Euroconference Editoria

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

## Normativa e prassi in sintesi

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul Cura Italia e il Liquidità

*di Centro studi tributari* 3

Normativa e prassi in sintesi 10

## Giurisprudenza in sintesi 12

## Il focus giurisprudenziale

Perdite fiscali e definizioni premiali, secondo la Cassazione

*di Mara Pilla* 16

## PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria: il *think tank* del processo tributario

*di Mara Pilla* 20

## Focus

Le novità del quadro RF modello Redditi SC 2020 – Parte prima

*di Paolo Meneghetti* 25

## Dichiarazioni

Le novità del modello 730/2020 – parte prima

*di Leonardo Pietrobon* 37

La responsabilità del contribuente sui comportamenti dei consulenti

*di Gianfranco Antico* 46

## Bilancio

Obbligo di pubblicità delle erogazioni pubbliche ricevute

*di Augusto Gilioli* 54

## Revisione

La relazione di revisione e il giudizio sul bilancio d'esercizio

*di Andrea Soprani* 62

## Schemi di sintesi

*Bonus* mobili ed elettrodomestici 75

## Il caso risolto

L'assegno *una tantum* rateizzato pagato al coniuge è indeducibile
*di Centro studi tributari* 76

## La circolare tributaria n. 20/2020

# I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul Cura Italia e il Liquidità

di Centro studi tributari

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 11/E/2020, ha offerto opportuni chiarimenti in merito ad alcuni interventi contenuti nel D.L. 18/2020 (il c.d. Decreto Cura Italia), come convertito in L. 27/2020, nonché ne D.L. 23/2020, ribattezzato Decreto Liquidità, dei quali si offre un quadro di sintesi.

| **2.1. Sospensione dei termini di presentazione dichiarazione annuale Iva, del modello TR, della LIPE e dell'esterometro del I trimestre 2020** |
|---|
| Viene confermata la sospensione dei seguenti adempimenti:<br>– presentazione della dichiarazione annuale Iva;<br>– presentazione del modello TR relativo al credito Iva, chiesto a rimborso e/o in compensazione relativo al primo trimestre 2020;<br>– presentazione della comunicazione liquidazione periodica (LIPE) del primo trimestre 2020;<br>– presentazione della "*comunicazione dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato",* c.d. "esterometro", del I trimestre 2020.<br>L'Agenzia delle entrate ricorda che, in assenza della presentazione della dichiarazione Iva o del modello TR, non si può procedere a liquidare ed eseguire il rimborso dell'Iva a credito, annuale o trimestrale, ed è precluso l'utilizzo in compensazione del credito Iva, annuale in misura superiore a 5.000 euro, o trimestrale.<br>Rimane ferma la possibilità per il contribuente di presentare la dichiarazione Iva o il modello TR anche nel corso del periodo di sospensione.<br>Per quanto riguarda la memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi si rimanda a quanto già chiarito con la circolare n. 8/E/2020, quesito n. 1.7. |
| **2.2. Sospensione dei termini di presentazione del modello EAS** |
| È sospesa, con slittamento del termine ultimo al 30 giugno 2020, la presentazione del modello EAS. Con l'occasione viene ricordato come la presentazione del modello sia necessaria affinché non siano imponibili le quote e i contributi associativi nonché, per determinate attività, i corrispettivi percepiti dagli enti associativi privati, in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa tributaria. Inoltre, il modello deve essere nuovamente presentato quando cambiano i dati precedentemente comunicati. |
| **2.3. Sospensione dei termini di presentazione del modello INTRA 12** |
| La presentazione del modello INTRA 12 è sospesa. Ai sensi del comma 6, articolo 62, D.L. 18/2020 il modello INTRA 12, i cui termini di scadenza sono compresi nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020, può essere presentato entro il 30 giugno 2020, senza applicazione di sanzioni. |

**2.4. Trasmissione telematica dei dati relativi alla verificazione periodica dei misuratori fiscali**

La trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle verificazioni periodiche e dell'elenco dei tecnici incaricati dell'esecuzione delle stesse verifiche deve essere effettuata entro il ventesimo giorno del mese successivo a ogni trimestre solare. Essendo un adempimento nei confronti dell'Amministrazione finanziaria ricade nella previsione dell'articolo 62, D.L. 18/2020 e usufruisce della relativa sospensione.
Resta ferma per i contribuenti la possibilità di effettuare la trasmissione anche prima del 30 giugno 2020.

**2.5. Richiesta ed effettuazione delle verificazioni periodiche degli apparecchi misuratori fiscali e dei registratori telematici e *server* RT**

Rientrano nella sospensione di cui all'articolo 62, D.L. 18/2020 le verifiche periodiche che gli esercenti, i laboratori e i tecnici abilitati devono eseguire sugli apparecchi misuratori fiscali, i cui termini slittano al 30 giugno 2020.

**2.6. Controlli di conformità dei misuratori fiscali e registratori telematici**

I controlli di conformità degli apparecchi misuratori fiscali adattati e RT/*server* RT, da effettuarsi a cura degli uffici territorio delle Direzioni provinciali territorialmente competenti, possono essere eseguiti, limitatamente al periodo di durata dell'emergenza Covid-19, in proprio dai produttori che dovranno autocertificare ai sensi del D.P.R. 445/2000, l'esecuzione e l'esito positivo dei controlli. L'autocertificazione della effettuazione e dell'esito dei controlli eseguiti in proprio dal produttore, firmata digitalmente dal legale rappresentante, dovrà essere inviata telematicamente, a mezzo pec, alla Direzione centrale tecnologie e innovazione dell'Agenzia delle entrate.

**2.7. Rinnovo delle abilitazioni dei fabbricanti di misuratori fiscali e registratori telematici e dei laboratori abilitati alle verificazioni periodiche**

La previsione di cui all'articolo 103, comma 2, D.L. 18/2020 si applica anche alle abilitazioni dei fabbricanti e dei laboratori abilitati, di cui al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 28 luglio 2003 e alla circolare n. 35/E/2006, in scadenza nel periodo compreso tra il 31 gennaio e il 31 luglio 2020 che, pertanto, restano valide per i 90 giorni successivi alla dichiarazione di cessazione dello stato di emergenza.
Il soggetto abilitato dovrà inoltrare all'ufficio competente l'istanza di rinnovo entro i 90 giorni successivi alla dichiarazione di cessazione dello stato di emergenza.

**2.8. Rinnovo delle autorizzazioni di idoneità delle biglietterie automatizzate e di approvazione dei modelli di misuratori fiscali adattati e di registratori telematici**

La previsione di cui all'articolo 103, comma 2, D.L. 18/2020 si applica anche alle autorizzazioni di idoneità delle biglietterie automatizzate e di approvazione dei modelli di misuratori fiscali adattati e di registratori telematici, rilasciate dagli uffici dell'Agenzia delle entrate. Di conseguenza, le autorizzazioni di cui sopra, in scadenza tra il 31 gennaio e il 31 luglio 2020, resteranno valide per i 90 giorni successivi alla dichiarazione di cessazione dello stato di emergenza.

