere legislativo, il potere esecutivo e il potere giudiziario, complessivamente integravano lo Stato, in quel tal modo che l'obiettivo rimanesse la garanzia della legalità. Come dire che il potere giudiziario è il secondo ed ultimo mezzo attraverso il quale viene assicurata la concreta realizzazione della *voluntas* del potere legislativo, anche nei casi in cui il potere esecutivo l'avesse mal amministrata. Quando la funzione legislativa viene esercitata in materia fiscale, quindi, la funzione giudiziaria ha il compito di stabilire il limite della giusta contribuzione, soprattutto nelle zone grigie di una *littera legis* sovente densa di opacità, che l'Amministrazione invoca per la residua trasparenza rispetto alla direzione del prelievo e il contribuente adduce per l'oscurità con cui offuscano l'obbligazione. In ultima istanza, si colloca il potere giudiziario della Suprema Corte, che notoriamente ha un approccio piuttosto trasimacheo alle tematiche fiscali, ossia muove dall'assunto dell'immanenza della probabilità statistica della correttezza nel fenomeno tributario del controllo: "*quando ci sono dei tributi da pagare, a parità di condizioni il giusto contribuisce di più, l'ingiusto meno*" (Platone, Politeia).

Nonostante tale contesto, in cui si assiste ad una notevole degenerazione della manifestazione legislativa nella fase applicativa, soprattutto a mano a mano che ci si allontana dal giudice di prossimità per appropinquarsi al giudice di legittimità, il contribuente italiano pare smaniare per trovarsi a tu per tu con la giustizia, possibilmente in una condizione in cui il faccia a faccia si verifichi in un ambiente fisico, in cui la mimica facciale e la comunicazione non verbale innestino di persuasività quella difesa che tanto nocumento patirebbe dal confino del collegamento video. La tecnologia, insomma, è percepita ancora troppo fredda per la passione che connota la materia tributaria.

Grande delusione, quindi, per lo stato dell'arte delle trattazioni avanti alle Commissioni tributarie in questo primo scampolo di 2021, in cui norme e provvedimenti vanno ancora nella direzione della

compressione dell'oralità. E profondo sconcerto per la disarticolazione del potere giudiziario, che da un lato vede la giurisdizione tributaria negletta rispetto alle giurisdizioni civile e penale, oggetto di più accurata attenzione da parte del Legislatore, e dall'altro vede la stessa giurisdizione tributaria frammentata e disomogenea, nei mille rivoli dei provvedimenti a portata territoriale limitata dal perimetro delle circoscrizioni. Una suddivisione, che va oltre l'indipendenza della giustizia, laddove a forza di impetrare la separazione del potere giudiziario dal potere legislativo, si è approdati ad una giustizia per provincia. Figuriamoci se ogni provincia, nel particolarismo del proprio campanile, riesce a garantire la legalità che voleva il Legislatore. Non abusi che la separazione dei poteri si prefigge di evitare, ma senz'altro disomogeneità, che l'unitarietà dell'ordinamento dovrebbe impedire.

A fine anno, la voce del Legislatore, infatti, è andata nella direzione di un generale procrastinare: l'[articolo 8](#), D.L. 183/2020 *“disposizioni urgenti in materia di termini legislativi, di realizzazione di collegamenti digitali, di esecuzione della Decisione (UE, EURATOM) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020, nonché in materia di recesso del Regno Unito dall'Unione Europea”*, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 323 del 31 dicembre 2020, rubricato proroga di termini in materia di giustizia, dispone le milleproroghe della giustizia.

Rinviato al 31 dicembre 2021 il concorso per la copertura del ruolo dei dirigenti dell'esecuzione penale esterna, ancora svolte dai funzionari inseriti nel ruolo dei dirigenti di istituto penitenziario. Identico rinvio per la dotazione organica della carriera penitenziaria del Dipartimento per la giustizia minorile e di comunità del Ministero della giustizia e per le attività di custodia, telefonia, riparazione e manutenzione ordinaria. Altro rinvio per l'assegnazione del personale in servizio presso l'amministrazione della giustizia, eccetto che per le qualifiche dirigenziali. Previsto per il 30 settembre 2021, invece, l'affidamento per le procedure necessarie al programma dei lavori da eseguire di edilizia penitenziaria. Piccoli assaggi di un piano Marshall mancato: la giustizia può aspettare, dalla base al vertice.

L'[articolo 1](#), comma 16, D.L. 183/2020, inoltre, proroga al 30 aprile l'adeguamento degli incarichi nella Pubblica Amministrazione e, al comma 17, *dulcis in fundo*, prospetta la stessa proroga per lo stato d'emergenza relativamente alla giustizia amministrativa. Civile, penale e tributario? Dimenticati.

Dopo il Decreto Ristori, insomma, nulla.

Nel frattempo, rimane vivace la discussione sulla trattazione delle udienze di un processo che quasi tutti gli utenti considerano cartolare solo in teoria, che il Legislatore reputa troppo simile al processo civile, senza riconoscere che l'oralità e la pubblicità dell'udienza tributaria fungono da contrappeso

rispetto all'assolutamente condensata articolazioni in fasi che lo connota, che i giudici tributari talora stimano sacrificabile.

L'[articolo 27](#), D.L. 137/2020 *“ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19”*, c.d. Decreto Ristori, convertito con modificazioni in L. 176/2020, al primo comma, aveva previsto che fino alla cessazione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza, ove limiti e divieti o, comunque, situazioni di pericolo per l'incolumità siano riconosciuti dal presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale, è autorizzato lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto (autorizzazione *“da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per un'udienza pubblica”*, verbale d'udienza conforme ai dettami del G.D.P.R. e da intendersi assunto *“presso la sede dell'ufficio giudiziario”*). La stessa norma, al secondo comma, aveva previsto che *“in alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione. I difensori sono comunque considerati presenti a tutti gli effetti”*. In sede di conversione, poco prima di Natale, nessun intervento degno di menzione, solo un comma aggiunto (il 4-bis), con la precisazione che dall'attuazione della norma non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica: le Amministrazioni interessate alla relativa attuazione vi provvedono con le sole risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente. Per una volta che alla giustizia servivano davvero risorse finanziarie, ecco il vincolo dell'equilibrio di bilancio. Davvero? In un contesto di pandemia dove sono piovuti, per vero non si sa bene da dove, o si è quantomeno prospettata la pioggia di incentivi e ristori di ogni sorta, compresi monopattini volanti e *smartphone* capillari?

Mentre Roma capitale finge di non vedere, cosa succede alle propaggini dell'impero?

Roma capoluogo adagio, ma non troppo. La CTR del Lazio, infatti, con provvedimento del 15 dicembre 2020, protocollato il 16 dicembre al RSP n. 128 – RU n. 167 e divulgato il 4 gennaio, a firma del Presidente facente funzioni, visti i vari decreti nazionali e le opportunità offerte dalla tecnologia, *rectius* dal Mef con buona pace del Garante per la *privacy*, opta per udienze a distanza in orari differenti per le diverse sezioni, in nome della stabilità della connessione di rete. Certo, se c'è la dotazione informatica e se la strumentazione tecnica funziona e, ci mancherebbe, se le risorse umane sono in possesso di specifica competenza, non richiesta, invece, per l'utilizzo degli *smartphone* capillari. A tal punto, superati i se e i ma, il Presidente individua *“i criteri di scelta dei procedimenti da trattare con collegamento da*

remoto". Una discrezionalità di faticoso riscontro, se si volesse restare nel solco della gerarchia delle fonti. Lasciamo perdere e andiamo avanti: *"presso la CTR del Lazio, pur essendo le aule d'udienza dotate della strumentazione tecnica necessaria allo svolgimento dell'udienza da remoto (personal computers, monitor, video camere, sistema audio e collegamenti internet ed elettrici interni alle aule stesse), tuttavia sono ancora in corso i lavori per il potenziamento della capacità della rete internet FINANZE e della rete wifi necessarie e che solo al termine dei lavori in parola sarà disponibile una capacità della rete internet ed una stabilità della connessione tali da consentire la tenuta contemporanea di udienze da remoto da parte di più sezioni e presso aule diverse senza il rischio d'interruzioni del collegamento"*. Sembra una cosa lunga, e con l'occupazione alle stelle e la semplificazione degli affidamenti, ancora più lunga e difficile. Comunque, a Roma capoluogo non si lasciano certo scoraggiare dai tempi: *"ritenuto pertanto possibile avviare lo svolgimento delle udienze con collegamento da remoto, anche in modo parziale, così come previsto dall'art. 27 comma 1, D.L. 137/2020, tanto con riguardo alle udienze pubbliche con la partecipazione delle parti quanto delle camere di consiglio... accordare la preferenza agli appelli che pongano questioni nuove e/o complesse nonché a quelli di maggiore rilevanza, anche economica ed a quelli per le quali il collegio ritiene necessario acquisire informazioni o chiarimenti presso le parti stesse e/o i loro Difensori"*. E in caso di parità? Tra cause altrettanto nuove, altrettanto rilevanti, anche economicamente, altrettanto carenti di informazioni negli atti scritti, s'intende. I Presidenti di sezione sono invitati a verificare e accordarsi sugli orari a *"rotazione alternata, accordando la precedenza nel collegamento alla sezione avente il numero più basso, salva una diversa programmazione concordata tra i Presidenti di sezione"*. Insomma, anche di pomeriggio.

Milano, capoluogo e capitale per innovazione, pare giochi d'anticipo rispetto al Legislatore: andrà a finire tutto al 30 aprile 2021, come per il processo amministrativo.

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

La circolare tributaria n. 2/2021

Dal 1° gennaio spendibili i crediti maturati nel 2021: la mappa delle regole di utilizzo – Parte prima

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

L'utilizzo dei crediti tributari è certamente un aspetto finanziario importante per le imprese: dal 1° gennaio 2021 divengono utilizzabili i crediti maturati in relazione al precedente periodo d'imposta, che saranno evidenziati nei modelli dichiarativi presentati nei prossimi mesi. Da qualche anno però sono stati posti importanti limiti nell'utilizzo tanto in relazioni ai crediti Iva, quanto con riferimento alle imposte dirette. In 2 contributi successivi andremo a riepilogare le regole di utilizzo in compensazione dei crediti tributari; partiremo dai vincoli specifici che riguardano le single tipologie di credito, per poi passare ai vincoli più generalizzati.

Le compensazioni "orizzontali" (ossia tra tributi diversi) sono soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano i crediti Iva (in vigore già dal 2010), ma, a partire dal 2014, sono state introdotte limitazioni riguardanti anche le altre imposte.

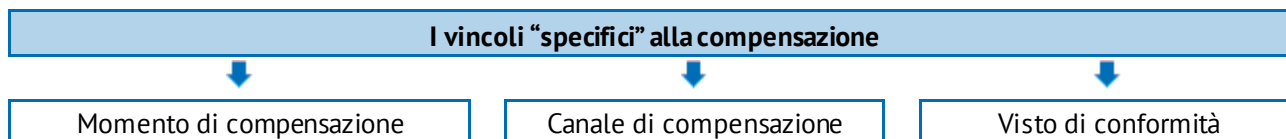
I vincoli originariamente introdotti sono stati incrementati nel 2017 con il D.L. 50/2017 (riduzione della soglia oltre la quale si rende necessario il visto di conformità per l'utilizzo dei crediti in compensazione).

Più recentemente, il D.L. 124/2019 ha introdotto ulteriori forti vincoli all'utilizzo dei crediti tributari:

- viene imposto l'obbligo di previa presentazione della dichiarazione da cui sorge il credito che si intende utilizzare, oltre la soglia di euro 5.000, anche con riferimento ai crediti relativi alle imposte dirette (questo obbligo già operava dal 2010 ai fini Iva);
- le compensazioni di ogni tipo (anche quelle parziali) devono necessariamente transitare tramite i servizi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline) non essendo più sufficiente l'utilizzo del canale *home banking*.

Inoltre, occorre ricordare i vincoli che riguardano i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo, aspetto non secondario in un periodo dove molti contribuenti si trovano in significative difficoltà finanziarie.

Vediamo, pertanto, di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei predetti crediti, partendo (nel presente contributo) dai “vincoli specifici”, ossia quelli che riguardano i crediti in funzione della loro tipologia (crediti Iva e crediti relativi ad altri tributi), per poi passare a quelli “generici”, che interessano invece tutti i crediti, indipendentemente dalla tipologia.



I crediti Iva

Il credito che normalmente viene utilizzato per primo a inizio del nuovo anno è quello annuale Iva: si tratta del credito del mese di dicembre (per i contribuenti che liquidano l’Iva mensilmente) ovvero del IV trimestre (per i trimestrali). Proprio per l’immediatezza nella determinazione (esso si manifesta nella gestione contabile), esso viene impiegato per primo nelle compensazioni.

Va però osservato già da subito come, in realtà, l’utilizzo di tale credito talvolta potrebbe nascondere insidie non trascurabili, legate a ricalcoli che potrebbero manifestarsi nella dichiarazione annuale, imputabili soprattutto all’esistenza di un *pro rata* di detrazione diverso dal 100% (e dalle relative oscillazioni), alla necessità di procedere alla rettifica della detrazione operata nei precedenti periodi d’imposta, ovvero al ricalcolo dell’imposta annua nel caso di applicazione di un regime speciale di determinazione dell’imposta (ad esempio regime del margine globale per i beni usati da parte di venditori di auto). Quindi, prima di utilizzare tale credito, occorre effettuare queste verifiche preliminari, onde evitare che sia utilizzato un credito che poi potrebbe rivelarsi inesistente.

Una volta effettuati tali controlli, prima di innescare le compensazioni, occorre rammentare tutti i vincoli specifici che riguardano l’utilizzo del credito Iva relativo all’anno 2020 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2021 (ed eventualmente dei crediti trimestrali risultanti dai modelli TR da presentare nel corso del 2021). In particolare:

- gli utilizzi del credito Iva emergente dalla dichiarazione per importi superiori a 5.000 euro, possono essere eseguiti solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui esso emerge (vincolo riguardante il momento di compensazione);
- gli utilizzi del credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale possono essere eseguiti solo attraverso i canali telematici messi a disposizione dell’Agenzia delle entrate (vincolo riguardante il canale di compensazione) indipendentemente dall’importo di tale credito;

– per utilizzi in compensazione superiori alla soglia di 5.000 euro (il precedente limite, pari a 15.000 euro, è stato ridotto dal D.L. 50/2017), invece, è necessario effettuare, tramite soggetti a ciò abilitati, i controlli previsti ai fini dell'apposizione nella dichiarazione annuale del visto di conformità.

Come precisato nella [circolare n. 1/E/2010](#), i limiti citati sono da considerarsi come una franchigia, nel senso che superato il limite fissato, i vincoli vanno a interessare solo le compensazioni oltre soglia.

Questo significa che sino a 5.000 euro la compensazione è del tutto libera (si può compensare già dal 1° gennaio) e sarà solo per la quota eccedente l'importo di 5.000 euro che si applicheranno le limitazioni riguardanti il momento e il visto di conformità (salvo usare obbligatoriamente il canale telematico). Quindi, con particolare riferimento al credito annuale, a inizio anno si può utilizzare il credito sino a 5.000 euro in completa libertà, senza preoccuparsi di quanto poi succederà in relazione all'ammontare eccedente del credito.

La definizione di compensazione orizzontale

Va ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni “orizzontali” (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall'Iva ovvero con i contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle “Iva da Iva”, anche se superano le soglie sopra indicate: come confermato dalla circolare n. 1/E/2010, è esclusa da ogni verifica la compensazione cosiddetta “verticale” o “interna”, ossia la

“...compensazione dei predetti crediti con l'Iva dovuta a titolo di acconto, di saldo o di versamento periodico. Ciò in quanto l'esposizione nel modello F24 di tale tipo di compensazioni configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza Iva a credito ammessa, senza condizioni, dall'articolo 30, D.P.R. 633/1972”.