**2.9. Accordi di conciliazione a distanza**

L'Agenzia delle entrate ammette, nonché consiglia durante il periodo emergenziale, di concludere accordi di conciliazione a distanza fuori udienza di cui all'articolo 48, D.Lgs. 546/1992. Come affermato dalla precedente circolare n. 6/E/2020, le indicazioni fornite in merito alle modalità di gestione a distanza del procedimento di accertamento con adesione, possono essere adattate a qualsiasi altro procedimento tributario che richiede la partecipazione ovvero l'intesa con il contribuente. Le parti del giudizio tributario possono, quindi, concludere a distanza un accordo di conciliazione fuori udienza ai sensi dell'articolo 48, D.Lgs. 546/1992. Il deposito dell'accordo conciliativo, che può essere effettuato da ciascuna delle parti non oltre l'ultima udienza di

trattazione in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di primo o di secondo grado, deve essere effettuato tramite S.I.Gi.T..

**2.10. Imposta sulle assicurazioni: presentazione della denuncia annuale**

La presentazione della denuncia annuale, da parte degli assicuratori, dell'ammontare complessivo dei premi e accessori incassati, rientra nell'ambito di applicazione della sospensione prevista dall'articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020.

**2.11. Imposta sulle assicurazioni: presentazione della denuncia annuale. Soggetti in libera prestazione di servizi**

Le imprese di assicurazioni non aventi sede nel territorio dello Stato che operano in regime di libera prestazione di servizi devono assolvere alla presentazione della dichiarazione annuale tramite un rappresentante fiscale, con l'eccezione di quelle aventi sede principale negli Stati della UE o negli Stati dello SEE che assicurano un adeguato scambio di informazioni che hanno facoltà di nominare un rappresentante fiscale per presentare la denuncia annuale dei premi incassati, con le stesse modalità previste per gli altri soggetti. Anche in queste situazioni trova applicazione la sospensione prevista dall'articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020.

**2.12. Imposta sostitutiva sui finanziamenti**

La dichiarazione di cui all'articolo 20, D.P.R. 601/1973, consistente nella presentazione, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, di una dichiarazione relativa alle operazioni effettuate nel corso dell'esercizio stesso, distinte per tipologia di imposta applicabile, utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, rientra tra gli adempimenti che possono essere effettuati entro il 30 giugno, anche nel caso in cui la dichiarazione stessa sia presentata da un soggetto estero tramite il proprio rappresentante fiscale in Italia, in quanto è tale ultimo soggetto che pone in essere l'adempimento per conto del soggetto estero.

**2.13. Controllo del repertorio**

il rinvio di cui al citato articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020 opera anche con riferimento alla presentazione del repertorio, a cura di notai, ufficiali giudiziari, segretari o delegati della P.A. e gli altri pubblici ufficiali, degli atti stipulati relativo al primo quadrimestre del 2020 (gennaio – aprile), che potrà essere effettuata entro il 30 giugno 2020 senza applicazione delle sanzioni.

**2.14. Presentazione della denuncia di eventi successivi alla registrazione dell'atto ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 131/1986**

Le denunce di cui all'articolo 19, D.P.R. 131/1986, riguardanti l'avveramento della condizione sospensiva, l'esecuzione dell'atto prima dell'avveramento della stessa o il verificarsi di eventi idonei a modificare gli effetti giuridici che impongono una "*ulteriore liquidazione di imposta*", rientrano nella previsione di cui all'articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020. Resta inteso che tale adempimento, benché sospeso, può comunque essere posto in essere dai soggetti legittimati anche durante tale periodo di sospensione. Le denunce sospese dovranno, quindi, essere effettuate entro il 30 giugno 2020, senza applicazione di sanzioni. Tale conclusione resta valida anche nella specifica ipotesi in cui l'obbligo della denuncia sia conseguente all'avveramento della condizione sospensiva apposta agli atti di trasferimento di beni culturali a titolo oneroso o di conferimento degli stessi in società, al fine dell'esercizio della prelazione di acquisto da parte del Ministero dei beni culturali, prevista dagli articoli dal 60 al 62, D.Lgs. 42/2004.

**2.15. Sospensione del termine per la presentazione della dichiarazione annuale Iva da parte dei soggetti non residenti**

La sospensione degli adempimenti disposta dall'articolo 62, D.L. 18/2020, si applica non solo nei confronti delle stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri - che, ai sensi dell'articolo 7, lettera d), D.P.R. 633/1972,

limitatamente alle operazioni rese e ricevute, si considerano soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ma anche nei confronti dei soggetti non residenti che operano in Italia mediante identificazione diretta o un rappresentante fiscale.

**2.16. Liquidazione Iva di gruppo e Gruppo Iva**

Ai fini dell'applicazione della sospensione prevista dall'articolo 18, D.L. 23/2020 è sufficiente che anche uno solo dei soggetti facenti parte del perimetro della liquidazione Iva di gruppo abbia le caratteristiche normativamente specificate, sempreché l'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività dallo stesso svolta sia prevalente rispetto a quello complessivamente realizzato a livello di gruppo. Tuttavia, qualora la condizione di prevalenza non sia realizzata, ma una o più società partecipanti alla liquidazione Iva di gruppo abbiano le caratteristiche che, individualmente, consentono di beneficiare della sospensione, è comunque possibile escludere dalla liquidazione periodica di gruppo la componente a debito riferibile a dette società, relativa al mese di marzo e/o di aprile 2020.

Ciò vale anche con riferimento alla liquidazione periodica eseguita dal Gruppo Iva nelle ipotesi in cui, non realizzandosi la condizione di prevalenza nel Gruppo, una o più società partecipanti abbiano le caratteristiche che, individualmente, consentano di beneficiare della sospensione; in tal caso va preso a riferimento il decremento del fatturato teoricamente imputabile a ciascuna singola società ed il corrispondente saldo a debito d'imposta per i mesi di marzo e/o aprile 2020.

L'importo a debito sospeso può essere versato in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020 ovvero in 5 rate a decorrere dal medesimo mese.

Qualora una o più società liquidino l'Iva con cadenza periodica trimestrale può essere sospeso un importo pari al saldo a debito riferibile ai soli mesi di marzo e/o aprile 2020.

La possibilità di tenere conto anche della situazione individuale delle singole società partecipanti alla liquidazione Iva di gruppo o al Gruppo Iva vale anche ai fini di cui all'articolo 61, D.L. 18/2020.

**3.1. Credito di imposta botteghe e negozi: spese condominiali**

Anche le spese condominiali concorrono alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta se pattuite come voce unitaria con il canone di locazione e tale circostanza risulti dal contratto.

**3.2. Credito di imposta botteghe e negozi: locazione del negozio di pertinenza**

Il credito di imposta spetta sull'intero canone, in quanto la pertinenza rappresenta un accessorio rispetto al bene principale, purché tale pertinenza sia utilizzata per lo svolgimento dell'attività.

**4.1. Premi relativi a polizze stipulate a copertura del rischio di contrarre il Covid-19**

I premi versati dal datore di lavoro in favore della generalità o di categorie di dipendenti, a seguito della stipula di polizze a copertura del rischio di contrarre il Covid-19 rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 51, comma 2, lettera f-*quater*), Tuir e pertanto non concorrono alla formazione del reddito imponibile da lavoro dipendente dei lavoratori interessati.