Al riguardo, vengono richiamati i seguenti codici tributo: 6001, 6002, 6003, 6004, 6005, 6006, 6007, 6008, 6009, 6010, 6011, 6012, 6013, 6031, 6032, 6033, 6034, 6035, 6099, 6720, 6721, 6722, 6723, 6724, 6725, 6726, 6727. Il [provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 185430 del 21 dicembre 2009](#), al punto 4.6, ha inteso circoscrivere tali limitazioni alle sole compensazioni che “necessariamente” devono essere esposte nel modello F24, escludendo quelle utilizzate per i pagamenti Iva periodici, in acconto e a saldo. Le compensazioni verticali, invece, vengono qualificate quali detrazioni, quindi possono essere gestite nel quadro VL del modello Iva.

Ciò posto, operativamente, risulta molto interessante un chiarimento offerto in un documento successivo, la [circolare n. 29/E/2010](#), riguardante un caso del tutto operativo: come comportarsi quando la compensazione tra crediti e debiti Iva coinvolga debiti sorti precedentemente al momento in cui si

manifesta il credito. Situazione davvero frequente in questi periodi di crisi, dove capita purtroppo sovente di verificare delle scoperture di versamenti Iva dei clienti di studio, irregolarità che poi vengono sanate tramite ravvedimento operoso, nel momento in cui si manifesta un qualche credito tributario che appunto può essere opposto in compensazione.

Al riguardo, nel citato documento di prassi, vengono evidenziate 2 situazioni:

1. credito trimestrale (II trimestre) riconosciuto a seguito di presentazione del modello TR, utilizzato per compensare il debito Iva di gennaio del medesimo periodo d'imposta;
2. credito trimestrale del I trimestre (anche qui previa presentazione del modello TR) utilizzato per compensare il saldo Iva da dichiarazione relativa al periodo d'imposta precedente.

Sul punto l'Agenzia delle entrate evidenzia come nelle compensazioni rappresentate, il credito utilizzato è relativo a un periodo successivo rispetto a quello del debito che si intende estinguere e per tali compensazioni non esiste la possibilità di esposizione in dichiarazione. Esse pertanto devono necessariamente essere eseguite tramite modello F24. Ne consegue che, entrambe, rilevano ai fini del raggiungimento dei limiti di compensabilità (circa la previa presentazione del modello di dichiarazione e per l'eventuale obbligo di apposizione del visto di conformità).

Conseguentemente, a titolo di esempio, non concorre invece al raggiungimento dei predetti limiti la seguente situazione:

ESEMPIO 1

Compensazione, tramite modello F24, del credito annuale (ad esempio, il credito Iva 2020 scaturente dal modello Iva 2021, con codice 6099) per la compensazione dei debiti periodici dell'anno successivo (2021).

Occorre quindi prestare la massima attenzione a tali compensazioni, perché una errata qualificazione della compensazione verticale potrebbe far inavvertitamente superare i limiti di monitoraggio, con le note ricadute sanzionatorie in capo al contribuente.

Il residuo del credito 2019

Il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2019, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2020 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2021 relativa all'anno 2020, non deve sottostare alle regole descritte, fino a che non venga fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva (in pratica, nel modello F24, deve ancora essere indicato "2019" come anno di riferimento); ciò in quanto per questo credito la dichiarazione annuale già è stata presentata nel 2020 e quindi le tempistiche sono già state rispettate (l'unica cautela riguarda il caso di superamento del limite di 5.000 euro, laddove tale dichiarazione Iva non sia stata "vistata").

Dal momento in cui il credito residuo 2019 confluisce nella prossima dichiarazione annuale Iva, esso viene a tutti gli effetti “rigenerato” nella dichiarazione Iva 2021 come credito Iva relativo all’anno 2020 e come tale soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte (sia in termini di momento a partire dal quale è possibile compensarlo, sia in termini di apposizione del visto di conformità se viene superato il termine di 5.000 euro).

Regole di compensazione dei crediti Iva trimestrali

Anche il credito trimestrale (al verificarsi di determinate condizioni previste dall’[articolo 38-bis](#), D.P.R. 633/1972) può essere chiesto a rimborso ovvero, in alternativa, utilizzato in compensazione tramite presentazione di specifica istanza (modello TR).

Sotto il profilo del momento a partire dal quale la compensazione è possibile occorre ricordare quanto segue:

- in linea generale, l’utilizzo in compensazione del credito infrannuale è consentito solo dopo la presentazione dell’istanza;

- il superamento del limite di 5.000 euro annui, riferito all’ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell’anno, comporta l’obbligo di utilizzare i predetti crediti a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione dell’istanza di rimborso/compensazione.

Pertanto, il limite dei 5.000 euro riguardante la compensazione dei crediti Iva annuali trova applicazione, per la parte eccedente la soglia, anche con riferimento ai crediti risultanti dalla presentazione delle denunce trimestrali (modelli TR). Va in proposito precisato che il limite di 5.000 euro deve intendersi “unitario” per tutti i modelli TR presentati nell’anno: ciò significa che se dal primo modello TR emerge un credito Iva trimestrale di 5.000 euro da utilizzare in compensazione, i crediti trimestrali emergenti dai successivi modelli TR dovranno seguire le regole previste per l’utilizzo in compensazione dei crediti eccedenti la soglia.

Quindi, la compensazione dei crediti trimestrali, anche per la parte che non eccede 5.000 euro, deve essere sempre preceduta dalla trasmissione telematica del modello TR, ancorché non sia necessario attendere il decimo giorno successivo quello di trasmissione come previsto per la parte di credito eccedente rispetto a 5.000 euro.

ESEMPIO 2

Se si intende utilizzare in compensazione un credito Iva di 5.000 euro scaturente dal I trimestre (avendone le condizioni) il 16 aprile 2021, sarà necessario presentare il modello TR entro il 16 aprile; se tale credito fosse di importo superiore, l’eccedenza sarà compensabile a partire dal 26 maggio.

Con riferimento ai rapporti esistenti tra credito Iva annuale e crediti Iva trimestrali, l'Agenzia delle entrate ha precisato che:

- al raggiungimento del limite (oggi pari 5.000 euro) riferito al credito annuale 2020, non concorrono le eventuali compensazioni di crediti Iva relativi ai primi 3 trimestri dello stesso anno (risultanti, quindi, dalle istanze modello Iva TR presentate nel corso del 2020);
- il limite di 5.000 euro è riferito all'anno di maturazione del credito e viene calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito Iva (annuale o infrannuale); ciò significa che il credito annuale evidenziato nella dichiarazione Iva 2021 relativa al 2020 presenta un tetto pari a 5.000 euro, da spendere liberamente anche prima della presentazione della dichiarazione e allo stesso modo per i crediti trimestrali evidenziati nei modelli TR da presentare nel corso del 2021 è a disposizione un ulteriore tetto di 5.000 euro, valido complessivamente per tutti i TR che vengono presentati nel corso del 2021.

Inoltre, a partire dal 2017 (si tratta di una modifica introdotta con l'[articolo 3](#), D.L. 50/2017), i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione il credito per importi superiori a 5.000 euro annui (elevato a 50.000 euro per le *start up* innovative) hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'[articolo 35](#), comma 1, lettera a), D.Lgs. 241/1997 o, in alternativa, la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo sull'istanza da cui emerge il credito. In precedenza le compensazioni del credito risultanti da modello TR non richiedevano l'apposizione del visto di conformità, indipendentemente dall'importo di tale credito.

Credito Iva: limitazioni per i soggetti non operativi

Il credito Iva subisce poi pesanti conseguenze nel caso in cui una società venga definita di comodo, situazione tutt'altro che remota:

- non solo per le società che non svolgono un'attività (il pensiero va prima di tutto alle immobiliari che presentano immobili sfitti ovvero a società che hanno cessato l'attività e che possiedono ancora beni strumentali che stanno cercando di vendere) e che quindi non conseguono ricavi superiori ai limiti fissati dall'[articolo 30](#), L. 724/1994;
- ma anche per coloro che svolgono un'attività economica che genera risultati reddituali negativi. In particolare il D.L. 138/2011 (a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 175/2014) designa come di comodo le società che producono 5 periodi d'imposta in perdita fiscale consecutivi, ovvero 4 su 5 in perdita fiscale e il quinto con un reddito inferiore al reddito minimo.

In entrambe queste situazioni si verificano le medesime conseguenze in termini di obbligo di adeguamento al reddito minimo e al valore della produzione minimo ai fini Irap, vincoli all'utilizzo delle

perdite fiscali pregresse (nel senso che queste non possono abbattere il reddito al di sotto del reddito minimo), applicazione della maggiorazione Ires di 10,5% e, per quanto in questa sede interessa, vincoli all'utilizzo del credito Iva. Anzi, se in molti casi le altre conseguenze possono essere di poco conto, è il blocco del credito Iva la prospettiva più nefasta per tali soggetti. Prospettiva che di certo è anche la più immeditata visto che tale credito spesso viene sfruttato sin da gennaio per opporlo in compensazione ad altri debiti tributari e contributivi ma che, in sede di compilazione del modello Redditi, potrebbe verificarsi non utilizzabile. I più avveduti verificano infatti già all'inizio dell'anno possibili vincoli di compensazione derivanti dalla declaratoria di comodo, facendo per tempo i *test* necessari, ovvero verificando l'esistenza di cause di esclusione o disapplicazione, ovvero ancora valutando la possibilità di presentare un interpello disapplicativo.

I vincoli al credito Iva, introdotti progressivamente nel corso degli anni e oggi operanti, sono 4:

1. divieto al rimborso ([articolo 38-bis](#), D.P.R. 633/1972). Le società non operative non hanno la possibilità di ottenere il rimborso Iva per il periodo di imposta in cui le stesse risultano non operative. Inizialmente non era chiaro infatti se l'importo, pari all'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione, dovesse consistere nella sola eccedenza di Iva del periodo di imposta, oppure se si dovesse prendere a riferimento tutto il credito Iva riportato in dichiarazione, comprensivo di eventuali eccedenze pregresse. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 13079/2005, ha ritenuto corretta la seconda tesi, stabilendo quindi che l'Iva non rimborsabile comprendesse l'intero ammontare riportato in dichiarazione. Si ricorda che il divieto di rimborso riguarda il credito annuale, mentre durante l'anno la società ha potuto eventualmente sfruttare il rimborso con istanza TR; se in sede di dichiarazione annuale la società diviene non operativa, è chiamata a restituire l'intero rimborso, con applicazione degli interessi di legge, ma senza sanzioni (cfr. [circolare n. 25/E/2007](#));
2. divieto di compensazione orizzontale ([articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997). Il credito Iva non può essere utilizzato per effettuare compensazioni orizzontali; rimane invece possibile la sola compensazione verticale, cioè Iva con Iva. Anche in tema di compensazione si ritiene valido quanto già visto in tema di rimborso infraannuale: il credito compensato orizzontalmente durante l'anno deve essere comunque subordinato alla verifica dello *status* di operatività a fine anno (e, se del caso, deve essere restituito con gli interessi);
3. divieto di cessione ([articolo 5](#), comma 4-ter, D.L. 70/1988);
4. cancellazione del credito Iva al reiterarsi dello *status* di comodo (D.L. 223/2006). L'ultima conseguenza derivante dallo *status* di comodo sul credito Iva è il rischio di vedersi definitivamente sottratto detto credito. Sono però 2 le condizioni che devono essere verificate affinché si realizzi tale

effetto: prima di tutto la società deve essere risultata non operativa per il terzo anno consecutivo, oltre al fatto che in ciascuno dei 3 periodi di imposta la società non deve aver effettuato operazioni rilevanti ai fini Iva per un importo superiore ai ricavi medi figurativi di ciascun periodo. Tali condizioni devono verificarsi contemporaneamente. È evidente che, se la società è in perdita sistemica ma opera regolarmente producendo volumi di affari considerevoli, il credito Iva non rischierà mai di scomparire. Quindi, quando il credito scaturisce da una società, prima di utilizzarlo in compensazione occorre verificare che non si presentino i presupposti di non operatività.

Occorre rammentare una precisazione riguardante le società di comodo in perdita sistemica, recata dalla [circolare n. 1/E/2013](#): mentre per le società non operative “tradizionali” (per insufficienza dei ricavi) gli effetti Iva si producono per il periodo d'imposta nel quale non viene superato il c.d. *test* di operatività, per le società in perdita sistemica si producono a decorrere dal sesto periodo di imposta che segue il quinquennio di monitoraggio. Quindi, se il quinquennio in perdita sistemica è 2016-2020, le limitazioni riguarderanno il credito 2021 che non potrà essere speso liberamente nel 2022. L'utilizzo del credito 2020 può invece avvenire senza alcuna limitazione (almeno sotto il presente profilo).

I crediti per imposte dirette

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi (Irpef e Ires) e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui, devono richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'[articolo 35](#), comma 1, lettera a), D.Lgs. 241/1997.

Tale obbligo era stato introdotto nel 2014 con la più alta soglia di 15.000 euro ma, come è accaduto per i crediti Iva, detto limite è stato ridotto a 5.000 euro a opera del D.L. 50/2017.

La verifica del limite di 5.000 euro, superato il quale scatta l'obbligo dell'apposizione del visto di conformità, secondo quanto affermato nella [circolare n. 10/E/2014](#) deve intendersi riferibile alle singole tipologie di crediti emergenti dalla dichiarazione, non cumulativamente ai crediti che scaturiscono dal medesimo modello. In altre parole, si deve aver riguardo del singolo codice tributo.

ESEMPIO 3

Se dal modello dichiarativo scaturisce un credito Irpef di 4.000 euro, un credito per addizionale regionale per 1.500 euro e un credito per addizionale comunale per 500 euro, tutti questi crediti possono essere spesi liberamente. A maggior ragione, i crediti non vanno cumulati per la verifica del limite se scaturiscono da modelli diversi (Irap, 770, etc.).

La [circolare n. 28/E/2014](#) ribadisce – ma questo sembrava da subito piuttosto evidente – come basti superare il limite su uno dei crediti esposti nel modello dichiarativo per far sì che divenga necessario il visto, che ovviamente interesserà l'integrale modello da presentare.

ESEMPIO 4

Il contribuente ha maturato un credito Irpef di 16.000 euro e un credito per cedolare di 4.000 euro; qualora venga realizzata la compensazione orizzontale integrale del credito Irpef è necessario apporre il visto che necessariamente coinvolgerà tutti i crediti che scaturiscono dal modello.

La medesima circolare n. 28/E/2014 afferma che i soci/associati/partecipanti non sono tenuti all'apposizione del visto di conformità in sede di riattribuzione delle ritenute per importi superiori a 5.000 euro. Il visto dovrà, invece, essere apposto sulla dichiarazione della società o associazione, laddove la stessa utilizzi tale credito per un importo superiore a 5.000 euro. Ovviamente il socio o associato che autonomamente utilizza in compensazione il credito derivante dalla propria dichiarazione per importo superiore a 5.000 euro è tenuto all'apposizione del visto di conformità.

In relazioni ai crediti erariali diversi dall'Iva consta l'importante intervento del D.L. 124/2019 che ha modificato l'[articolo 17](#), comma 1, terzo periodo, D.Lgs. 241/1997 che prevede l'obbligo di presentazione della dichiarazione fiscale almeno 10 giorni prima di effettuare la compensazione orizzontale dei crediti fiscali per importi superiori a 5.000 euro, estendendo alle imposte dirette i vincoli già in precedenza previsti ai fini Iva:

“La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge”.

Questo comporta che anche il credito relativo alle imposte dirette non può essere liberamente utilizzato in compensazione oltre la soglia di 5.000 euro; tale modifica ha reso decisamente complicata la posizione dei soggetti che normalmente presentano forti crediti fiscali.

Si tratta di situazioni non remote che riguardano in particolar modo i contribuenti che subiscono la ritenuta d'acconto sui ricavi e compensi per importi eccedenti rispetto al reddito dovuto, oppure soggetti che hanno versato acconti sulla base del metodo storico ma che hanno visto nel 2020 una contrazione del reddito imponibile (perché il reddito conseguito si è ridotto, oppure perché presentano maggiori oneri deducibili o detraibili).

Trattandosi di crediti che saranno determinati, per la maggior parte, nel corso della prossima estate, al momento della compilazione della dichiarazione (operativo già dallo scorso anno in relazione ai crediti maturati nel 2019), il rinvio dell'utilizzo del credito al momento della presentazione della dichiarazione di certo crea non pochi problemi di ordine operativo.

Nella [risoluzione n. 110/E/2019](#) venne chiarito che, ai fini della verifica del superamento del limite di 5.000 euro annui, sono considerate solo le compensazioni dei crediti che necessariamente devono essere esposte nel modello F24. Ciò in quanto tale compensazione è espressamente prevista dall'[articolo 4](#), comma 3, D.L. 69/1989, senza la necessità che venga esposta nel modello F24. Infatti, la citata disposizione prevede che:

“le eccedenze di imposta risultanti dalla dichiarazione dei redditi possono essere computate in diminuzione, distintamente per ciascuna imposta, anche dall'ammontare della prima rata dell'acconto dovuto per il periodo di imposta successivo e, per il residuo, da quello della seconda rata”.

Si tratta, generalmente, delle compensazioni di crediti utilizzati per il pagamento di debiti della medesima imposta, relativi a periodi successivi a quello di maturazione del credito.

ESEMPIO 5

Ad esempio, se nello stesso modello F24 è utilizzato in compensazione un credito Ires (identificato dal codice tributo 2003) per l'importo di 6.000 euro e – aggiungendo 1.000 euro di fondi propri – viene effettuato il pagamento dell'acconto Ires di 7.000 euro per il periodo d'imposta successivo (codici tributo 2001 e 2002), l'operazione non dovrà essere preceduta dalla presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emerge il credito Ires.

A tal fine va segnalato che alla richiamata [risoluzione n. 110/E/2019](#) è allegata una tabella nella quale viene evidenziato, in relazione ai diversi codici tributo, quali sono quelli per i quali le compensazioni devono considerarsi interne: nell'ultima colonna, i codici tributo dei debiti che possono essere estinti tramite compensazione con crediti pregressi afferenti alla medesima imposta (indicati nella seconda colonna), senza che la compensazione concorra al raggiungimento del limite di 5.000 euro.

Classificazione	Codice per utilizzo credito in compensazione	Descrizione codice credito	Codici pagamenti compensazione interna
Imposte sui redditi e addizionali	2003	Ires saldo - articolo 72 , Tuir così come modificato dal D.Lgs. 344/2003 - risoluzione n. 76/E/2004	2001, 2002, 2003

SCHEDA DI SINTESI

Non sono soggetti ai vincoli sulle compensazioni i crediti utilizzati verticalmente; non è compensazione verticale quella nella quale i debiti sono sorti precedentemente al momento in cui si manifesta il credito.



Dal momento in cui il credito residuo confluisce nella successiva dichiarazione annuale, esso viene a tutti gli effetti “rigenerato” nella dichiarazione Iva 2021 come credito Iva relativo all’anno 2020 e come tale soggetto alle regole di monitoraggio, sia in termini di momento a partire dal quale è possibile compensarlo, sia in termini di apposizione del visto di conformità se viene superato il termine di 5.000 euro.



La compensazione dei crediti trimestrali, anche per la parte che non eccede 5.000 euro, deve essere sempre preceduta dalla trasmissione telematica del modello TR, ancorché non sia necessario attendere il decimo giorno successivo quello di trasmissione (come invece previsto per la parte di credito eccedente rispetto a 5.000 euro).



I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi (Irpef e Ires) e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui, devono richiedere l'apposizione del visto di conformità.



Dal 2020, anche i crediti relativi a imposte dirette sono interessati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione fiscale almeno 10 giorni prima di effettuare la compensazione orizzontale, per importi superiori a 5.000 euro, il D.L. 124/2019 ha di fatto esteso alle imposte dirette i vincoli già in precedenza previsti ai fini Iva.

La circolare tributaria n. 2/2021

Dal 2021 locazioni brevi imprenditoriali con più di 4 immobili

di Fabio Garrini – dottore commercialista, revisore dei conti e pubblicista

Da alcuni anni la disciplina delle locazioni turistiche di breve durata è regolamentata sotto il profilo fiscale: l'[articolo 4](#), D.L. 50/2017 ha infatti introdotto una specifica disciplina volta a disciplinare le cosiddette “locazioni brevi”.

Il comma 3-*bis*, conteneva la previsione di un discrimine tra locazioni da qualificare nell’ambito dei redditi fondiari e locazioni che sconfinavano nell’imprenditorialità, discrimine la cui individuazione era rinviata a uno specifico provvedimento che mai venne emanato.

La Legge di Bilancio 2021 interviene sul tema abrogando tale ultima disposizione, fissando un limite al numero di immobili impiegati per la gestione delle locazioni in forma *extra* imprenditoriale.

Le locazioni brevi

Con l’articolo 4, D.L. 50/2017 venne introdotto nel nostro ordinamento una nuova ipotesi contrattuale (più precisamente, a livello giuridico si tratta di una ordinaria locazione, che però ai fini fiscali riceve uno specifico inquadramento) nell’ambito dei rapporti di locazione che in precedenza non aveva una regolamentazione *ad hoc*: si tratta delle c.d. “locazioni brevi”, definite come “*i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni*”. Tale forma contrattuale viene quindi definita attraverso l’individuazione di un requisito oggettivo (l’immobile deve essere a destinazione abitativa) e di una previsione di durata (30 giorni).

L’individuazione di una soglia temporale pari a 30 giorni, al fine di ottenere la qualifica di “locazione breve”, non è un orizzonte temporale del tutto nuovo: è, infatti, noto che l’obbligo di registrazione non esiste (o meglio, non esiste in termine fisso, ma solo in caso d’uso) per i contratti di durata inferiore a 30 giorni, da valutare complessivamente nell’anno solare.

Da notare però che il termine, ai fini della tassazione del reddito, deve essere considerato in relazione a ogni singola pattuizione contrattuale; come chiarito dalla [circolare n. 24/E/2017](#), anche nel caso di più contratti stipulati nell’anno tra le stesse parti, occorre considerare ogni singolo contratto, fermo restando tuttavia che se la durata delle locazioni che intervengono nell’anno tra le medesime parti è

complessivamente superiore a 30 giorni devono essere posti in essere gli adempimenti connessi alla registrazione del contratto.

ESEMPIO 1

Mario Rossi loca a Luisa Bianchi un immobile con 2 distinti contratti:

- il primo dal 1° agosto al 15 agosto;
- il secondo dal 1° settembre al 28 settembre.

Entrambi in contratti sono di durata inferiore ai 30 giorni quindi possono essere assoggettati a cedolare in quanto locazioni brevi; poiché la durata complessiva della locazione supera i 30 giorni occorre procedere alla registrazione (si veda sul punto la [circolare n. 12/1998](#), § 2).

La disciplina delle locazioni brevi si applica sia nel caso in cui i contratti siano stipulati direttamente tra locatore (proprietario o titolare di altro diritto reale, sublocatore, comodatario) e conduttore, sia nel caso in cui nella conclusione dei contratti intervengano soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali *on line*, che mettono in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Il contratto di locazione breve può fruire della cedolare al 21% e qualora nell'incasso del canone intervenga un intermediario, detto importo viene prelevato dall'intermediario stesso tramite una ritenuta alla fonte.

Peraltro, lo stesso meccanismo di tassazione può riguardare anche gli immobili locati da parte del comodatario (ma nel solo caso di locazioni brevi, in quanto per contratti con durata superiore ai 30 giorni il canone è tassato in capo al comodante), così come le locazioni poste in essere in un contratto di sublocazione.

Dal punto di vista oggettivo, gli immobili per i quali è possibile fruire della disciplina della locazione breve devono essere:

- adibiti a destinazione residenziale, quindi la locazione deve riguardare unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali da A/1 a A/11 (tranne A/10) e le relative pertinenze (*box*, posti auto, cantine, soffitte, etc.) nonché, in analogia con quanto previsto per la cedolare secca sugli affitti, singole stanze dell'abitazione;
- situati in Italia.

L'aspetto più caratterizzare della disciplina introdotta nel 2017 è quello legato ai servizi aggiuntivi offerti. Ai sensi dell'[articolo 4](#), D.L. 50/2017, il contratto di locazione breve può avere a oggetto, unitamente alla messa a disposizione dell'immobile abitativo, anche i servizi di:

- fornitura di biancheria e
- pulizia dei locali.

Tali servizi sono ritenuti dal Legislatore accessori alla prestazione principale rappresentata dalla locazione dell'immobile e di conseguenza attratti nell'ambito della disciplina delle locazioni brevi.

In merito al vincolo di accessorietà che deve sussistere tra la prestazione principale e gli altri servizi, l'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 24/E/2017](#) ha chiarito che:

- le prestazioni di servizi quali la fornitura di utenze, *wi-fi* e aria condizionata seppur non contemplati dall'[articolo 4](#), D.L. 50/2017 possono ricadere nell'ambito della disciplina in esame in quanto strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile, tanto che ne costituiscono un elemento caratterizzante che incide sull'ammontare del canone o del corrispettivo;
- la fornitura del servizio di prima colazione, la somministrazione di pasti, la messa a disposizione di auto a noleggio, di guide turistiche o di interpreti rappresentano, invece, servizi che non presentano una necessaria connessione con la finalità residenziale dell'immobile in quanto è richiesto un livello seppur minimo di organizzazione, non compatibile con il semplice contratto di locazione, come nel caso della attività di *bed and breakfast* occasionale.

Le principali caratteristiche della locazione breve			
Durata	Servizi aggiuntivi ammessi	Tassazione	Ritenuta
Massimo 30 giorni	Esclusivamente cambio biancheria e pulizia dei locali	Opzione per la cedolare (aliquota 21%)	Operata da intermediari che intervengono nel pagamento del canone

L'imprenditorialità nella locazione breve

Il tema certamente più delicato di tale disciplina risiede nell'individuazione del limite valicato il quale la locazione breve deve considerarsi esercitata in forma imprenditoriale; valicare tale limite comporta prima di tutto l'impossibilità di applicare la cedolare (in quanto il regime è incompatibile con l'esercizio di attività d'impresa), ma oltre a questo richiede di porre in essere tutti gli adempimenti che interessano un imprenditore (assunzione della partita Iva, emissione di fatture, tenuta della contabilità, necessità di sottoporre il reddito a contribuzione, etc.).

Risulta evidente come l'individuazione di tale discriminare sia questione di primaria rilevanza per coloro che posseggono più immobili destinati a locazione e impiegano tempo e risorse per gestire tale attività.

La situazione vigente sino al 2020

Il tema dello sconfinamento in attività imprenditoriale dell'attività di gestione immobiliare è da sempre delicato; è nota infatti la posizione dell'Amministrazione finanziaria, che da sempre qualifica come reddito d'impresa la locazione caratterizzata da servizi aggiuntivi oltre la semplice messa a disposizione dei locali.

Sul punto la [risoluzione ministeriale n. 9/1916/1986](#) ha individuato nella prestazione di servizi accessori il criterio idoneo a qualificare la natura commerciale o meno dell'attività in esame: l'affitto di camere ammobiliate, con prestazione di servizi accessori, anche del tutto elementari quali la consegna e il cambio della biancheria e il riassetto del locale, pur in mancanza di organizzazione esterna in forma di impresa, configura attività commerciale con produzione di reddito di impresa, se tale attività viene esercitata per professione abituale, ancorché non esclusiva.

Non mancano anche posizioni espresse dalle Direzioni regionali che si sono poste nel medesimo solco interpretativo.

Detta posizione si è sempre dimostrata molto penalizzata per i contribuenti, in quanto l'Agenzia delle entrate qualificava come servizi aggiuntivi anche il cambio della biancheria e la pulizia dei locali, aspetti che da sempre naturalmente accompagnano le locazioni turistiche di breve durata.

Proprio per questo si è da subito salutato con favore il contenuto normativo dell'[articolo 4](#), D.L. 50/2017, il quale salvaguarda le locazioni accompagnate da servizi aggiuntivi; purtroppo, tale nulla osta è limitato ai soli servizi strettamente connessi alla fruizione degli immobili.

Per porre un limite ed evitare che attività imprenditoriali potessero essere riqualificate in locazioni tassate nell'ambito dei redditi fondiari, il Legislatore ha cercato di individuare dei paletti.

A tale fine è stato introdotto il comma 3-bis al richiamato articolo 4, D.L. 50/2017:

“Con regolamento da emanare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, L. 400/1988, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere definiti, ai fini del presente articolo, i criteri in base ai quali l'attività di locazione di cui al comma 1 del presente articolo si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con l'articolo 2082, cod. civ. e con la disciplina sui redditi di impresa di cui al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986, avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locate e alla durata delle locazioni in un anno solare”.

La scelta è stata quella di rinviare a un successivo provvedimento che doveva individuare i parametri per stabilire se effettivamente le locazioni dovevano considerarsi gestite in forma d'impresa o meno.

Tale regolamentazione evidentemente non era semplice da emanare, posto che il numero di unità immobiliari doveva essere solo uno dei parametri da considerare, dovendosi anche tenere conto dei requisiti che caratterizzano in generale l'attività imprenditoriale, *in primis* l'organizzazione dell'attività. Compito davvero arduo, tanto che a oltre 3 anni di distanza detto provvedimento non è stato emanato, lasciando non pochi dubbi operativi per chi gestisce diversi immobili.

Quindi come ci si è dovuti comportare?

Le risposte a interpello

Circa le regole da considerare per valutare il requisito dell'imprenditorialità si era espressa l'Agenzia delle entrate con 2 risposte a interpello di tenore analogo, con la doppia finalità di rimediare al vuoto normativo creato dalla mancata approvazione del regolamento di cui al comma 3-bis dell'[articolo 4](#), D.L. 50/2017, ma anche per bloccare eventuali "ingerenze" delle diverse normative regionali e delle Province autonome, rispetto alla disciplina fiscale dei soggetti che concedono in locazione immobili. Infatti, alcune normative locali in materia turistica prevedono dei parametri oggettivi in base ai quali il soggetto che intende concedere in locazione uno o più immobili per finalità turistiche è obbligato a esercitare un'attività d'impresa, con il conseguente obbligo di apertura della partita Iva e adempimenti connessi; parametri che spesso non tengono conto dei principi dell'ordinamento per definire l'attività imprenditoriale.

Questo ovviamente ha fatto sorgere la lecita domanda riguardante la rilevanza da dare a tali disposizioni locali: interrogativo che ha portato a 2 risposte a interpello che sono state pubblicate nel corso del 2019 e del 2020.

Si tratta delle risposte a interpello [n. 373/2019](#) (riguardante un contribuente che esercita l'attività di locazione breve di immobili nella Provincia autonoma di Bolzano) e della successiva [n. 278/2020](#) (che invece si occupa di locazioni di immobili ubicati in diverse Regioni italiane, caso caratterizzato da complicazioni che si elevano per il fatto che tali locazioni sono interessate da diverse normative locali). Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle entrate nelle richiamate risposte a interpello, al fine di stabilire se un soggetto che concede in locazione immobili debba o meno essere considerato esercente attività d'impresa, non si può far riferimento a quanto riportato nelle normative regionali in materia di attività e strutture turistico-ricettive, in quanto tali disposizioni hanno titolo per disciplinare esclusivamente l'attività turistica, senza che queste possano avere alcuna rilevanza per qualificare la posizione del contribuente sul versante fiscale.