**4.2. Trattamento Iva degli acquisti extra UE connessi all'emergenza Covid-19**

Affinché l'importazione possa beneficiare del regime di esenzione Iva, previsto dalla Decisione della Commissione Europea n. 2020/491, avente a oggetto, appunto, l'esenzione dai dazi doganali all'importazione e dall'Iva, connessi all'importazione delle merci necessarie a contrastare gli effetti della pandemia di Covid-19 nel corso del 2020, per il periodo compreso tra il 30 gennaio e, salvo revisione della data, il 31 luglio 2020, è necessario, al ricorrere delle ulteriori condizioni ivi previste, che la stessa sia effettuata "per conto" di un soggetto legittimato, circostanza di volta in volta desumibile dagli accordi tra le parti, anche in assenza di un

mandato espressamente conferito, purché l'esistenza, anche implicita, di un mandato sia riscontrabile in base ai predetti accordi.
Inoltre, al ricorrere delle medesime condizioni previste dalla Decisione n. 2020/491, il regime di esenzione Iva può essere applicato anche nei rapporti tra l'importatore e i soggetti espressamente richiamati dall'articolo 1, comma 1, lettera c), della decisione della Commissione Europea (c.d. soggetti legittimati), purché il suddetto trasferimento abbia a oggetto i medesimi beni importati "per loro conto" e tali beni siano destinati dai soggetti legittimati ad uno degli utilizzi previsti dall'articolo 1, comma 1, lettera a) della più volte citata decisione.

**5.1. Sospensione dei versamenti tributari e contributivi: determinazione del calcolo della riduzione del fatturato**

Ai fini della sospensione dei versamenti prevista dall'articolo 18, D.L. 23/2020, nel caso di perfezionamento di un'operazione di fusione per incorporazione, il calcolo della riduzione del fatturato va eseguito confrontando il fatturato di marzo e aprile 2020 della società incorporante, con la somma dei fatturati delle singole società (incorporante e incorporate) relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo e aprile 2019.

**5.2. Premio ai lavoratori dipendenti: determinazione dell'importo del reddito di lavoro dipendente**

Ai fini della verifica del rispetto del limite di 40 mila euro, previsto dall'articolo 63, D.L. 18/2020 per il riconoscimento del *bonus* ai lavoratori dipendenti, deve considerarsi esclusivamente il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione ordinaria Irpef e non anche quello assoggettato a tassazione separata o a imposta sostitutiva. Pertanto, ai fini del calcolo del limite reddituale bisogna tenere conto dei redditi di lavoro dipendente conseguiti nel 2019, anche se derivanti da più rapporti di lavoro, assoggettati a tassazione ordinaria, con conseguente esclusione dalla determinazione del limite degli eventuali redditi di lavoro assoggettati a tassazione separata e quelli assoggettati ad imposta sostitutiva.

**5.3. Premio ai lavoratori dipendenti: determinazione della soglia di 40.000 euro nel caso in cui il lavoratore fruisca dell'agevolazione fiscale prevista per il rientro in Italia dei ricercatori residenti all'estero o per i lavoratori impatriati**

In ragione della *ratio* della norma, per i dipendenti che nell'anno precedente a quello di erogazione del premio abbiano beneficiato delle agevolazioni previste per il rientro dei lavoratori in Italia, ovvero per i quali il reddito da lavoro dipendente non ha concorso per intero a tassazione, il limite dovrà essere calcolato in ragione dell'importo di reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito. In altri termini, ai fini del calcolo del suddetto limite, occorre considerare i redditi percepiti dal lavoratore, indipendentemente dalla circostanza che lo stesso fruisca di un'agevolazione fiscale che gli consente di far concorrere a tassazione il reddito di lavoro dipendente in misura ridotta.

**5.4. Premio ai lavoratori dipendenti: verifica del rispetto del limite reddituale di 40.000 euro**

Il datore di lavoro/sostituto d'imposta che nel 2020 eroga il *bonus* di 100 euro, ai fini della verifica del rispetto del predetto limite deve considerare gli importi indicati ai punti 1 e 2 della CU 2020, esclusivamente riferibili a redditi di lavoro dipendente, aumentati degli importi indicati ai punti 463 e 465, rispettivamente riferibili ai codici 1, riportato al punto 462, e ai codici 5, 9, 10 e 11, riportati al punto 465. In applicazione dei medesimi principi e, in analogia alle componenti reddituali di cui alle agevolazioni di cui all'articolo 44, D.L. 78/2010 o all'articolo 16, D.Lgs. 147/2015 (c.d. "rientro dei cervelli" e simili), il sostituto d'imposta italiano nella verifica del rispetto del limite reddituale di 40.000 euro dovrà computare anche:
– la quota di reddito esente percepita dai c.d. "frontalieri" indicata ai campi 455 e 456 (fino al massimo previsto di 7.500 euro);
– la quota di abbattimento dei redditi percepiti dai residenti a Campione d'Italia riportata nell'annotazione con il codice "CA" della CU 2020.

**5.5. Premio ai lavoratori dipendenti: lavoratori dipendenti, residenti in Italia, che prestano l'attività lavorativa all'estero**

Considerata la *ratio* della norma che è stata emanata in ragione della situazione epidemiologica riscontrata nel nostro Paese, il sostituto d'imposta italiano non può erogare il *bonus* di 100 euro ai propri dipendenti che svolgono l'attività lavorativa all'estero.

**5.6. Sospensione delle attività di cooperazione internazionale**

L'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020 non sospende né esclude le attività degli uffici. Conseguentemente, anche nel periodo emergenziale, gli uffici continueranno a svolgere le attività di cooperazione amministrativa con gli Stati UE ed extra UE, previste dalle norme comunitarie e dalle Convenzioni e Trattati internazionali. Sarà onere dello Stato estero destinatario della richiesta di cooperazione rappresentare eventuali difficoltà nel dare esecuzione alle stesse, a causa di analoghe norme nazionali sospensive delle attività esterne agli uffici o delle procedure di riscossione. Con riferimento invece alle speculari richieste di assistenza ricevute da parte di altri Stati, UE ed extra UE, le stesse verranno istruite e lavorate dagli uffici dell'Agenzia delle entrate nel rispetto delle disposizioni normative vigenti e delle indicazioni di prassi già impartite, e con modalità volte a limitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente.

**5.7. Proroga al 30 aprile 2020 del termine per la comunicazione degli oneri detraibili**

L'articolo 22, D.L. 23/2020 fa riferimento ai soli obblighi previsti dall'articolo 4, comma 6-*quater* e comma 6-*quinquies*, D.P.R. 322/1998 riguardanti la consegna agli interessati e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle CU. La proroga al 30 aprile del termine, non può essere estesa anche alla trasmissione telematica delle comunicazioni relative agli oneri detraibili. Per tali comunicazioni, resta fermo il termine del 31 marzo, stabilito dall'articolo 1, comma 5, D.L. 9/2020.

**5.8. Possibilità di notificare gli atti nel periodo di sospensione prevista dall'articolo 67, D.L. 18/2020**

Come chiarito con la circolare n. 6/E/2020, non è sospesa, né esclusa l'attività degli uffici, tuttavia, agli uffici sono state fornite indicazioni volte ad evitare lo svolgimento delle attività per non sollecitare spostamenti fisici. Con riferimento agli atti connessi a procedimenti penali, ai sensi dell'articolo 331, c.p.c., le attività accertative connesse presentano le caratteristiche di "indifferibilità o urgenza".