Posizione del tutto condivisibile in quanto una norma locale non può certo fissare regole per inquadrare una posizione sotto il profilo dell'applicazione dei tributi erariali.

Di conseguenza, la circostanza che tali norme individuino, in presenza di determinati requisiti, il carattere imprenditoriale dell'attività stessa, non ha alcun impatto ai fini della qualificazione dei redditi conseguiti.

Infatti, per stabilire la presenza o meno dei requisiti di imprenditorialità all'interno di un'attività, è necessario verificare l'esistenza di una organizzazione imprenditoriale. Questa può manifestarsi attraverso la presenza di alcuni elementi quali la fornitura di ulteriori servizi che non presentino una necessaria connessione con la destinazione residenziale degli immobili.

Ad esempio, si può presumere un'attività imprenditoriale dalla somministrazione di pasti, dalla messa a disposizione di auto o altri mezzi a noleggio, dall'offerta di guide turistiche o di altri servizi tesi a completare l'offerta di alloggio.

Parimenti, si può desumere l'esistenza di una organizzazione imprenditoriale quando viene utilizzato personale dipendente oppure si ricorre a un vero e proprio ufficio per coordinare l'attività.

In assenza di questi, non vi sono motivi per attrarre l'attività al mondo dell'impresa.

Queste considerazioni, secondo l'Agenzia delle entrate, dovevano operare sino all'emanazione del provvedimento di cui all'[articolo 4](#), comma 3-*bis*, D.L. 50/2017 finalizzato a regolamentare tale aspetto; provvedimento che, come detto, non è mai stato emanato.

L'imprenditorialità dal 2021

La questione riguardante l'inquadramento dell'attività di locazione è stata oggetto di intervento con la Legge di Bilancio 2021.

Per ovviare ai problemi legati all'individuazione dei parametri che avrebbero dovuto scriminare l'attività imprenditoriale dalla locazione non imprenditoriale, il Legislatore ha scelto di cambiare strategia, ponendo detto limite nel numero delle unità immobiliari che possono beneficiare della disciplina di cui all'articolo 4, D.L. 50/2017.

L'intervento si articola nel seguente modo:

- il [comma 596](#) va ad abrogare il comma 3-*bis* dell'articolo 4, D.L. 50/2017 precedentemente commentato;
- il [comma 595](#) stabilisce che il regime fiscale delle locazioni brevi dal 2021 è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta. Negli altri casi, l'attività di locazione da chiunque esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale

ai sensi dell'[articolo 2082](#), cod. civ.. Tale nuova regola si applica anche per i contratti stipulati tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero tramite soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di appartamenti da condurre in locazione.

Il primo punto che deve essere evidenziato è la presunzione di imprenditorialità che viene introdotta: oltre ai 4 immobili impiegati nell'ambito delle locazioni brevi si presume l'esercizio di attività imprenditoriale indipendentemente dalle concrete modalità con le quali il contribuente ha scelto di gestire tali immobili (quindi anche se non fosse fornito alcun servizio aggiuntivo e senza che si denotino elementi di organizzazione). Si tratta di una presunzione assoluta, che non può essere vinta con prova contraria.

Va però anche affermato che fornire un limite quantitativo non significa automaticamente escludere dall'imprenditorialità i soggetti che gestiscono fino a 4 immobili, se tale gestione ha le caratteristiche per configurare attività d'impresa.

ESEMPIO 2

Mario Rossi possiede 3 immobili destinati a locazioni brevi. Tali immobili vengono gestiti tramite un dipendente assunto *part-time* per 4 ore settimanali. Dette locazioni brevi prevedono anche numerosi servizi aggiuntivi gestiti dallo stesso Mario Rossi.

Questa attività va qualificata quale attività d'impresa, anche se gli immobili gestiti non superano il limite di 4.

Va evidenziato come non sia prevista alcuna disciplina transitoria per cui i soggetti che hanno più di 4 immobili destinati alle locazioni brevi e si trovano già dallo scorso 1° gennaio a valutare l'esercizio dell'attività in forma d'impresa.

Ci si chiede, però, quale sia l'elemento che può designare un immobile come "*destinato alla locazione breve*"; esso altro non può essere che la sottoscrizione di un contratto in tal senso. Pertanto, pare lecito concludere che fino al momento in cui nel 2021 non siano sottoscritti contratti di locazione breve per più di 4 immobili, non vi è obbligo di apertura della partita Iva e sarà solo dalla sottoscrizione del contratto per il quinto immobile che si dovrà procedere in tal senso.

ESEMPIO 3

Mario Rossi possiede 10 immobili in una nota località balneare che affitta tramite contratti di locazione breve durante il periodo estivo, fornendo solo i servizi di cambio biancheria e pulizia dei locali.

Tutti questi immobili saranno locati a partire dal 1° maggio 2021; l'obbligo di apertura della posizione Iva decorre dal 1° maggio 2021.

Lotta alle frodi nelle locazioni brevi

Nella Legge di Bilancio è altresì prevista una modifica alla disciplina contenuta nell'[articolo 13-quater](#), D.L. 34/2019, recante misure volte a contrastare l'evasione nel settore turistico-ricettivo.

Detta disposizione prevede, in sintesi, quanto segue:

- comma 1: gli intermediari immobiliari residenti in Italia, appartenenti al medesimo gruppo degli intermediari non residenti che non abbiano nominato un rappresentante fiscale, sono solidalmente responsabili per il pagamento della ritenuta sui canoni e corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve;
- comma 2: i dati relativi alle generalità delle persone alloggiate presso le strutture ricettive, forniti dal Ministero dell'interno all'Agenzia delle entrate in forma anonima e aggregata per struttura ricettiva, sono trasmessi ai Comuni che hanno istituito l'imposta di soggiorno o il contributo di soggiorno, ai fini del monitoraggio dell'assolvimento dell'imposta;
- comma 3: affida a un decreto il compito di individuare i criteri, i termini e le modalità per l'attuazione delle disposizioni del comma 2;
- comma 4: per contrastare forme irregolari di ospitalità, anche ai fini fiscali, dispone l'istituzione di una apposita banca dati delle strutture ricettive, nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi presenti sul territorio nazionale, identificate secondo un codice alfanumerico, denominato "codice identificativo", da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza;
- comma 5: demanda a un apposito decreto la fissazione degli aspetti operativi della banca dati di cui al comma precedente;
- comma 6: affida a un decreto il compito di definire le modalità applicative per l'accesso da parte dell'Agenzia delle entrate ai dati relativi al predetto codice identificativo;
- comma 7: impone l'obbligo di indicare tale codice identificativo nelle comunicazioni inerenti la promozione della locazione;
- comma 8: stabilisce che l'inosservanza delle disposizioni sulla pubblicazione del codice comporta l'applicazione della sanzione pecuniaria da 500 a 5.000 euro. In caso di reiterazione della violazione, la sanzione è maggiorata del doppio.

Il [comma 597](#) dell'articolo 1, L. 178/2020 sostituisce il comma 4 dell'[articolo 13](#), D.L. 34/2019 affidando al Mibact (in precedenza era designato l'allora Mipaaft ora Mipaaf) la gestione della banca dati delle

strutture ricettive, nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi ai sensi dell'[articolo 4](#), D.L. 50/2017, identificati mediante un codice da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza, fermo restando quanto stabilito in materia dalle leggi regionali. La banca dati raccoglie e ordina le informazioni inerenti alle strutture ricettive e agli immobili destinati alle locazioni brevi. Con decreto Mibact, da adottare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione qui in esame, sono stabilite le modalità di realizzazione e gestione della banca dati, di acquisizione dei codici identificativi regionali e le modalità di accesso alle informazioni che vi sono contenute. Di conseguenza sono stati abrogati i commi 5 e 6 dell'[articolo 13-quater](#), D.L. 34/2019. Il citato comma 597 interviene anche a modifica del comma 7 dell'articolo 13-quater, D.L. 34/2019, inserendo tra coloro che sono tenuti a pubblicare i codici identificativi degli immobili nelle comunicazioni inerenti all'offerta e alla promozione anche coloro che concedono in locazione breve immobili a uso abitativo. Nella formulazione previgente era stabilito che i soggetti titolari delle strutture ricettive, i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare e i soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile o porzioni di esso con persone che dispongono di unità immobiliari o porzioni di esse da locare, sono tenuti a pubblicare il codice identificativo nelle comunicazioni inerenti all'offerta e alla promozione.

SCHEDA DI SINTESI

Le locazioni brevi, introdotte con l'articolo 4, D.L. 50/2017, sono definite come contratti di locazione di immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni.



Tale fattispecie permette l'applicazione della cedolare secca con aliquota del 21%, anche nel caso in cui a locare sia il comodatario dell'immobile ovvero nel caso in cui detto immobile sia concesso in sublocazione.



Rimane una locazione "fondiaria" quella che fornisce i servizi di cambio biancheria e di pulizia dei locali; ogni altro servizio aggiuntivo comporta lo sconfinamento della gestione locatizia nel reddito d'impresa.



Il comma 3-bis dell'articolo 4, D.L. 50/2017 rinviava a un decreto per la fissazione dei parametri superati i quali la locazione diveniva gestita in forma d'impresa.



Il comma 3-*bis* viene abrogato dalla Leggi di Bilancio 2021.



La Legge di Bilancio 2021 stabilisce che la locazione debba intendersi gestita in forma d'impresa nel momento in cui siano destinati alla locazione più di 4 immobili.

e Euroconference

SUPERBONUS 110%

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

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

SCOPRI DI PIÙ

La circolare tributaria n. 2/2021

La prova della cessione intracomunitaria in triangolazione

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

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 632/2020](#), ha fornito alcuni chiarimenti in merito al regime Iva delle triangolazioni comunitarie, nello specifico caso in cui il primo cedente è italiano e i beni sono trasportati nello Stato membro di destinazione dal cessionario intermedio (resa EXW).

L'oggetto dell'istanza di interpello

L'istanza di interpello è stata prospettata da una società di diritto tedesco, priva di posizione Iva in Italia, non possedendo nel territorio dello Stato una stabile organizzazione e non essendo ivi identificata direttamente o per mezzo della nomina di un rappresentante fiscale.

La società – che svolge un'attività di commercio all'ingrosso di articoli per la casa, acquistando i beni commercializzati presso imprese anche estere per poi rivenderli in Italia e in altri Paesi, UE ed extra UE – acquista beni anche da una società italiana in base a un contratto di compravendita che prevede la clausola EXW (*Ex Works*, ovvero “franco fabbrica”), in forza della quale l'acquirente non residente incarica un vettore di ritirare i beni presso il venditore italiano nel luogo da quest'ultimo indicato (di regola, la fabbrica o il magazzino) e di consegnarli al cliente finale, che nella specie è una società austriaca.

La società istante intende trattare l'operazione descritta come una triangolazione comunitaria, ritenendo che il venditore italiano debba emettere fattura in regime di non imponibilità Iva di cui all'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), D.L. 331/1993 per la cessione intracomunitaria posta in essere, provata dalla seguente documentazione:

- fattura di vendita emessa dal fornitore italiano;
- lettera di vettura internazionale CMR riportante la specificazione che il fornitore italiano è il mittente per conto della società istante e che il destinatario dei beni è una società austriaca, cliente dell'istante;
- *packing list* relativo alla fattura emessa dal venditore italiano;
- comunicazioni via *e-mail* tra quest'ultimo e il vettore incaricato del trasporto dei beni;

– documentazione rilasciata dalla società istante a prova dell'avvenuta consegna dei beni, con cui la stessa riepiloga al proprio fornitore italiano le fatture ricevute dal cliente austriaco.

Regime Iva della triangolazione comunitaria con l'operatore italiano in veste di primo cedente

La società tedesca ha chiesto conferma all'Agenzia delle entrate del comportamento seguito in merito all'operazione triangolare comunitaria sopra descritta, che vede coinvolti 3 soggetti passivi Iva, ognuno stabilito in Stati membri diversi.

Nell'ambito di questa operazione, l'istante interviene in veste di promotore della triangolazione che acquista i beni da un soggetto passivo stabilito in Italia per poi rivenderli a un suo cliente austriaco, destinatario finale dei beni, con trasporto dall'Italia all'Austria a cura del promotore della triangolazione.

Nella risposta dell'Agenzia delle entrate si afferma che, siccome “la documentazione prodotta dal Contribuente riguarda operazioni effettuate nel 2019, alla fattispecie non si rendono applicabili le disposizioni della Direttiva 2018/1910/UE del 4 dicembre 2018, non ancora recepita dall'Italia, né in linea generale quelle del Regolamento comunitario 2018/1912, in vigore dal 1° gennaio 2020, salvo quanto di seguito chiarito”.

In proposito, si ricorda che la Direttiva 2018/1910/UE, in vigore dal 1° gennaio 2020, ha introdotto l'articolo 36-bis, Direttiva 2006/112/CE, che disciplina le vendite a catena, caratterizzate da un unico trasporto intracomunitario dei beni dallo Stato membro di partenza a quello di arrivo. Il Regolamento di esecuzione 2018/1912/UE, anch'esso in vigore dal 1° gennaio 2020, la cui applicazione non richiede il recepimento da parte degli Stati membri, ha invece introdotto l'articolo 45-bis del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, che disciplina la prova della cessione intracomunitaria di beni.

Nel corso della 113^a riunione del 3 giugno 2019, la Commissione Europea ha approvato il *Working Paper* n. 968 del 15 maggio 2019, nel quale il Comitato Iva ha rilevato che le nuove disposizioni in tema di vendite a catena non incidono sulla responsabilità per il pagamento dell'imposta, che è determinata secondo le regole generali e non hanno alcun riflesso sulle semplificazioni previste per le triangolazioni comunitarie, laddove siano soddisfatte le condizioni dell'[articolo 141](#), Direttiva 2006/112/CE¹.

¹ Nello stesso senso, si vedano anche le Note esplicative della Commissione Europea, pubblicate nel mese di dicembre 2019 (§ 3.6.1 e 3.6.17).

Ciò significa che, anche quando il citato articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE sarà recepito dall'Italia, continueranno a trovare applicazione le vigenti previsioni che regolano il trattamento Iva delle triangolazioni comunitarie², che nella fattispecie oggetto di disamina legittimano il venditore italiano ad applicare il regime di non imponibilità di cui all'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, così come già indicato dall'Amministrazione finanziaria³.

Condizioni applicative della disciplina delle “vendite a catena”

Passando a esaminare i riflessi dell'articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE sullo schema della triangolazione comunitaria in cui l'operatore italiano, come nel caso di specie, opera in veste di primo cedente, occorre anzitutto osservare che tale disposizione è diretta a stabilire le modalità per individuare a quale cessione sia imputabile il trasporto, sempreché siano soddisfatte determinate condizioni, essendo richiesto che i beni:

- siano oggetto di almeno 2 cessioni consecutive;
- siano trasportati da uno Stato membro a un altro, con esclusione delle operazioni “a catena” che comportino importazioni, esportazioni o esclusivamente cessioni interne allo stesso Stato membro;
- siano trasportati direttamente dallo Stato membro del primo cedente allo Stato membro del cessionario finale.

Il § 1 dell'articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE stabilisce che, se tali condizioni sono soddisfatte, il trasporto è attribuito alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, definito dal § 3 come il “cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto”.

Soltanto la cessione nei confronti dell'operatore intermedio assume, pertanto, natura intracomunitaria e beneficia, quindi, dell'esenzione di cui all'[articolo 138](#), Direttiva 2006/112/CE, corrispondente all'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993.

Oltre al primo cedente, la qualifica di operatore intermedio non può essere assunta neppure dal cessionario finale dei beni, non operando a sua volta come cedente.

Il § 2 dell'articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE prevede, in via di deroga, che, nel caso in cui l'operatore intermedio sia identificato ai fini Iva nello Stato membro del primo cedente e comunichi a quest'ultimo il numero di identificazione ivi posseduto, il trasporto è imputato alla

² Cfr. articoli 38, comma 7, 40, comma 2, 41, comma 1, lettera a), 44, comma 2, lettera a), D.L. 331/1993.

³ Cfr. [circolare n. 13-VII-15-4648/1994](#) (§ B.16.2).

cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio, anziché a quella posta in essere nei suoi confronti.

Spetta, tuttavia, all'operatore intermedio decidere la natura dell'operazione effettuata dal primo cedente, che si considera interna allo Stato membro di partenza dei beni – e, quindi, è imponibile – se l'operatore intermedio ha comunicato il proprio numero identificativo ivi posseduto, oppure intracomunitaria – e, quindi, è esente (non imponibile, secondo la normativa italiana) – in assenza di comunicazione⁴.

Trattamento Iva dell'operazione in triangolazione

Nel caso della triangolazione comunitaria sopra descritta, il trasporto può essere a carico del venditore italiano o dell'acquirente tedesco. In particolare:

– se il trasporto è a carico del venditore italiano, non trova applicazione l'articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE e tale operatore pone in essere una cessione intracomunitaria nei confronti della società tedesca che, a sua volta, effettua un acquisto intracomunitario in Austria senza avere necessità di aprire una posizione Iva in tale Paese, in quanto designa il cliente austriaco per il pagamento dell'Iva locale con il meccanismo del *reverse charge*;

– se il trasporto è a carico della società tedesca, si applica l'articolo 36-*bis*, § 1, Direttiva 2006/112/CE, per cui la cessione intracomunitaria è quella posta in essere dal venditore italiano nei confronti della società tedesca. Di conseguenza:

- la società tedesca effettua un acquisto intracomunitario in Austria, ma, come nel caso precedente, non ha necessità di aprire una posizione Iva in tale Paese, né per effettuare l'acquisto intracomunitario, né per effettuare la successiva cessione interna; la società tedesca, riguardo all'acquisto intracomunitario, integra senza applicazione dell'Iva la fattura del fornitore italiano e, riguardo alla cessione interna all'Austria, in fattura designa il cliente austriaco per il pagamento dell'Iva locale con il sistema del *reverse charge*;
- l'impresa italiana: (i) emette fattura per la cessione intracomunitaria, non imponibile Iva di cui all'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, nei confronti della società tedesca; (ii) se contribuente mensile, presenta il modello INTRA 1-*bis* indicando nella colonna 12 l'Austria quale Paese di destinazione dei beni; (iii) comunica l'operazione nell'esterometro o trasmette la fattura elettronica al SdI con il codice destinatario "XXXXXXX";

⁴ Cfr. Note esplicative della Commissione Europea (§ 3.5.1).

– se il trasporto è a carico della società austriaca, destinataria finale dei beni, il venditore italiano, in base all'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, deve emettere fattura con addebito dell'Iva, non trovando applicazione il regime di non imponibilità. A sua volta, la società tedesca dovrebbe aprire una posizione Iva in Italia ai fini della successiva cessione intracomunitaria nei confronti del cliente austriaco, territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'[articolo 7-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972.

Modalità di prova del trasporto dei beni nello Stato membro di destinazione

La cessione effettuata dal cedente italiano beneficia del regime di non imponibilità di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, anche se il trasporto dei beni è effettuato dal cessionario tedesco o da un terzo per suo conto (nella specie, il vettore), purché il trasferimento fisico dei beni dall'Italia al Paese membro del cessionario finale sia dimostrato dal cedente tramite un complesso di documenti relativi all'operazione tra loro coerenti, dai quali sia possibile desumere l'avvenuta movimentazione intracomunitaria dei beni.

Nuova prova della cessione intracomunitaria

L'articolo 45-bis, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, novellato dall'[articolo 1](#), punto 1), Regolamento di esecuzione 2018/1912/UE, disciplina la prova delle cessioni intracomunitarie di beni, distinguendo a seconda che il trasporto/spedizione sia curato:

- dal cedente o da un terzo per suo conto; ovvero
- dal cessionario o da un terzo o per suo conto.

Nel primo caso (trasporto curato dal cedente), si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il venditore certifichi che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e sia in possesso:

- di almeno 2 dei seguenti elementi di prova non contraddittori, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere; ovvero

- di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui sopra, in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di seguito elencati, che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;

- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Nel secondo caso (trasporto curato dal cessionario), invece, si presume che i beni siano spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:

– di una dichiarazione scritta dall'acquirente, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica:

- la data di rilascio;
- il nome e l'indirizzo dell'acquirente
- la quantità e la natura dei beni;
- la data e il luogo di arrivo dei beni;
- nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto;
- l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente;

– di almeno 2 dei seguenti elementi di prova non contraddittori, rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere; ovvero

– di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui sopra, in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di seguito elencati, che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente:

- polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

A prescindere dal soggetto che cura il trasporto o la spedizione, le Autorità fiscali possono confutare la presunzione.

Validità delle vecchie prove della cessione intracomunitaria

Come chiarito dalla Commissione Europea, il contribuente, qualora non sia in possesso della documentazione richiesta dal citato articolo 45 -bis, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE ai fini dell'applicazione della presunzione, può comunque dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione è realmente avvenuta⁵.

Tale disposizione, infatti, non preclude agli Stati membri l'applicazione di norme o prassi nazionali ulteriori in materia di prova delle cessioni intracomunitarie, eventualmente più flessibili della presunzione prevista dal Regolamento di esecuzione.

Nello stesso senso si è espressa anche la prassi amministrativa, precisando che, allo stato, in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione, può continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell'entrata in vigore dell'articolo 45 -bis, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE. Resta inteso, a ogni modo, che detta prassi nazionale individua documenti, la cui idoneità a provare l'avvenuto trasporto comunitario è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell'Amministrazione finanziaria⁶.

Validità delle nuove prove anche per le operazioni effettuate anteriormente all'anno 2020

Nella [circolare n. 12/E/2020](#) (§ 3) è stato, inoltre, chiarito che l'articolo 45 -bis, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE è applicabile anche in relazione alle operazioni realizzate anteriormente al 1° gennaio 2020, qualora l'operatore sia in possesso di un corredo documentale integralmente coincidente con le indicazioni della norma richiamata.

In altri termini, anche precedentemente al 1° gennaio 2020, in presenza della documentazione di prova ritenuta idonea ai sensi del citato articolo 45 -bis, Regolamento di esecuzione 2011/282/UE, la stessa è valida per dimostrare l'avvenuto arrivo dei beni nell'altro Stato membro.

Ripartizione dell'onere della prova tra cedente e Amministrazione finanziaria

Dalle indicazioni che precedono si desume che, se il cedente:

- è in grado di reperire le prove previste, vale la presunzione che i beni sono stati inviati (e che i medesimi sono pervenuti) nello Stato membro di destinazione, salvo che, con inversione dell'onere della prova previsto dall'[articolo 2697](#), cod. civ., l'Amministrazione finanziaria dimostri che le prove raccolte sono false;

⁵ Cfr. Note esplicative pubblicate nel mese di dicembre 2019 (§ 5.3.2).

⁶ Cfr. [circolare n. 12/E/2020](#) (§ 3).

– non riesce a reperire le prove previste, continuano a valere le prove già considerate valide dall'Agenzia delle entrate nei documenti di prassi emanati prima del 1° gennaio 2020, spettando al cedente italiano l'onere di dimostrare che i beni sono stati inviati (e che i medesimi sono pervenuti) nello Stato membro di destinazione, secondo quanto previsto dall'[articolo 2697](#), cod. civ..

Divieto di emissione della fattura imponibile successivamente stomata con emissione della fattura non imponibile

È esclusa la possibilità di:

- emettere fattura imponibile ai sensi dell'[articolo 2](#), D.P.R. 633/1972;
- acquisire la conferma dell'avvenuto trasferimento tramite dichiarazione scritta da parte del cessionario;
- a seguito dell'acquisizione della conferma, procedere allo storno della fattura imponibile con nota di credito ex [articolo 26](#), D.P.R. 633/1972 e all'emissione di una nuova fattura non imponibile ex [articolo 41](#), D.L. 331/1993.

Tale procedura è preclusa, in quanto l'incertezza attiene, sin dall'origine, alla validità dei mezzi di prova della cessione e non alla sussistenza dei requisiti astratti cui è subordinata la qualificazione dell'operazione come cessione intracomunitaria. In tale circostanza, pertanto, la società istante non può avvalersi dell'emissione della nota di variazione in diminuzione, a cui si ricorre solo nei casi espressamente previsti dal legislatore, tra i quali non rientra l'ipotesi prospettata.

Indicazioni della risposta n. 632/E/2020

L'Agenzia delle entrate, in linea con quanto specificato in precedenti documenti di prassi, ha ribadito che il cedente nazionale che non abbia provveduto direttamente al trasporto dei beni e non sia in grado di esibire il documento di trasporto firmato dal cessionario finale, può fornire la prova dell'invio dei beni nello Stato membro di destinazione con qualsiasi altro documento idoneo, come il documento di trasporto elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, oppure per mezzo di un insieme di documenti dai quali si possano ricavare le medesime informazioni presenti nel documento di trasporto e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore, e cessionario). Tale documentazione può essere acquisita anche in un momento successivo all'effettuazione dell'operazione, ma resta necessario reperirla senza indugio, non appena la prassi commerciale lo renda possibile per poterla poi prontamente esibire in sede di un eventuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

⁷ Cfr. [risposta a interpello n. 305/E/2020](#).

In conclusione, tenuto conto che il documento di trasporto in possesso del venditore italiano è privo della firma del cessionario finale dei beni, l'Agenzia delle entrate ha rilevato l'esigenza di raccogliere la documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alla cessione, la dichiarazione di ricezione dei beni da parte del cessionario austriaco, la documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e gli elenchi Intrastat.

SCHEDA DI SINTESI

Anche a seguito delle novità introdotte dalla Direttiva 2018/1910/UE, il regime di non imponibilità Iva di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, applicabile alle cessioni intracomunitarie, si applica anche nell'ambito delle triangolazioni comunitarie, sempreché il primo cedente sia in possesso della prova di arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione.



A sua volta, il cessionario intermedio effettua un acquisto intracomunitario nello Stato membro di arrivo dei beni, ma – esattamente come nel caso in cui il trasporto sia curato dal cedente italiano, che esula dalla Direttiva 2018/1910/UE – non è tenuto a identificarsi in tale Stato, tanto per effettuare l'acquisto intracomunitario, quanto per effettuare la successiva cessione interna, soggetta a *reverse charge* da parte del cessionario finale designato come debitore dell'imposta dal cessionario intermedio.



Di conseguenza, le novellate disposizioni in tema di “vendite a catena” non incidono sulla responsabilità per il pagamento dell'imposta, che è determinata secondo le regole generali e non hanno nemmeno alcun impatto sulle semplificazioni previste per le triangolazioni comunitarie, ove siano soddisfatte le condizioni dell'articolo 141, Direttiva 2006/112/CE.



Qualora il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto dei beni e non sia in grado di esibire il documento di trasporto firmato dal cessionario finale, la prova della cessione intracomunitaria può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che i beni sono stati inviati in altro Stato membro, quale ad esempio il documento di trasporto elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, oppure un insieme di documenti dai quali si possano ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore, e cessionario). Tale documentazione può essere acquisita anche in un momento successivo all'effettuazione operazione, ma resta necessario reperirla senza indugio non appena la prassi commerciale lo renda possibile per poterla poi prontamente esibire in sede di un eventuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.



Nel caso oggetto della risposta a interpello n. 632/E/2020, tenuto conto che il documento di trasporto in possesso del cedente italiano è privo della firma del cessionario finale dei beni, è necessario raccogliere la documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alla cessione, la dichiarazione di ricezione dei beni da parte del cliente finale, la documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e gli elenchi Intrastat.

ec Euroconference
Editoria

! « **NUOVA USCITA** »
GENNAIO 2021 »



IL BILANCIO D'ESERCIZIO 2020

Autori: Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Prezzi di listino

€ 60,00

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 2/2021

La riforma della Legge Fallimentare: a che punto siamo

di Massimo Buongiorno - docente di valutazione delle aziende presso l'Università Luigi Bocconi di Milano e di analisi di bilancio presso l'Università Ca' Foscari di Venezia

La riforma della Legge Fallimentare contenuta nel Codice della crisi e insolvenza delle imprese presenta elementi fortemente innovativi che non hanno mancato di suscitare commenti critici e perplessità applicative. L'entrata in vigore delle nuove norme era stata prevista come un processo graduale che avrebbe dovuto concludersi il 15 agosto 2020. La pandemia ha però reso necessario un differimento al 1° settembre 2021 ma il Governo ha successivamente ritenuto opportuno anticipare con dei Decreti Legge alcune misure che in parte sono già entrate in vigore.

Il quadro complessivo si è complicato rendendo più confusi i contorni delle diverse procedure per cui appare necessaria una riflessione, contenuta nel presente lavoro, circa il punto in cui siamo nell'applicazione delle nuove norme contenute nel Codice della crisi.

L'approvazione del Codice della crisi e dell'insolvenza delle imprese: un percorso a ostacoli

Quando si deve citare la Legge Fallimentare attualmente in vigore ci si riferisce al R.D. 267/1942 ma in realtà il contenuto delle norme è profondamente diverso da quello originario a seguito di numerosissimi interventi che nel corso del tempo si sono resi necessari e che spesso hanno reso le norme disorganiche e non più allineate all'obiettivo principale di salvaguardare quanto più possibile la continuità dell'azienda pur nella situazione di crisi o di insolvenza nella quale si trova l'imprenditore che tale compendio gestisce.

Proprio per rispondere in modo più compiuto alle nuove esigenze, già nel gennaio 2015 venne istituita una Commissione di esperti presieduta da Renato Rordorf, con lo scopo di definire le linee guida di una riforma organica della materia.

Tuttavia, solamente nell'ottobre 2017 (2 anni dopo il termine dei lavori della Commissione) è stata approvata dal Parlamento la L. 155/2017 che conferiva al Governo la delega per completare la riforma. La stessa riconvocata Commissione Rordorf stese le bozze dei Decreti Legislativi entro la fine del 2017

ma nuovamente sono stati necessari diversi mesi prima che il Governo approvasse il testo del decreto (rivisto dai tecnici del Ministero della giustizia) da sottoporre alle Camere perché rendessero i pareri necessari ma non vincolanti. Il 10 gennaio 2019 il Governo ha approvato in via definitiva il testo del D.Lgs. contenente il Codice della crisi, le modifiche al codice civile e le norme transitorie. Con la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del D.Lgs. 14/2019 il nuovo Codice della crisi è divenuto una norma dello Stato ma l'entrata in vigore delle principali discipline venne rinviata al 15 agosto 2020 ovvero dopo 18 mesi dalla data di pubblicazione perché enti, istituzioni e imprese avessero il tempo di adeguarsi alle nuove norme.

Il nuovo Codice contiene nuovi istituti e modifiche importanti a quelli esistenti e non ha mancato di suscitare reazioni anche fortemente critiche che hanno indotto il Parlamento ad approvare una nuova Legge delega la L. 20/2019 che consente al Governo di apportare le modifiche al Codice che si dovessero rendere necessarie entro 24 mesi dall'entrata in vigore dell'ultima disciplina.