Con riguardo invece alle misure cautelari, qualora si sia in presenza di misure cautelari già concesse alla data dell'8 marzo 2020, per le quali l'articolo 22, comma 7, D.Lgs. 472/1997 prevede il termine di 120 giorni per la notifica dell'atto, si ritiene che tale termine rientri tra quelli sospesi ai sensi dell'articolo 67, D.L. 18/2020 (cfr. circolare n. 8/E/2020, § 2.12).

**5.9. Ambito di applicazione della sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020**

L'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020 prevede la sospensione dei termini delle attività (quindi non la sospensione delle attività) degli enti impositori dall'8 marzo al 31 maggio 2020. Tale sospensione, pertanto, già determina lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 84 giorni), anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020.

**5.10. Computo dei giorni per la conclusione dell'adesione**

In relazione all'applicazione dei vari istituti sospensivi, le circolari n. 6/E/2020, e n. 8/E/2020, hanno precisato che, in caso di adesione presentata su istanza di parte, si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione "*per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente*", prevista dall'articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997, sia la sospensione prevista dall'articolo 83, D.L. 18/2020.

Tale posizione è applicabile anche a seguito della proroga, dal 15 aprile all'11 maggio 2020, del termine di sospensione previsto dal citato articolo 83, intervenuta in virtù dell'articolo 36, D.L. 23/2020.

Inoltre, risulta applicabile anche il periodo di sospensione feriale previsto dall'articolo 1, L. 742/1969, ogni qual volta il periodo di sospensione di cui all'articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997 venga a ricadere nell'arco temporale che va dal 1° agosto al 31 agosto 2020.

**5.11. Applicabilità dell'articolo 9, D.L. 23/2020 alle scadenze delle rate degli atti di transazione fiscale**

L'espressione "termini di adempimento" di cui all'articolo 9, comma 1, D.L. 23/2020 comprende l'obbligo di eseguire i pagamenti nei confronti dei creditori alle scadenze convenute. Quindi, sono prorogate di 6 mesi le scadenze dei pagamenti dei crediti tributari oggetto di trattamento ai sensi dell'articolo 182-*ter*, L.F., ricadenti nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2021, a eccezione dei pagamenti derivanti dall'adesione alle definizioni agevolate dei carichi affidati all'agente della riscossione (c.d. rottamazioni *bis* e *ter*). Con riguardo all'accordo di ristrutturazione la proroga non produce effetti rispetto al termine moratorio previsto dall'articolo 182-*ter*, ultimo comma, L.F..

Detto termine - entro il quale il debitore ha ancora facoltà di eseguire il pagamento delle somme dovute senza incorrere nel rischio di risoluzione dell'atto transattivo – non equivale a un "termine di adempimento", ma costituisce un termine massimo di tolleranza per l'esecuzione di un versamento il cui termine di adempimento è già scaduto.

Resta fermo che, laddove il termine di adempimento pattuito sia slittato per effetto della proroga, il debitore potrà usufruire - alla nuova scadenza - dell'ulteriore termine di 90 giorni di cui all'articolo 182-*ter*, R.D. 267/1942, per evitare l'inadempimento rilevante ai fini della risoluzione di diritto.

**5.12. Detraibilità delle spese sostenute per l'acquisto di mascherine protettive, ai sensi dell'articolo 15, Tuir**

Considerato che l'elencazione dei dispositivi medici contenuta nella circolare n. 13/E/2019, è da considerarsi esemplificativa e non esaustiva, qualora le "*mascherine protettive*" siano classificate, in base alla tipologia, quali "*dispositivi medici*" dai provvedimenti del Ministero della Salute o rispettino i requisiti di marcatura CE declinati precedentemente, le relative spese di acquisto siano detraibili nella misura del 19% come stabilito dall'articolo 15, comma 1, lettera c), Tuir.

**5.13. Detraibilità delle erogazioni liberali in denaro effettuate alla Presidenza del Consiglio**

In merito alle modalità e alla documentazione attestante il sostenimento, viene confermato quanto chiarito con la precedente risoluzione n. 21/E/2020.

Con riferimento, invece, alle erogazioni in denaro pervenute per il tramite di collettori intermediari, di piattaforme di *crowdfunding* e per quelle eseguite per il tramite degli enti richiamati dall'articolo 27, L. 133/1999, i contribuenti devono essere in possesso della ricevuta del versamento (bancario o postale, estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata) o della ricevuta attestate l'operazione effettuata su piattaforme messe a disposizione dai collettori intermediari o di *crowdfunding* nonché della attestazione rilasciata dal collettore, dal gestore della piattaforma di *crowdfunding* o dagli enti di cui al D.P.C.M. 20 giugno 2000, dalla quale emerga che la donazione è stata versata nei predetti conti correnti bancari dedicati all'emergenza Covid-19.

**5.14. Notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta principale versata dal notaio in sede di registrazione telematica durante il periodo di sospensione**

Con la circolare n. 8/E/2020 è stato affermato: "*che l'attività di controllo della corretta liquidazione degli atti registrati, sia in forma pubblica sia in forma privata, e di controllo della congruità e tempestività dei versamenti dovuti per le annualità successive dei contratti di locazione, rientrino nel novero delle attività degli uffici degli enti impositori ii cui termini sono sospesi dal comma 1 dell'articolo 67 del Decreto*".

Nel campo di applicazione di tale disposizione rientra anche l'attività degli uffici di controllo della regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte da parte del notaio e il successivo invio dell'apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, previsto dall'articolo 3-*ter*, D.Lgs. 463/1997. In ragione di ciò è legittimo l'avviso di liquidazione di cui alla domanda e notificato durante il periodo di sospensione.

# La circolare tributaria n. 20/2020

## Adempimenti

**Slitta a fine settembre il termine per l'adesione al servizio di consultazione delle FE**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 4 maggio 2020, protocollo n. 185115, ha prorogato al 30 settembre 2020 l'adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 4/5/2020, prot. n. 185115