Lo scoppio della pandemia e la normativa emergenziale che ne è seguita ha avuto effetti diversi sia rinviando nel tempo l'entrata in vigore di molti istituti sia anticipandone altri e poi ancora introducendo agli istituti attualmente vigenti modifiche non previste dal nuovo Codice.

Per chiarire l'attuale stato dell'arte diviene necessario distinguere le norme già entrate in vigore da quelle che lo saranno in futuro ma anche evidenziare le modifiche apportate in sede di legislazione di emergenza che appaiono temporanee da quelle invece che si possono ipotizzare come definitive.

Il presente lavoro tratterà esclusivamente dei soggetti "fallibili" e non intende riprendere, se non in estrema sintesi, il contenuto del Codice della crisi ma concentrarsi sugli aspetti maggiormente oggetto di recenti modifiche.

Le norme contenute nel Codice della crisi e attualmente in vigore

Il testo definitivo del D.Lgs. 14/2019 contiene 4 sezioni:

1. il Codice della crisi e dell'insolvenza delle imprese;
2. le modifiche al codice civile;
3. le norme relative alle garanzie a tutela degli acquirenti di immobili da costruire;
4. le disposizioni finali e transitorie.

Le norme contenute ai punti 2, 3 e 4 sono entrate in vigore il 16 marzo 2019 e quindi sono operative da quasi 2 anni.

Per meglio comprendere le motivazioni che hanno indotto il Legislatore a prevedere il dilazionamento temporale dell'entrata in vigore delle nuove discipline è necessario guardare alle novità introdotte dalla riforma.

L'impianto del nuovo codice si fonda sulla chiara distinzione tra insolvenza da intendersi in continuità con la Legge Fallimentare e quindi indicativa di una situazione nella quale il debitore è sistematicamente incapace di far fronte alle proprie obbligazioni e crisi che costituisce uno stato precedente nel quale la futura insolvenza è lo scenario più probabile in assenza di interventi correttivi. In coerenza con l'obiettivo generale di tutelare la continuità aziendale, la nuova norma privilegia gli interventi tempestivi di risanamento (ancora nella fase di crisi) che le evidenze mostrano essere i più efficaci. Proprio al fine di anticipare quanto più possibile l'utilizzo di strumenti di gestione della crisi, il Legislatore ha previsto dei meccanismi preventivi di allerta sia interni sia esterni alle imprese.

Rientra tra i primi, il nuovo obbligo previsto dall'[articolo 2086](#), comma 2, cod. civ. che impone all'imprenditore e agli amministratori di società di:

1. adottare gli assetti organizzativi, amministrativi e contabili, adeguati alla dimensione e natura delle imprese, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi;
2. attivare prontamente uno degli strumenti di gestione della crisi.

I meccanismi di allerta esterna sono, invece, da individuare nella segnalazione di fondati indizi di crisi da parte degli organi di controllo e dei revisori prima all'organo amministrativo e in caso di inadeguata reazione di quest'ultimo ai costituendi Organismi di composizione della crisi (Ocri) che portano a una evidenza esterna la situazione di crisi e la necessità di un intervento per superarla.

Attualmente i meccanismi di tipo interno sono pienamente in vigore (come detto dal 16 marzo 2019) mentre i meccanismi esterni avrebbero dovuto entrare in vigore il 15 agosto 2019 ma l'[articolo 5](#), D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) ha posticipato tale data al 1° settembre 2021, non ravvisando, data l'emergenza in corso, l'opportunità di introdurre una norma così innovativa.

Ne deriva che a oggi solo poche CCIAA hanno provveduto a costituire gli Ocri e lo stesso previsto ampliamento delle società soggette a revisione – e quindi segnalabili in caso di crisi – è stato fortemente ridimensionato. Ci si riferisce alla modifica dell'[articolo 2477](#), cod. civ. che rispetto a quanto contenuto nel testo originario del Codice ha subito nel tempo una revisione al rialzo dei limiti per la nomina del revisore e uno slittamento dei termini per la nomina che, dopo l'introduzione dell'[articolo 51-bis](#) in sede di conversione del D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio), è ora previsto con l'approvazione del bilancio 2021.

L'entrata in vigore dei meccanismi di allerta esterni dopo 18 mesi dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale trovava quindi giustificazione proprio nel necessario adeguamento alle novità da parte di tutti i soggetti coinvolti tuttavia, la situazione che si è venuta a creare ha indotto molti a ritenere che l'intero impianto normativo previsto dal nuovo Codice non sia ancora entrato in vigore *in toto*. In realtà, per quanto la pandemia possa costituire un evento eccezionale e imprevedibile non è possibile escludere a priori che gli amministratori possano essere ritenuti responsabili per il mancato rispetto degli obblighi previsti dalle norme circa l'adozione di adeguati meccanismi di allerta preventivi, ciò in quanto gli strumenti per una gestione anticipata della crisi esistono anche nella Legge Fallimentare per le discipline a oggi vigenti.

Sono ugualmente in vigore le modifiche al codice civile che hanno esteso alle Srl la responsabilità degli amministratori circa la conservazione dell'integrità del patrimonio sociale ([articolo 2476](#), cod. civ.) già prevista per le Spa e che hanno reso più severo per gli amministratori le modalità di calcolo del danno risarcibile una volta che ne siano state accertate le responsabilità ([articolo 2486](#), cod. civ.).

L'anticipazione delle norme inerenti la transazione fiscale

Le modifiche alle discipline di gestione della crisi e dell'insolvenza per i soggetti "fallibili" e "non fallibili" generalmente entreranno in vigore il 1° settembre 2021. In particolare, l'[articolo 48](#), comma 5, Codice della crisi prevede che: *"il Tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione o il concordato preventivo anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'articolo 57, comma 1, 60 comma 1, e 109, comma 1, e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta Amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria"*.

Il nuovo Codice con questa norma ha voluto ampliare l'ambito di applicazione della transazione fiscale oggi prevista dall'[articolo 182-ter](#), L.F. e contenuta negli articoli [63](#) e [88](#), Codice della crisi, rispettivamente per gli accordi di ristrutturazione del debito e il concordato preventivo. In particolare, l'assenso dell'Amministrazione finanziaria e degli enti gestori della previdenza non è più necessario se:

1. è necessario al fine di superare la soglia di creditori partecipanti all'accordo di ristrutturazione del debito (attualmente il 60% ma riducibile al 30% se si verificano alcune condizioni) oppure per ottenere le maggioranze previste per l'approvazione del concordato preventivo;

2. il trattamento che il debitore riserva all'Amministrazione finanziaria e agli enti gestori della previdenza negli accordi o nel concordato preventivo è conveniente rispetto alla liquidazione giudiziaria che sostituirà il fallimento (sostituzione più nella terminologia che nella sostanza).

Per quanto sia necessario che il debitore presenti la relazione di un professionista indipendente, il Tribunale si pronuncia nel merito valutando caso per caso l'esistenza dei 2 suddetti requisiti.

In molti casi, è proprio la mancata adesione degli enti a rendere impraticabile l'accordo di ristrutturazione o a rendere difficile l'ottenimento delle maggioranze concordatarie, per cui il Legislatore ha ritenuto che questa particolare norma che avrebbe dovuto entrare in vigore il 1° settembre 2021, dovesse essere anticipata tanto che in sede di conversione del D.L. 123/2020 è stato modificato l'[articolo 3](#) che ora introduce la disciplina richiamata sopra attraverso una aggiunta al comma 4 dell'[articolo 180](#), L.F. per il concordato preventivo e al comma 4 dell'[articolo 182-bis](#), L.F. per gli accordi di ristrutturazione. La nuova disciplina è entrata in vigore il 3 dicembre 2020 e quindi quasi un anno prima degli altri istituti contenuti nel nuovo Codice.

Con la [circolare n. 34/E/2020](#), l'Agenzia delle entrate ha rivisto i criteri di valutazione delle proposte di transazione che ben possono riassumersi nel seguente paragrafo: *“gli uffici, tanto nel concordato preventivo quanto nell'accordo di ristrutturazione dei debiti, oltre ad operare un confronto con gli altri creditori per verificare il rispetto del divieto di trattamento deteriore dell'erario, ai fini della valutazione della proposta di transazione fiscale che viene formulata e dell'espressione del voto, o dell'assenso, che ne consegue, sono chiamati ad esaminare il requisito della maggior convenienza economica di tale proposta rispetto all'alternativa liquidatoria”*¹.

Per esprimere il proprio giudizio, gli uffici dovranno fare affidamento sul contenuto dell'attestazione e per il concordato preventivo anche su quello della Relazione del Commissario giudiziale. Il diniego dovrà essere motivato sulla base di un insieme di elementi, dettagliati pur se in termini generali nella circolare, che facciano ritenere inattendibile l'attestazione e/o la relazione del Commissario giudiziale. La circolare n. 34/E/2020 segna un punto di svolta rispetto a precedenti interpretazioni che si fondavano prevalentemente su percentuali fisse di soddisfacimento, spesso impraticabili e tali da rendere impossibile il ricorso a taluni strumenti quali l'accordo di ristrutturazione. È ovvio che tali novità sono attese dalla prova dei fatti ma andrà comunque notato come l'intervento normativo pare orientare il comportamento dell'Amministrazione finanziaria verso quella valutazione di convenienza da misurare nel concreto, caso per caso, che da tempo era richiesta dalla dottrina e dai professionisti più coinvolti in questi temi.

¹ Per approfondimenti in merito alla circolare n. 34/E/2020, si rimanda a un prossimo contributo a cura di G. Antico.

Per quanto il presente lavoro si limiti all'analisi dell'evoluzione normativa dei soggetti fallibili, si nota che analogamente a quanto accaduto per l'[articolo 48](#), comma 5, Codice della crisi anche l'entrata delle modifiche inerenti il sovraindebitamento contenute nel Codice della crisi, integrate con nuove norme è stata anticipata e ha trovato posto nella legge di conversione del D.L. 137/2020.

Le modifiche introdotte nell'emergenza derivante dalla pandemia

Il Decreto Liquidità ha introdotto modifiche alle norme vigenti che hanno natura chiaramente temporanee, quali:

- il differimento di 6 mesi dei termini di adempimento dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione scadenti dopo il 23 febbraio 2020;

- la possibilità di presentare istanza al Tribunale per ottenere una proroga non superiore a 90 giorni per il deposito di un nuovo piano/proposta di concordato oppure per depositare il piano/proposta di concordato in caso di domanda “in bianco” come prevista dall'[articolo 161](#), comma 6, L.F. (analogha previsione vale per gli accordi di ristrutturazione con riferimento all'[articolo 182-bis](#), comma 6, L.F.).

Di diverso tenore invece la norma contenuta nell'[articolo 9](#), comma 5-*bis*, Decreto Liquidità che prevede la possibilità per il debitore che ha presentato una domanda in bianco entro il 31 dicembre 2021 di rinunciare alla presentazione del piano/proposta o dell'accordo per l'omologazione a seguito della predisposizione di un piano attestato di risanamento di cui all'[articolo 67](#), comma 3, lettera d), L.F..

Il Legislatore consente quindi al debitore di procedere in parallelo alla predisposizione di un piano finalizzato a un accordo di ristrutturazione o di un concordato preventivo anche alla redazione di un piano attestato di risanamento sulla base del quale ottenere un accordo con i creditori principali (solitamente gli istituti di credito). Nel concreto, quanto rileva è la conseguenza della mancata apertura di un concordato preventivo/omologazione di un accordo a fronte della domanda “in bianco”: prima di questo cambiamento normativo, il ricorso al piano attestato equivaleva a un mancato deposito e quindi comportava l'impossibilità di ripresentare una nuova domanda “in bianco” nei 2 anni successivi ([articolo 161](#), comma 8, L.F.), ora, invece, nell'operare della nuova norma il ricorso a un piano attestato, non pregiudica ove ve fosse la necessità di ripresentare la domanda “in bianco” senza attendere il suddetto termine.

Questa novità non è prevista dal Codice della crisi che tende a ridimensionare il piano attestato ad esempio rispetto alla composizione assistita della crisi che a differenza del precedente consente, nel corso delle trattative, la richiesta al Tribunale delle misure protettive e cautelari sul patrimonio. La previsione normativa di un termine ampio fino al 31 dicembre 2021 lascia numerose perplessità circa la disciplina da applicare poiché il nuovo Codice dovrebbe entrare in vigore il 1° settembre 2021. Vi

dovranno essere sul punto nuove indicazioni normative e non pare da escludere la possibilità che la norma diventi definitiva.

In tema di piano attestato, si ricorda che, nonostante diverse opinioni favorevoli, il Legislatore non ha ritenuto di estendere anche a esso il ricorso alla transazione fiscale che rimane attualmente e nel futuro limitata agli accordi di ristrutturazione e ai concordati preventivi. Tale estensione sarebbe stata invece assai auspicabile, anche limitatamente a maggiori dilazioni rispetto a quelle ordinarie, per fronteggiare la crisi di liquidità che per molte imprese deriva dalla pandemia e dalle sue conseguenze.

Le modifiche al Codice della crisi in attuazione della Legge delega 20/2019

Si è ricordato in precedenza che il Parlamento ha concesso al Governo l'opportunità di modificare il Codice della crisi con l'approvazione della Legge delega 20/2019. Il CdM ha approvato in via definitiva lo schema di Decreto Legislativo in data 18 ottobre 2020 e lo stesso D.Lgs. 147/2020 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 276 del 5 novembre 2020.

Sono quindi definitivamente approvate le modifiche al testo originario del D.Lgs 14/2019 che, al di là di alcune precisazioni terminologiche (ad esempio nella definizione di crisi in luogo al termine "difficoltà economiche e finanziarie" ora si parla di "squilibri") e di leggeri correttivi alle discipline (ad esempio la semplificazione delle soglie di segnalazione dell'Agenzia delle entrate), non hanno alterato l'impianto complessivo del Codice, tranne forse per alcuni aspetti relativi all'Albo dei gestori della crisi dei quali si tratterà tra breve.

Hanno, invece, destato un certo clamore alcune dichiarazioni rese da esponenti del Ministero della giustizia che preannunciavano l'anticipazione di ulteriori norme contenute nel Codice della crisi ma anche limitazioni ai compensi dei professionisti (si citava una riduzione del 25%) e l'obbligatorietà degli incarichi dell'introduzione della "*success fee*".

Le forti critiche, peraltro ben motivate, a tali dichiarazioni hanno probabilmente portato a ulteriori riflessioni tanto che non è seguito alcun provvedimento concreto ma è evidente che le norme attualmente vigenti (e prospettiche) sono ancora lontane dall'avere trovato una stabilizzazione.

L'Albo dei gestori della Crisi

Il ruolo dei professionisti nella gestione della crisi è stato oggetto di intervento sia nel nuovo Codice sia nel decreto correttivo. In particolare, è prevista l'introduzione di un nuovo Albo al quale potranno iscriversi i professionisti:

1. iscritti agli Albi degli avvocati, dei dottori commercialisti ed esperti contabili e dei consulenti del lavoro;
2. che hanno svolto funzioni di amministrazione, direzione e controllo in società di capitali dando prova di capacità imprenditoriali.

I professionisti di cui al punto 1 dovranno anche dimostrare di avere frequentato corsi di formazione specifici della durata di almeno 40 ore che si incrementano a 200 ore per quelli indicati al punto 2² e un tirocinio di almeno 6 mesi. I professionisti dovranno inoltre possedere i requisiti di onorabilità previsti dall'[articolo 356](#), comma 3, Codice della crisi e per mantenere l'iscrizione dovranno frequentare corsi di formazione biennali per almeno 40 ore.