## Aggiornamento *software*

**Aggiornamento *software***

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:
– Indici Sintetici di Affidabilità (Isa): aggiornamento *software* di controllo (versione 1.0.1 del 06/05/2020);
– Indici Sintetici di Affidabilità (Isa): aggiornamento *software* di compilazione "il tuo Isa" (versione 1.0.1 del 06/05/2020);
– Dichiarazione Redditi Società di capitali 2020: *software* di compilazione (versione 1.1.0 del 06/05/2020);
– Dichiarazione Redditi Società di capitali 2020: *software* di controllo (versione 1.1.0 del 06/05/2020);
– Dichiarazione Redditi Persone fisiche 2020: *software* di compilazione (versione 1.0.1 del 06/05/2020);
– Dichiarazione Redditi Persone fisiche 2020: software di controllo (versione 1.0.1 del 06/05/2020);
– Dichiarazione Redditi Società di persone 2020: *software* di compilazione (versione 1.1.0 del 06/05/2020);
– Dichiarazione Redditi Società di persone 2020: *software* di controllo (versione 1.0.0 del 04/05/2020);
– Dichiarazione Redditi Enti non commerciali 2020: *software* di compilazione (versione 1.1.0 del 06/05/2020);
– Dichiarazione Redditi Enti non commerciali 2020: *software* di controllo (versione 1.1.0 del 06/05/2020);
– Comunicazioni di richiesta dei 730 precompilati da parte dei Caf, professionisti e sostituti d'imposta: *software* di compilazione (versione 1.0.0 del 04/05/2020);
– Comunicazioni di richiesta dei 730 precompilati da parte dei Caf, professionisti e sostituti d'imposta: *software* di controllo (versione 1.0.0 del 04/05/2020);
– Dichiarazione Consolidato nazionale e mondiale 2020: *software* di compilazione (versione 1.0.0 del 04/05/2020);
– Dichiarazione Consolidato nazionale e mondiale 2020: *software* di controllo (versione 1.0.0 del 04/05/2020);
– Dichiarazione Irap 2020: *software* di compilazione (versione 1.0.0 del 04/05/2020);
– Dichiarazione Irap 2020: *software* di controllo (versione 1.0.0 del 04/05/2020);
– Dichiarazione 770/2020: *software* di compilazione (versione 1.0.0 del 04/05/2020);
– Dichiarazione 770/2020: *software* di controllo (versione 1.0.0 del 04/05/2020).

## Dichiarazioni

**Approvati gli Isa per il 2019**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 30 aprile 2020, protocollo n. 183037, ha proceduto a individuare i livelli di affidabilità fiscale relativi al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, cui sono riconosciuti i benefici premiali previsti dal comma 11 dell'articolo 9-*bis*, D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017 e ad approvare le modifiche ai provvedimenti 31 gennaio 2020 di approvazione di 175 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini

dell'applicazione degli stessi, da utilizzare per il periodo di imposta 2019 e 1° aprile 2020 di approvazione delle specifiche tecniche per l'acquisizione degli ulteriori dati necessari ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo di imposta 2019.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 30/4/2020, prot. n. 183037

## Iva

**Disciplina Iva in caso di sostituzione nella gestione del fondo in corso d'anno**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 124/2020 ha analizzato gli adempimenti Iva relativi alle Sgr in ipotesi di sostituzione nella gestione di un fondo.

Agenzia delle entrate, risposta, n. 124/2020

## Operazioni straordinarie

**Non elusivo il conferimento con successiva fusione inversa**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 123/2020, ha negato l'elusività di un'operazione di conferimento d'azienda e successiva fusione inversa.

Agenzia delle entrate, risposta, n. 123/2020

# La circolare tributaria n. 20/2020

## Accertamento

**Sufficiente lo scostamento tra mutuo erogato e prezzo dichiarato**

Ai fini dell'accertamento del maggior reddito d'impresa, lo scostamento tra l'importo dei mutui e i minori prezzi indicati dal venditore è sufficiente a fondare la rettifica dei corrispettivi dichiarati, non comportando ciò alcuna violazione delle norme in materia di onere probatorio (cfr. sentenze n. 14388/2017, n. 26485/2016 e n. 7857/2016).

Cassazione – ordinanza n. 8333 – 12 novembre 2019 – 29 aprile 2020

**Necessario il contraddittorio per la validità dell'accertamento**

L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini c.d. "a tavolino", il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi "armonizzati". La violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (cfr. sentenze n. 20036/2018 e SS.UU. n. 24823/2015).

Cassazione – ordinanza n. 8296 – 16 gennaio 2020 – 29 aprile 2020

## Contenzioso tributario

**Quando si verifica la nuova domanda in appello**

Nel processo tributario d'appello ricorre una domanda nuova, vietata ai sensi degli articoli 24 e 57, D.Lgs. 546/1992, e dunque un motivo inammissibile, solo nel caso in cui la nuova difesa del contribuente non sia riconducibile all'originaria *causa petendi* e si fondi su fatti diversi da quelli dedotti in primo grado, tali da ampliare l'indagine giudiziaria ed allargare la materia del contendere (cfr. sentenze n. 11223/2016 e n. 13742/2015).

Cassazione – sentenza n. 8405 - 14 maggio 2019 - 30 aprile 2020

**Non serve impugnare le decisioni sul merito dopo l'inammissibilità**

Qualora il giudice, dopo una statuizione di inammissibilità (o declinatoria di giurisdizione o di competenza), con la quale si è spogliato della *potestas iudicandi* in relazione al merito della controversia, abbia impropriamente inserito nella sentenza argomentazioni sul merito, la parte soccombente non ha l'onere né l'interesse a impugnare la statuizione nel merito, essendo ammissibile l'impugnazione che si rivolga alla sola statuizione pregiudiziale e, viceversa inammissibile, per difetto di interesse, l'impugnazione nella parte in cui pretenda un sindacato anche in ordine alla motivazione sul merito, svolta *ad abundantiam* nella sentenza gravata (cfr. sentenze n. 1093/2019, n. 30393/2017, n. 17004/2015, SS.UU. n. 24469/2013 e SS.UU. n. 3840/2007).

Cassazione – sentenza n. 8403 – 14 maggio 2019 – 29 aprile 2020

**Per la nullità della notifica serve la contestazione specifica**

La notifica dell'avviso di accertamento, la cui relata sia stata apposta sul frontespizio di quest'ultimo anziché in calce a esso, non può dichiararsi nulla qualora non siano oggetto di specifica contestazione

la completezza e conformità dell'atto notificato contenente, in ogni foglio, il numero della pagina e l'indicazione del numero complessivo di esse, atteso che, in tale modo, viene garantita all'interessato l'integrità dell'atto notificato, con il conseguente prodursi degli effetti sananti del raggiungimento dello scopo (cfr. sentenza n. 23175/2016).

Cassazione – sentenza n. 8339 – 10 gennaio 2020 – 29 aprile 2020

**Nelle facoltà della Cassazione giudicare sull'omessa pronuncia di un gravame**

Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'articolo 111, comma 2, Costituzione, nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale articolo 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (cfr. sentenze n. 13134/2019 e n. 16171/12017).

Cassazione – sentenza n. 8339 – 10 gennaio 2020 – 29 aprile 2020

**Se la causa è scindibile possibile non proporre appello verso tutti i convenuti al primo grado**

In tema di contenzioso tributario, l'articolo 53, comma 2, D.Lgs. 546/1992, secondo cui l'appello deve essere proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, non fa venir meno la distinzione tra cause inscindibili e cause scindibili, ai sensi degli articoli 331 e 332, c.p.c., con la conseguenza che, in presenza di cause scindibili, la mancata proposizione dell'appello nei confronti di tutte le parti presenti in primo grado non comporta l'obbligo di integrare il contraddittorio quando, rispetto alla parti pretermesse, sia ormai decorso il termine per l'impugnazione (cfr. sentenza n. 25588/2017)

Cassazione – sentenza n. 8331 – 24 giugno 2019 – 29 aprile 2020
Cassazione – sentenza n. 8330 – 24 giugno 2019 – 29 aprile 2020
Cassazione – sentenza n. 8329 – 24 giugno 2019 – 29 aprile 2020

**Non è impugnabile la cartella per vizi dell'accertamento**

In tema di contenzioso tributario, posto che, ai sensi dell'articolo 19, comma 3, D.Lgs. 546/1992, ognuno degli atti impugnabili può essere oggetto di gravame solo per vizi propri, salvo che non si tratti di atti presupposti non notificati, non è ammissibile l'impugnazione della cartella di pagamento per dolersi di vizi inerenti agli avvisi di accertamento già notificati e non opposti nei termini (cfr. sentenze n. 2944/2018 e n. 13102/2017).

Cassazione – ordinanza n. 8285 – 16 gennaio 2020 – 29 aprile 2020

## Irap

**Obbligo di dimostrare l'assenza di organizzazione se si è in uno studio associato**

In tema di Irap, il professionista il quale sia inserito in uno studio associato, sebbene svolga anche una distinta e separata attività professionale, diversa da quella espletata in forma associata, ha l'onere di dimostrare, al fine di sottrarsi all'applicazione dell'imposta, la mancanza di autonoma organizzazione, ossia di non fruire dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla detta associazione che, proprio in

ragione della sua forma collettiva, normalmente fa conseguire agli aderenti vantaggi organizzativi e incrementativi della ricchezza prodotta quali, ad esempio, le sostituzioni in attività - materiali e professionali - da parte di colleghi di studio, l'utilizzazione di una segreteria o di locali di lavoro comuni, la possibilità di conferenze e colloqui professionali o altre attività allargate, l'utilizzazione di servizi collettivi e quant'altro caratterizzi l'attività svolta in associazione professionale (cfr. sentenza n. 766/2019).

Cassazione - ordinanza n. 8451 – 15 gennaio 2020 – 5 maggio 2020

## Reddito di impresa

**Principio di competenza a struttura rigida**

In tema di imposte sul reddito d'impresa, la regola posta dall'articolo 75, D.P.R. 917/1986, secondo cui i ricavi, i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare sia determinabile in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), mira a contemperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare: essa va quindi interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi e a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione. Pertanto, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incombe all'Amministrazione finanziaria per quelle positive, ed al contribuente per quelle negative; in particolare, nel caso in cui detti requisiti siano condizionati dall'espletamento di procedure amministrative, essi si intendono acquisiti, ai fini dell'imputazione del reddito corrispondente ad un determinato esercizio dell'impresa, solo attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida l'ammontare (cfr. sentenza n. 15320/2019).

Cassazione – ordinanza n. 8453 – 15 gennaio 2020 – 5 maggio 2020

## Tributi locali – Ici

**Le aree portuali non entrano nella categoria E**

In tema di Ici, ai fini del classamento di un immobile nella categoria E, come previsto dall'articolo 2, comma 40, D.L. 262/2006, convertito dalla L. 286/2006, è necessario che lo stesso presenti caratteristiche tipologico-funzionali tali da renderlo estraneo a ogni uso commerciale o industriale, con la conseguenza che le aree portuali non sono classificabili in detta categoria se in concreto destinate a tali finalità (cfr. sentenze n. 23067/2019 e n. 10674/2019).

Cassazione – ordinanza n. 8348 – 23 gennaio 2020 – 29 aprile 2020
Cassazione – ordinanza n. 8347 – 23 gennaio 2020 – 29 aprile 2020
Cassazione – ordinanza n. 8346 – 23 gennaio 2020 – 29 aprile 2020

**Obbligo di notifica dell'attribuzione di rendita al concessionario**

In tema di Ici, ai sensi dell'articolo 74, comma 1, L. 342/2000, l'Agenzia del territorio è tenuta a notificare l'atto di attribuzione o di modifica della rendita catastale al concessionario dell'area, ove risulti tra gli intestatari catastali del bene (cfr. sentenze n. 14025/2019 e n. 807/2018).

Cassazione – ordinanza n. 8280 – 16 gennaio 2020 – 29 aprile 2020
Cassazione – ordinanza n. 8279 – 16 gennaio 2020 – 29 aprile 2020
Cassazione – ordinanza n. 8278 – 16 gennaio 2020 – 29 aprile 2020

## Tributi locali – Tarsu

**È la giunta competente sulle aliquote**

In tema di Tarsu, nella vigenza della L. 142/1990, articolo 32, comma 2, lettera g), la concreta determinazione delle aliquote delle tariffe per la fruizione di beni e servizi è di competenza della giunta e non del consiglio comunale poiché il riferimento letterale alla "*disciplina generale delle tariffe*" contenuto nella disposizione, contrapposto alle parole "*istituzione e ordinamento*" adoperato per i tributi, rimanda alla mera individuazione dei criteri economici sulla base dei quali si dovrà procedere alla loro determinazione, e, inoltre, i provvedimenti in materia di tariffe non sono espressione della potestà impositiva dell'ente, ma sono funzionali all'individuazione del corrispettivo del servizio da erogare, muovendosi così in un'ottica di diretta correlazione economica tra soggetto erogante ed utenza, estranea alla materia tributaria (cfr. sentenze n. 1977/2018, n. 8336/2015 e n. 360/2014).

Cassazione – ordinanza n. 8273 – 18 dicembre 2019 – 29 aprile 2020
Cassazione – ordinanza n. 8271 – 18 dicembre 2019 – 29 aprile 2020
Cassazione – ordinanza n. 8270 – 18 dicembre 2019 – 29 aprile 2020

## La circolare tributaria n. 20/2020

# Perdite fiscali e definizioni premiali, secondo la Cassazione

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 8181/2020, ha ritenuto prevalente il principio di competenza rispetto alla disciplina speciale degli istituti premiali di cui alla L. 289/2002.

L'Agenzia delle entrate aveva emesso degli avvisi di accertamento con cui aveva rettificato la dichiarazione presentata da una *holding*, nella forma di una Srl, in relazione a diversi anni d'imposta a partire dal 2002. Per la prima annualità in contestazione veniva disconosciuta la realizzazione di una perdita, mentre per le annualità successive ne veniva neutralizzato il successivo utilizzo. La CTP aveva accolto i ricorsi, mentre la CTR aveva ribaltato la decisione di *primae curae* a favore di parte pubblica.

La società si rivolge alla Suprema Corte per vedere cassata la sentenza d'appello anche nella parte in cui la CTR aveva approvato il disconoscimento della perdita realizzata nell'anno d'imposta 2002, così giungendo a negarne l'utilizzo nelle annualità successive. Deduce la contribuente, infatti, di aver regolarizzato le scritture contabili, sulla base degli articoli 9 e 14, commi 3 e 5, L. 289/2002, e in tal modo di aver eliminato una passività inesistente, precedentemente contabilizzata a fronte dell'estinzione dell'obbligazione da parte di un debitore (il credito era stato precedentemente acquistato dalla *holding*). Secondo la difesa di parte privata, tale operazione era coperta dalla regolarizzazione delle scritture, benché – questo il profilo valorizzato dal secondo giudice in sede di accoglimento dell'appello dell'ufficio – l'incasso del credito fosse avvenuto nell'anno 2002, ossia al di fuori del perimetro temporale di applicazione delle disposizioni condonistiche (1997-2001), per quanto afferiva all'articolo 9, L. 289/2002 ma all'interno del periodo d'imposto conclusosi al 31 dicembre 2002, per quanto pertinente all'articolo 14, L. 289/2002.