Il Decreto correttivo al D.Lgs. 14/2019 ha modificato le norme di primo popolamento dell'Albo che consentono l'iscrizione "diretta" ai professionisti iscritti agli Albi che *"documentano di essere stati nominati, alla data di entrata in vigore del presente articolo, in almeno due procedure negli ultimi quattro anni, curatori fallimentari, commissari o liquidatori giudiziali..."* ([articolo 37](#), comma 1, D.Lgs. 147/2020).

Il Decreto correttivo ha dimezzato le nomine richieste (in precedenza erano 4) ma ha mantenuto la limitazione alla nomine provenienti dal Tribunale e non dal debitore (è escluso ad esempio l'attestatore) e rimane incerto il momento dal quale far risalire i 4 anni poiché l'Albo dei gestori è entrato in vigore il 16 marzo 2019 (pur rimanendo sulla carta) e quindi dovrebbe essere quella la data di riferimento anche se altre posizioni propendono per la data di entrata in vigore delle restanti discipline e quindi il 1° settembre 2021. Per chiarire questo e numerosi altri punti inerenti il funzionamento dell'Albo è necessario attendere il Decreto regolamentativo che emanerà il Ministero della giustizia. Originariamente previsto per il 1° marzo 2020 e poi rinviato al 30 giugno, attualmente non è ancora disponibile.

È necessario che tale vuoto venga rapidamente colmato perché il ruolo dell'Albo sarà fondamentale per tanti professionisti che si occupano di questa materia, posto che non solo il curatore nella liquidazione giudiziale, il commissario e il liquidatore giudiziale ma anche l'attestatore e i componenti dell'Ocri (questi ultimi con norme specifiche di primo popolamento) dovranno essere iscritti all'Albo.

Considerazioni conclusive

Il presente lavoro mostra come sia stata tormentata la storia del nuovo Codice ma più in generale delle diverse discipline che regolano la crisi e l'insolvenza dei soggetti "fallibili" e come anche appaia lontano il momento nel quale si avrà una definitiva stabilizzazione della materia.

² Questa previsione è stata introdotta con il Decreto correttivo perché in precedenza la durata dei corsi era pari a 200 ore per tutti i professionisti.

A parere di chi scrive, le posizioni fortemente critiche nei confronti di taluni aspetti del nuovo Codice (uno su tutti i meccanismi di allerta esterna) potranno portare a ulteriori revisioni ed è facile profetizzare che il Codice della crisi che troverà applicazione concreta sarà diverso da quello che conosciamo oggi. Tuttavia, la pandemia, quando finalmente avrà termine, lascerà sul campo - anche questa è una facile profezia - numerose imprese che necessiteranno di strumenti di risanamento efficaci e soprattutto di chiara e facile applicazione. L'auspicio è che l'evoluzione delle norme, per quanto ancora abbia a venire, sia il più possibile coerente con tale obiettivo.

SCHEDA DI SINTESI

L'entrata in vigore del nuovo Codice della crisi è posticipata al 1° settembre 2021 ma le modifiche al codice civile sono in vigore dal 16 marzo 2019 e possono avere conseguenze per amministratori e sindaci riguardo alle crisi che si verificheranno a seguito della pandemia.



Il Legislatore ha anticipato l'entrata in vigore della norma che consente al tribunale di omologare un accordo di ristrutturazione o un concordato preventivo anche senza l'assenso dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali.



Con la circolare n. 34/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha finalmente riconosciuto il principio che le valutazioni in merito all'adesione ad un accordo o ad una proposta di concordato devono fondarsi sulla fattibilità del piano e non più su percentuali minime di soddisfazione.



La legislazione emergenziale ha modificato alcune discipline relative alla gestione della crisi, alcune in modo temporaneo altre con caratteri potenzialmente definitivi che paiono rilanciare i piani attestati in luogo di altri strumenti più onerosi.



Permangono significative incertezze circa il funzionamento dell'Albo dei Gestori della Crisi, in attesa che il Ministero della Giustizia emani il relativo regolamento.

La circolare tributaria n. 2/2021

Significato e funzione del controllo di gestione

di Giulio Bassi – dottore commercialista, revisore dei conti, pubblicista

Oramai da decenni e da più parti dottrina e pratica professionale si esprimono sulla necessità delle imprese italiane e soprattutto delle pmi di dotarsi di strumenti in grado di indirizzare le attività imprenditoriali verso una gestione meno “intuitiva” e più “pianificata”. In particolare, si moltiplicano pubblicazioni su tecniche di controllo di gestione (nel seguito anche CdG) ognuna delle quali, oltre a dare la propria definizione, fornisce tecniche infallibili, tabelle, modelli, sino a spingersi nel proporre *software* dedicati con allegati cd. A chiunque sia incappato in tali testi, seppur rigorosi e precisi dal punto di vista scientifico, non sarà sfuggito come al termine della lettura non rimane che una gran confusione sull’aspetto applicativo, a tal punto da creare confusione anche riguardo ai principi fondamentali sui quali si basa il CdG.

Per tale ragione è opportuno fare chiarezza, prima di ogni altra cosa, sul significato e sulle funzioni del CdG affinché tali linee guida siano continuamente rispettate e diano valore al lavoro del professionista e un contributo concreto all’imprenditore, raggiungendo i risultati richiesti senza produrre inutili elaborazioni, complicazioni e inutili aggravii di costo.

Il processo decisionale e il Controllo di Gestione

Ogni studio professionale ha rapporti con clientela e aziende di varia tipologia. Provando a sintetizzare ciò che vediamo quotidianamente nei nostri studi possiamo incontrare:

1. l’azienda composta da un imprenditore/padrone che gestisce la propria azienda nella quotidianità dei problemi e con l’immediatezza dell’istinto. Queste sono le aziende che ci chiedono di intervenire a fine esercizio per la redazione del bilancio e delle formalità connesse. Questo è il cliente che considera la contabilità una “seccatura da delegare” e un costo improduttivo imposto dalle norme;
2. l’azienda che, gestita come al punto precedente, legge e tenta di comprendere i dati, più o meno aggregati o riclassificati, nel corso dell’anno o a fine anno per avere un’idea “visiva” e “numerica” della propria *performance*. Questo è il cliente che generalmente, alla presentazione del bilancio, si sofferma su poche voci di bilancio: utile/perdita, ricavi di vendita e costo del personale o costo delle materie.

Essendo ottimista è felice di aver raggiunto un risultato positivo e, se non ha raggiunto il risultato sperato, è comunque certo che lo raggiungerà molto presto;

3. il terzo tipo di azienda è quella che, oltre a leggere i dati del bilancio e/o delle situazioni che predisponiamo periodicamente, richiede incontri per conoscere il nostro parere sui motivi che lo hanno portato a un risultato positivo e/o negativo e tentano di usare tali informazioni per prendere ogni sorta di decisione (dalla scelta della tipologia di finanziamento, alla scelta dell'investimento, alla scelta del prodotto su cui puntare). Questi sono i clienti che considerano la contabilità fondamentale, ma che comprendono che è solo la base delle informazioni di cui ha bisogno. Normalmente tali clienti approfondiscono le analisi da noi predisposte andando in azienda e facendo analisi più dettagliate e specifiche utilizzando dati operativi che non provengono solo ed esclusivamente dalle scritture contabili (ore lavorate, *kw* utilizzati, numero articoli prodotti/venduti ... etc.);

4. il quarto tipo di azienda è quella che, oltre a fare quello che fanno le categorie precedenti, si rende conto che, vista la crescente complessità del suo lavoro, è opportuno che le decisioni vengano prese non solo sulla base di ciò che è successo nel passato, ma pianificando e trasformando in numeri i propri obiettivi per averne sempre l'evidenza sulla scrivania e durante i suoi *meeting* aziendali con i propri dipendenti. Questo è il tipo di azienda che, prima di assumere una decisione, vuole verificare con i numeri che la decisione presa porti l'azienda nella direzione desiderata. Questi numeri, organizzati in modo formale, vengono comunemente chiamati "piani" o "*budget*";

5. ancora non basta, le aziende di cui al punto 4 si fermano alla redazione del *budget* e gestiscono l'azienda durante l'anno certe di aver preso la decisione giusta, salvo poi rendersi conto che, per le più varie e disparate cause, a fine anno gli obiettivi desiderati non sono stati raggiunti e che l'azienda nel frattempo è deragliata fuori dai binari verso destinazioni inaspettate. Le aziende più evolute superano questo errore verificando di volta in volta, durante l'anno e con periodicità variabile, lo "stato avanzamento lavori", il grado di raggiungimento degli obiettivi pianificati. Queste aziende sono quelle che si rendono conto con un certo anticipo se la gestione sta andando verso i risultati desiderati o se si stanno verificando degli intoppi;

6. l'ultimo tipo di azienda arriva finalmente al culmine della sofisticazione in quanto oltre a leggere, elaborare e analizzare i dati, predisporre dei piani ragionati e verificare in "corso d'opera" il grado di raggiungimento degli obiettivi, utilizza i dati raccolti per modificare "la rotta", aggiustare e correggere gli obiettivi in ragione della variazione degli scenari incontrati. Ecco a questo punto si può parlare di CdG e, a essere ulteriormente rigorosi, si può parlare di CdG se tutte queste fasi sono continue, reiterate e si intrecciano quotidianamente tra di loro sovrapponendosi.

Volendo fare una metafora, nell'era della *Green Economy*, queste aziende potrebbero essere viste come una bicicletta scomposta nei suoi componenti (telaio, ruote, pedali, catena con cambi, contachilometri, freno, campanello e manubrio):

1. la prima azienda è una bicicletta con telaio e ruote. È ovviamente priva di controllo e fortemente influenzabile dall'ambiente esterno, di fronte a una salita ripida si ferma;
2. la seconda azienda è una bicicletta che, oltre al telaio e alle ruote, monta i pedali così da poter rispondere a momentanee difficoltà, anche se ancora incapace di affrontare le più dure salite;
3. la terza azienda aggiunge a telaio, ruote e pedali anche la catena con cambi, così da adeguare lo sforzo alla maggiore o minore pendenza ed essere in grado di superare salite più impervie;
4. la quarta azienda aggiunge alla strumentazione anche un contachilometri che le permetta di sapere se è in linea con i programmi di viaggio;
5. la quinta azienda aggiunge il campanello che suona quando sopraggiunge un pericolo;
6. ma ... senza manubrio e senza freni a poco serve il campanello, la catena, i pedali, le ruote e il telaio. L'ultima azienda è quella che si dota di manubrio e freni per poter reagire, rallentare, cambiare traiettoria una volta che verifica che qualcosa le sta venendo incontro. Raccolgo e rielaboro le informazioni che mi pervengono dagli occhi, dalle orecchie dal cervello e reagisco di conseguenza, modificando il tragitto al solo scopo e con l'unico obiettivo di arrivare sano e salvo alla destinazione sebbene con delle piccole deviazioni. Resta inteso che il ruolo del "ciclista" ha la sua importanza in tutto il processo.

Potrebbe far sorridere, ma l'elencazione del tipo di aziende e la metafora sulla bicicletta di fatto rappresentano, seppur banalizzato, il processo del CdG che:

- a) si può chiamare tale solo se il processo si conclude e si replica nel tempo (anche se formalizzato con varie tecniche e strumenti con vari livelli di approfondimento);
- b) tutte le fasi del processo sono fondamentali ed essenziali al CdG e l'assenza di una o l'altra fase rischia di rendere tutto il processo inutile o inefficiente. È come una bicicletta con tutti gli accessori, ma senza pedali o senza telaio.

Fase	Operazioni	Strumenti
1	Idea imprenditoriale, intuito, <i>know how</i> , esperienza ¹	
2	Raccolta delle informazioni con criteri sistematici	Contabilità generale, contabilità analitica, ricerche di mercato etc.

¹ Le decisioni dell'imprenditore possono essere molteplici, molte delle quali sono fondate su intuizioni e sulla base della sensibilità ed esperienza del soggetto. Senza le idee non si potrebbe formalizzare e simulare il funzionamento dell'azienda considerando tutti gli scenari realizzabili. Le idee e l'intuito imprenditoriale è fondamentale per il successo aziendale.

3	Rielaborazione, aggregazione dati, analisi secondo modalità strumentali alle scelte aziendali	Analisi per indici e per flussi, <i>report</i> e indicatori dedicati e finalizzati a specifiche esigenze
4	Utilizzo dei dati rielaborati per la predisposizione di piani, simulazioni e scenari gestionali	<i>Budget</i> , piani e programmi
5	Controllo del grado di raggiungimento degli obiettivi e delle <i>performance</i>	Reportistica periodica
6	Revisione piani e scenari sulla base dei dati di <i>feed back</i> raccolti e analizzati nella fase precedente	Piani e <i>budget</i> revisionati

Una cosa che difficilmente verrà detta è che tali fasi, sopra schematizzate, non possono avere strumenti identici e il medesimo grado di approfondimento in ogni azienda. Ogni azienda avrà cura di adottare per sé le procedure e i processi migliori che oltre a garantire risultati:

1. minimizzino i costi di applicazione;
2. siano il meno invasive possibili nella struttura aziendale al fine di non appesantirla e non renderla rigida preservando invece le rapidità del processo decisionale.

Monteremmo un motore Ferrari V8 sul telaio di una Apecar? ... Probabilmente no: il telaio si disfarebbe al primo cambio di marcia.

Monteremmo il motore di una Vespa 50 sul telaio di un Hummer H3? ... Probabilmente no: difficilmente lo potrebbe portare a destinazione.

Il buon senso e la concretezza del professionista ha un ruolo fondamentale sia nel valorizzare le capacità imprenditoriali sia nel modo in cui i processi di CdG vengono inseriti in una struttura aziendale. L'intuito non può essere assolutamente visto come un antagonista del CdG, ma deve essere visto, come abbiamo visto sopra, come uno degli elementi fondamentali dello stesso. Se così non fosse non esisterebbero imprenditori di successo e imprenditori che falliscono i proprio obiettivi. L'elemento personale, la capacità imprenditoriale, il *know how* dell'imprenditore, del dirigente dello *staff* sono sempre fattori critici di successo per il corretto funzionamento del CdG.

Se proprio vogliamo provare a dare, alla luce di quanto detto, una definizione di CdG potremmo dire che:

“il controllo di gestione non è altro che un processo decisionale continuo composto di varie fasi che, formalizzate in varia forma e con vari strumenti tecnici, nel rispetto della dimensione e della struttura organizzativa, sono in grado di indirizzare e correggere le decisioni aziendali verso scelte ottimali, efficienti ed efficaci e reagendo con tempestività agli stimoli provenienti dall'interno e dall'esterno”.

Ci dovremo ricordare pertanto di alcuni presupposti che indirizzeranno il CdG verso forme di successo:

1. la continuità: il CdG non è un processo “finito” ma rappresenta un processo decisionale in continuo divenire le cui fasi si intersecano, si modificano e si affinano;

2. l'adattabilità: non esiste un unico processo di CdG che possa ritenersi ottimale per qualsiasi azienda. Il processo di CdG deve essere elastico, snello e veloce e le tecniche da usare dipenderanno caso per caso e dovranno essere adeguate al grado di analisi maggiormente efficiente;
3. la funzionalità: il CdG deve mirare a indirizzare e correggere decisioni aziendali. Qualsiasi ridondanza di dato, *report*, tecniche, procedure se non funzionali ridurrebbe l'efficacia del processo decisionale incrementando costi non produttivi e rallentando le reazioni agli errori. Il processo deve assicurare la rilevanza e la criticità del dato;
4. la tempestività: la struttura del processo del CdG dovrà garantire la tempestività sia delle decisioni sia delle correzioni degli errori bilanciando in modo equilibrato la necessità di formalizzazione e di applicazione di tecniche specifiche con la necessità della celerità tipica delle decisioni "intuitive" e non formalizzate;
5. la formalizzazione: tutte le fasi del CdG devono essere formalizzate al fine di permettere a chiunque partecipi al processo di verificare le motivazioni delle scelte, la correttezza dei dati e quindi di ripercorrere il processo applicando correttivi esattamente nel punto in cui il processo ha evidenziato un errore o una variazione.