I giudici di piazza Cavour non aderiscono alla difesa prospettata dalla *holding*, giacché ritengono prevalente il principio di competenza, anche rispetto alle disposizioni speciali sugli effetti connessi al perfezionamento della definizione premiale in parola: i componenti positivi, osserva la Suprema Corte, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui la loro esistenza o il loro ammontare siano determinabili in modo oggettivo, in caso contrario se ne deve rinviare la tassazione. Come dire, l'incasso del credito che determinò la sopravvenienza nel caso di specie, a fronte della precedente annotazione

della correlativa passività per l'acquisto, avvenne nel 2002, non nel 2001, ultimo periodo d'imposta coperto dal condono. Premesso, quindi, che le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito sono inderogabili, sia per il contribuente sia per l'Amministrazione finanziaria, e che il recupero degli imponibili a tassazione non può trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio, la Corte "*rileva che la sopravvenienza attiva in esame si è venuta a determinare in modo oggettivo solo al momento dell'estinzione del debito da parte del soggetto obbligato, che, secondo l'accertamento della Commissione regionale non aggredita da specifica censura in questa sede, è intervenuta in data 2 gennaio 2002, da ciò consegue che ai fini fiscali l'operazione andava contabilizzata, quale sopravvenienza attiva, nell'esercizio di competenza relativo a tale periodo di imposta*". Par di capire che la Corte di Cassazione, nel momento in cui avalla la tesi della CTR, che aveva escluso che la regolarizzazione delle scritture contabili *ex* articolo 14, commi 3 e 5, L. 289/2002, perfezionata dalla società, potesse avere l'effetto di neutralizzare la ripresa del Fisco, non consideri meritevole di esame la genesi della posta oggetto della pretesa fiscale. Si può, per vero faticosamente, arguire dalla parte in fatto dell'ordinanza che la *holding* aveva contabilizzato una passività in relazione al costo d'acquisto di un credito e successivamente aveva incassato il credito dal terzo debitore. Con l'adesione al condono aveva eliminato la passività in tutto o in parte fittizia (i contribuenti, secondo il disposto del comma terzo dell'articolo 14, L. 289/2002 potevano eliminare passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi, senza influenza sulla determinazione del reddito d'impresa dell'anno oggetto della correzione; gli stessi contribuenti, secondo il disposto del comma quinto dell'articolo 14, L. 289/2002 purché si fossero avvalsi anche dell'articolo 9 della stessa legge (c.d. condono tombale), oltre che del comma terzo summenzionato, potevano procedere alle iscrizioni in bilancio al 31 dicembre 2002 di attività in precedenza omesse o parzialmente omesse. In sostanza, il contribuente aderente doveva procedere all'iscrizione contabile dei nuovi elementi attivi o della diminuzione dei pregressi elementi passivi, secondo i principi contabili nazionali nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002. Tale iscrizione determinava l'emersione di un corrispondente componente straordinario di Conto economico, che concorreva alla determinazione del risultato d'esercizio. Infatti, il Comitato esecutivo dell'Organismo Italiano di Contabilità, il 16 aprile 2003, aveva approvato il documento interpretativo Oic n. 1 – "*profili contabili della recente disciplina per la definizione agevolata dei rapporti tributari: c.d. condono fiscale*" nel quale si legge: "*il comma 5 introduce infine la possibilità, limitatamente ai soggetti che si sono avvalsi della definizione automatica per gli anni pregressi ex articolo 9 (c.d. condono tombale), di inserire nei bilanci attività in precedenza omesse. Scopo della regolarizzazione contabile prevista dalla disciplina dell'articolo 14 è il ristabilimento della correttezza e veridicità della situazione patrimoniale*

*economica e finanziaria oggetto di rappresentazione, sicché le variazioni da apportare alle attività e passività di bilancio devono essere coerenti, in generale, sia con i principi civilistici che presiedono alla formazione di bilancio (regole dettate dagli articoli 2423 e ss., cod. civ.) sia con i principi contabili nazionali. A prescindere dall'origine e dall'entità delle irregolarità contabili precedentemente commesse, il Legislatore consente di porre ad esse rimedio nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002 (ovvero in quello del periodo di imposta in corso a tale data) senza ripercussioni di ordine civilistico e penale, giacché si tratta di una regolarizzazione valida "ad ogni effetto". In altre parole, le rettifiche apportate nel bilancio 2002 consentono di sanare le irregolarità civilistiche e penali ad esse riconducibili di modo che, ad esempio, non occorra procedere alla revoca dei bilanci originariamente viziati dalle irregolarità contabili per poi provvedere al loro rifacimento. Ciò posto, in linea con quanto sostenuto dal Principio contabile n. 29, in contropartita all'iscrizione, all'eliminazione o alla modifica di attività o passività va rilevato un componente straordinario di conto economico. Tale componente, a seconda del segno, va classificato nella voce E20 o E21 (Proventi e oneri straordinari). In nota integrativa tale componente va illustrato con riferimento al provvedimento legislativo da cui origina... Quanto al momento in cui effettuare la regolarizzazione contabile, la norma prevede che essa debba realizzarsi nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2002 (ovvero in quello del periodo di imposta in corso a tale data). La ratio di questa norma è quella di consentire una continuità civilistica e fiscale tra il primo esercizio successivo alla definizione agevolata e i precedenti esercizi. In linea con questa ratio è la precisazione dell'Agenzia delle entrate nella circolare n. 12/E del 21 febbraio scorso secondo cui "tali operazioni potranno essere correttamente eseguite anche in relazione all'esercizio chiuso anteriormente al 31 dicembre 2002, se il relativo bilancio è approvato dopo l'entrata in vigore della Finanziaria 2003". In virtù di tale ratio, e nonostante la lettera della norma, la regolarizzazione contabile deve operare non sui valori del bilancio di chiusura ma su quelli del bilancio di apertura. In questo modo, infatti, le modifiche apportate al bilancio possono esplicare influenza già sul risultato reddituale di detto primo esercizio mediante la rilevazione di ricavi, plusvalenze, ammortamenti, variazioni delle rimanenze, etc.".*

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 7794/2020, depositata il 14 aprile 2020, ha escluso che il termine di decadenza dal potere accertativo si computi rispetto all'annualità di formazione delle perdite, anziché alle annualità di utilizzo delle medesime.

L'Agenzia delle entrate aveva accertato una società semplice per il periodo di imposta 2006 e ripreso a tassazione l'utilizzo di perdite risalenti all'anno d'imposta 2002, rigettando l'istanza di condono automatico *ex* articolo 9, L. 289/2002, nonché annullando la dichiarazione presentata nel 2002 dalla stessa società, che l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto inesistente. La CTP aveva rigettato il ricorso di parte privata, mentre la CTR aveva ribaltato la decisione di *primae curae* a favore di parte privata.

L'Agenzia delle entrate si rivolge alla Suprema Corte per vedere cassata la sentenza d'appello anche nella parte in cui la CTR aveva ritenuto l'ufficio decaduto dal potere impositivo, giacché con notificazione del 2009 pretendeva di disconoscere perdite dell'anno 2002. Secondo l'Amministrazione finanziaria, dunque, la decadenza si misura rispetto all'utilizzo della perdita, non già rispetto alla sua genesi.