Le funzioni del Controllo di Gestione

Una volta compreso cosa sia nella realtà dei fatti il CdG pare opportuno capire a cosa serve in effetti nella quotidianità delle imprese, tentando quindi di combattere la credenza comune nelle PMI, che il CdG sia un costo improduttivo e un appesantimento di costi e struttura.

Anche in questo caso dottrina e pratica hanno via via definito, classificato, categorizzato ed elencato le funzioni del CdG. La più nota classificazione delle funzioni del CdG è quella che suddivide le funzioni in:

- a) strategiche (definizione di obiettivi di medio/lungo periodo);
- b) direzionali (pianificazione e controllo degli obiettivi di breve periodo);
- c) operative (monitoraggio continuo delle attività elementari).

Credo tuttavia che, piuttosto che enunciare e spiegare queste fasi, sia più proficuo partire da quanto abbiamo tentato di spiegare nel capitolo precedente.

Riducendo all'osso l'attività dell'imprenditore/*manager*, potremmo dire che ciò che fa l'imprenditore dalla mattina alla sera non è che prendere decisioni. Se è così, allora il CdG, essendo di fatto un processo decisionale, non è altro che un modo per supportare l'imprenditore in qualsiasi decisione (sia quella strategica, sia quella di pianificazione o quella operativa).

Facciamo un esempio per chiarire. Nel vostro studio entra un potenziale cliente che, dopo anni di esperienza in una *software house*, ha deciso di costituire una società che progetti un *software* innovativo per pilotare *robot* domestici. Di sicuro l'imprenditore conosce meglio il mercato di voi ma vi rendete anche conto che non ha valutato correttamente le implicazioni di tale attività, né sul piano finanziario, né su quello economico, confondendo investimenti con costi di struttura, capitale proprio con finanziamenti di terzi. La decisione dell'imprenditore, sicuramente sorretta da una visione e da un'esperienza, non è stata però confortata da una verifica numerica di tutti gli aspetti che interessano la gestione dell'impresa: quello patrimoniale, quello economico e quello finanziario. Dopo aver intervistato l'imprenditore e i suoi collaboratori, fatto delle brevi ricerche di mercato, analizzato bilanci della potenziale concorrenza e valutato costi, preventivi e fabbisogni della costituenda società iniziate il processo:

1. raccogliete i dati necessari e, per ogni fonte, ne valutate la credibilità segnandovi gli eventuali limiti di significatività di ogni dato, documentando e classificando i dati secondo logiche contabili;
2. definite con l'imprenditore gli obiettivi che egli si pone e li trasformate in numeri e in indici (per esempio quale indice di redditività desidera avere sul capitale che intende investire, che livello di indebitamento vuole raggiungere, che marginalità di prodotto, che quota di mercato intende raggiungere, etc.). Per fare questo vi fate aiutare dalle tecniche di analisi di bilancio che definiscono quali sono gli indicatori principali di struttura, economici e finanziari;
3. formalizzate dei piani che, simulando bilanci per almeno 3 anni, espungano i dati raccolti in modo che siano coerenti con gli obiettivi dell'imprenditore e in modo che al termine del periodo esaminato producano informazioni di carattere sia patrimoniale, sia economico sia finanziario. Se con i vincoli derivanti dall'incrocio degli obiettivi posti e dei dati raccolti risulta che uno o più parametri (redditività e/o equilibrio finanziario e/o di struttura patrimoniale) portano a risultati non compatibili con gli obiettivi, tornate a ritroso esaminando sia i vari punti del piano e verificando sia quanto ognuno degli stessi può essere modificato, sia quale obiettivo possa essere modificato sia quanto il periodo necessario per raggiungere gli obiettivi possa essere esteso. Una volta revisionato ogni singolo elemento della pianificazione e ogni obiettivo redigete nuovi piani (simulazioni) e passate alla fase successiva se i risultati vi soddisfano e soddisfano l'imprenditore;
4. successivamente passerete a una fase operativa dove di fatto, approvati gli obiettivi e i piani, l'imprenditore "distribuirà" i vari compiti che ogni *manager*, dipendente e consulente dovrà svolgere per raggiungere i piani: voi dovrete occuparvi della parte formale della costituzione della società, il tecnico verrà incaricato di acquisire la strumentazione dedicata utilizzando le risorse nella misura stabilita in

fase di pianificazione, il responsabile commerciale dovrà costruire una rete vendita e acquistare materiale di *marketing* utilizzando le risorse finanziarie a esso dedicate... e così via;

5. a una certa data fisserete una riunione di verifica nella quale controllerete lo stato di avanzamento dei lavori e documenterete se e quanto gli obiettivi siano stati raggiunti oppure se avete avuto notizie di scostamenti significativi. Ad esempio, a distanza di 3 mesi, il responsabile commerciale non è riuscito ad acquisire una rete commerciale adeguata agli obiettivi e vi riferisce che le stime di vendita dovranno essere riviste per il primo anno in quanto non raggiungibili con il personale sino allora reclutato. Oppure il tecnico responsabile per l'acquisto della strumentazione vi avrà riferito che la produzione che l'imprenditore gli ha richiesto potrà essere raggiunta solo con macchine più veloci e affidabili che richiedono maggiori investimenti rispetto a quelli pianificati. Ogni voce del piano dovrà essere analizzata e lo scostamento verrà analizzato individuando le cause dello scostamento;

6. una volta analizzato le ragioni dei singoli scostamenti si tornerà a lavorare sul piano sostituendo i dati preventivi con quelli rivisti a seguito dell'analisi degli scostamenti e controllando se, con tali modifiche, vengano preservati gli obiettivi finali. Se così non fosse, dovrete rivalutare i piani applicando le necessarie modifiche e ridefinendo le istruzioni ai vari soggetti coinvolti.

E così via per il prosieguo dell'attività dell'azienda, modificando via via le procedure decisionali, gli strumenti di raccolta informazioni, gli strumenti di controllo, la reportistica man mano che si modificano la struttura e gli obiettivi.

Riassumendo il caso appena sintetizzato, il processo può avere la sua utilità in ognuna delle fasi elencate. Esemplificando anche se non in modo esaustivo:

- a) nella scelta degli obiettivi a lungo termine (strategie);
- b) nella definizione degli obiettivi di breve termine (*budget*);
- c) nella definizione delle azioni elementari da distribuire ai vari soggetti interessati (operazioni elementari);
- d) nel controllo delle *performance* di personale/aree di attività (controllo *performances*);
- e) nel far emergere errori nella procedura (verifica scostamenti);
- f) nel controllo dello stato di raggiungimento dei singoli obiettivi (controllo raggiungimento obiettivi);
- g) nella revisione degli obiettivi ai vari livelli (revisione piani);
- h) nella revisione delle procedure (revisione procedure e organizzazione);
- i) nell'implementazione dei sistemi informativi (investimenti e formazione);
- j) nella decisione di correttivi strategici, direzionali o semplicemente operativi (reazione agli scostamenti);

- k) nelle scelte di incentivazione del personale (organizzazione aziendale);
- l) nella definizione delle azioni da porre in atto per contrastare eventi straordinari distortivi (reazione a eventi straordinari).

Il CdG di fatto è una “cultura” aziendale innovativa che trasforma processi decisionali impliciti in metodi di lavoro dove tali processi vengono formalizzati e regolamentati. Il professionista, se si è spesso occupato di queste tematiche, ha un’esperienza incomparabilmente maggiore dell’azienda nella gestione dei processi di cambiamento, e quindi può svolgere una funzione fondamentale in questo cambiamento culturale: tanto più facilita l’inserimento delle procedure del CdG tanto più velocizza la trasformazione da un’azienda che “naviga a vista” in azienda con “struttura manageriale” capace di reagire prontamente e in modo efficace alle perturbazioni dell’ambiente esterno.

Il processo non ha possibilità di riuscita se il tentativo d’inserimento del CdG in un’azienda viene imposto insieme a inutili appesantimenti di struttura e se non viene prima raggiunto qualche obiettivo di base con strumenti discreti e non invasivi dell’organizzazione e della struttura esistente.

SCHEDA DI SINTESI

Il CdG è un processo decisionale composto di varie fasi ognuna parimente necessaria e importante.



Non esiste un processo “ottimale” per qualsiasi azienda. Il processo decisionale del CdG deve adattarsi e adeguarsi alla dimensione e alla struttura organizzativa dell’azienda.



Funzione del professionista è la scelta di come adottare per un’azienda cliente il CdG affinché sia preservata la rapidità decisionale e non sia appesantita la struttura aziendale.



Il CdG deve fornire indicazioni su tutti gli aspetti della gestione dell’impresa: patrimoniale, economico e finanziario. Compito del professionista è quello di enfatizzare le informazioni rilevanti o minimizzare le informazioni ridondanti al fine di ridurre i costi del processo.



Il CdG se adeguatamente organizzato deve essere in grado di influire su tutte le decisioni aziendali o quantomeno assistere l’imprenditore in tutte le proprie decisioni.

Bonus pubblicità 2020-2021-2022

Introdotta dall'[articolo 57-bis](#), D.L. 50/2017, poi strutturale con l'[articolo 3-bis](#), D.L. 59/2019

La Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020) al [comma 608](#) ha esteso il credito d'imposta per investimenti pubblicitari, così come disciplinato per il 2020 ossia nel limite del 50% delle intere spese sostenute nell'anno (e senza effettuare calcoli incrementali), anche per il 2021 e 2022, tuttavia con differenze:

2020

Limite massimo: 85 milioni di euro

Credito del 50% sugli investimenti pubblicitari effettuati nel 2020 su 2 tipologie di mezzi di informazione:

Radio e TV locali e nazionali, analogiche e digitali non partecipate dallo Stato

Stampa cartacea e *on line* quotidiana e periodica

Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta: 01/09/2020 - 30/09/2020

Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati: 8/1/2021-8/2/2021

2021

Limite massimo: 50 milioni di euro

Credito del 50% sugli investimenti pubblicitari effettuati nel 2021 su giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale

Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta: 01/03/2021 - 31/03/2021 (salvo proroghe)

Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati: 1/1/2022 - 31/1/2022 (salvo proroghe)

2022

Limite massimo: 50 milioni di euro

Credito del 50% sugli investimenti pubblicitari effettuati nel 2022 su giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale

Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta: 01/03/2022 - 31/03/2022 (salvo proroghe)

Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati: 1/1/2023 - 31/1/2023 (salvo proroghe)

Per tutti e 3 gli anni (2020-2021-2022)

Beneficiari

- imprese
- professionisti
- enti non commerciali

Rilevanza fiscale e utilizzo

Imponibile ai fini Ires, Irpef, Irap

È possibile utilizzare il credito d'imposta a decorrere dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento di ammissione, in compensazione da effettuare con modello F24 attraverso i canali telematici dell'Agenzia delle entrate

La circolare tributaria n. 2/2021

La detrazione Iva “retro-imputata” non opera con riferimento alle fatture “a cavallo d’anno”

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl riceve da Gamma Srl una fattura elettronica relativa ad acquisti effettuati nel mese di dicembre 2020 e datata 31 dicembre 2020.

Questa fattura è stata ricevuta da Alfa Srl il 2 gennaio 2021.

Considerando che Alfa liquida l’Iva mensilmente, può esercitare il diritto alla detrazione direttamente nella liquidazione del 16 gennaio 2021 relativa a dicembre 2020?

In caso contrario, come può recuperare tale Iva a credito: nella liquidazione di gennaio 2021 ovvero dovrà necessariamente transitare nella dichiarazione Iva dell’anno 2020 da presentare ad aprile 2021?

La soluzione

Le regole di detrazione Iva sono contenute nell’[articolo 19](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 e sono state modificate, in relazione al termine entro il quale esercitare il diritto, a opera del D.L. 50/2017 “*Per la determinazione dell’imposta dovuta a norma del primo comma dell’articolo 17 o dell’eccedenza di cui al secondo comma dell’articolo 30, è detraibile dall’ammontare dell’imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell’imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell’imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l’imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.*”

In tema di detrazione, la [circolare n. 1/E/2018](#) introdusse il tema della ricezione della fattura quale elemento necessario per poter detrarre l’imposta, con la conseguenza che, solo a partire dalla data della ricezione, sorgerebbe in capo al cessionario/committente il diritto alla detrazione dell’imposta evidenziata sul documento.

In altre parole, essendo la detrazione subordinata alla ricezione dalla fattura (oltre che, come detto, all'effettuazione dell'operazione), sarà proprio il momento di ricezione a guidare il diritto del contribuente a far valere la detrazione dell'Iva evidenziata sul documento.

Si poneva quindi il dubbio riguardante le fatture emesse a fine mese ma ricevute all'inizio del mese successivo, in quanto letteralmente la [circolare n. 1/E/2018](#) avrebbe consentito la detrazione solo nel mese di ricezione.

A tal fine, occorre rammentare quanto stabilito dall'[articolo 14](#), comma 1, D.L. 119/2018, in modifica all'[articolo 1](#), comma 1, D.P.R. 100/1998. Tale ultima previsione, nella versione attualmente vigente, stabilisce infatti che *“Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972.”*

L'intervento del citato D.L. 119/2018 ha aggiunto in coda al testo richiamato la seguente previsione: *“Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente”*. Con la modifica apportata dal D.L. 119/2018, la detrazione viene ammessa comunque nel mese di effettuazione dell'operazione, purché la fattura pervenga entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione; pertanto, ad esempio, considerando un contribuente con liquidazione dell'Iva mensile, la fattura datata 31 gennaio e ricevuta il 3 febbraio conferisce il diritto alla detrazione dell'Iva già con riferimento alla liquidazione di gennaio.

Tale previsione si scontra con l'unica eccezione costituita dalle fatture la cui emissione e ricezione sia a cavallo di 2 periodi d'imposta.

Pertanto, tornando al caso descritto, la fattura datata dicembre 2020 e ricevuta a gennaio 2021, se annotata nel mese di gennaio 2021, consentirà l'esercizio del diritto alla detrazione con riferimento alla liquidazione Iva di gennaio 2021. Tale detrazione potrà essere fatta valere anche successivamente, al più tardi nella dichiarazione Iva relativa all'anno 2021, da presentare entro il mese di aprile 2022.

Al contrario, non sarà possibile beneficiare della detrazione nella dichiarazione relativa all'anno 2020, in quanto la fattura è stata ricevuta nel 2021 e quindi non è maturato nel 2020 il requisito della ricezione, necessario per assicurare la detrazione dell'imposta.

In relazione al momento in cui la fattura si considera ricevuta, l'Agenzia delle entrate nella [faq n. 129 del 10 luglio 2019](#) (nella sequenza aggiornata pubblicata il 15 ottobre 2020) ha precisato che: se il SdI riesce a consegnare la fattura al destinatario, la data di ricezione è quella attestata dai sistemi di ricezione utilizzati dal destinatario, e non la data a partire dalla quale la fattura viene messa a disposizione del cessionario/committente sul portale fatture e corrispettivi; qualora il SdI, per cause tecniche non imputabili a esso, non sia riuscito a recapitare la fattura al ricevente, questa viene messa a disposizione sul portale fatture e corrispettivi e la data di presa visione o di scarico del *file* fattura è quella a partire dalla quale l'Iva diventa detraibile.



! « **NUOVA USCITA** »
GENNAIO 2021 »

CHECK LIST BILANCIO 2020

Autori: Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Prezzi di listino
€ 40,00

ACQUISTA ORA

Euroconference **NEWS**

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

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

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

Iscriviti alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

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

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE

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

COLLABORATORI ESTERNI

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

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

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

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2021

Euro 220,00 Iva esclusa

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

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.