I giudici di piazza Cavour aderiscono alla difesa erariale, giacché ritengono prevalente il diniego del condono e l'annullamento della dichiarazione dei redditi per l'anno 2002 rispetto allo spirare del termine decadenziale: "*il motivo è fondato. Il giudice di appello ha erroneamente affermato l'intervenuta decadenza dell'ufficio dal potere di notificazione dell'avviso di accertamento, senza considerare che esso aveva ad oggetto la dichiarazione dei redditi presentata dalla società Gero per l'anno di imposta 2006, anno nel quale erano state utilizzate le perdite relative all'anno 2002, già ritenute inesistenti dall'ufficio che perciò aveva notificato alla società i precedenti atti di diniego di condono e di annullamento della dichiarazione dei redditi anno 2002*". La questione del computo del *dies a quo* del termine decadenziale nel caso di perdite riportate è dibattuto secondo la direttrice delle 2 alternative: decorrenza dall'anno di formazione o decorrenza dall'utilizzo della quota parte precedentemente riportata. La giurisprudenza di merito ha manifestato segnali di aperture: "*i controlli degli uffici finanziari sulla consistenza e sulla riportabilità (limitata o illimitata) delle perdite fiscali devono essere effettuati entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui le perdite stesse sono state dichiarate dal contribuente, a nulla rilevando, sotto il profilo della decorrenza dei termini per l'accertamento, il momento di utilizzo delle perdite. Nel caso in cui, entro il suddetto termine, non sia pervenuto alcun accertamento, la perdita fiscale dichiarata diventa definitiva e il Fisco non può più contestarne l'utilizzo*" (CTP Milano, sentenza n. 5078/12/2018). Lo *iato* temporale tra formazione e utilizzo, infatti, può essere ragguardevole, con la conseguenza che ammettere la decorrenza del termine decadenziale dall'utilizzo della perdita rischia di condurre a un'interpretazione dilatante con riferimento alla grandezza *"tempo a disposizione del Fisco per i controlli*", a scapito della certezza dei diritti che il contribuente dovrebbe poter acquisire decorso un certo lasso di tempo dalla dichiarazione, fedele o infedele che sia.

## La circolare tributaria n. 20/2020

# Il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria: il *think tank* del processo tributario

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Mentre si approssima il momento in cui dovrebbe riprendere l'attività giurisdizionale a pieno regime, le norme s'intersecano, sovrapponendosi in un quasi inestricabile groviglio, e gli organi deputati a regolamentarne l'attuazione si cimentano in infecondi conflitti di competenze. Per il Legislatore, insomma, la storia rimane sempre la stessa: "*quanto più di parole talvolta si adopera in distendere una legge, a fine appunto di bene spiegare l'intenzione di chi la forma, tanto più scura, e capace di diversi sensi essa può divenire; e ciò perché i sottili osservatori delle leggi, per accomodarle al loro bisogno, lambiccano ogni parola, ogni sillaba, virgola e punto, e mettono in forse quello che ha voluto dire, ma forse non ha assai limpidamente espresso il Legislatore*"[1].

Invitava il Legislatore dell'articolo 83, comma 6, D.L. 18/2020, a gestire *cum grano salis* la fase 2 dei processi, successiva alla fase 1 (quella della sospensione emergenziale fino al 15 aprile, poi prorogata all'11 maggio dall'articolo 36, D.L. 23/2020): "*i capi degli uffici giudiziari, sentiti l'autorità sanitaria regionale, per il tramite del Presidente della Giunta della Regione, e il Consiglio dell'ordine degli avvocati, adottano le misure organizzative, anche relative alla trattazione degli affari giudiziari, necessarie per consentire il rispetto delle indicazioni igienico-sanitarie fornite dal Ministero della salute, anche d'intesa con le Regioni, dal Dipartimento della funzione pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri, dal Ministero della giustizia e delle prescrizioni adottate in materia con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, al fine di evitare assembramenti all'interno dell'ufficio giudiziario e contatti ravvicinati tra le persone*". Questo fino al 30 giugno. Dipoi è intervenuta la conversione in legge del D.L. 18/2020 e la Legge di conversione (L. 27/2020), va sottolineato, lasciava intatto il disposto del sesto comma or ora citato. Tuttavia, 4 giorni dopo, non pago d'adoperarsi di parole, il Legislatore partoriva anche il D.L. 28/2020 ("*Misure urgenti per la funzionalità dei sistemi di intercettazioni di conversazioni e comunicazioni, ulteriori misure urgenti in materia di ordinamento penitenziario, nonché disposizioni integrative e di coordinamento in materia di giustizia civile, amministrativa e contabile e misure urgenti per l'introduzione del sistema di allerta Covid-19*"), con il quale all'articolo 3 ha disposto sul coordinamento e sulle integrazioni

[1] L. Muratori, "*Dei difetti della giurisprudenza*", 1742.

della disciplina sulla sospensione dei termini processuali di cui al D.L. 18/2020. C'è consapevolezza, insomma, che agli operatori serve una norma, non rigagnoli di confluenze labirintiche in cui smarrirsi. L'articolo 3, D.L. 28/2020 modifica l'articolo 83, D.L. 18/2020, nel testo modificato a seguito della conversione in L. 27/2000: per non esautorare il Parlamento, non si interviene con una rettifica su un decreto in corso di conversione, si agisce piuttosto sulla legge di conversione. Cosa cambia in sostanza? Al comma 6, primo periodo, le parole "16 aprile" sono sostituite dalle parole "12 maggio" Ovunque ricorrano nell'articolo 83, D.L. 18/2020 le parole "30 giugno 2020", sono sostituite dalle parole "31 luglio 2020". Quindi, soltanto una proroga. Al comma 7, inoltre, in materia di limitazioni dell'accesso del pubblico agli uffici giudiziari, di adozione di linee guida vincolanti per la fissazione e la trattazione delle udienze, di rinvii delle udienze nonché di udienze a distanza, viene apportata un'aggiunta, per cui lo svolgimento dell'udienza deve in ogni caso avvenire con modalità idonee a salvaguardare il contraddittorio e l'effettiva partecipazione delle parti, ma altresì con la presenza del giudice nell'ufficio giudiziario. Fine, pertanto, delle elucubrazioni sui giudici nel salotto di casa, con tanto di estranei puta caso da quelle parti per avventura o con qualche scopo. Al via, invece, nuove congetture sul significato di giudice: sarà o non sarà la norma applicabile al processo tributario per il quale è previsto il collegio. Che fare, allora, di tutte le norme del codice di procedura civile che menzionano soltanto il giudice istruttore? Si sono sempre applicate, in virtù del secondo comma dell'articolo 1, D.Lgs. 546/1992, che stabilisce di applicare le norme del c.p.c. per colmare le lacune del decreto sul processo tributario, purché compatibili.

Frattanto stanno discutendo il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria con il Ministero dell'economia e delle finanze per addivenire a un accordo sulle udienze a distanza, non senza - a quanto pare - qualche dissapore sulle rispettive competenze in materia. Entrambi, in estrema sintesi, avocano a se medesimi la competenza e lambiccano ogni parola delle norme, attività per vero molto sospinta dal viluppo di parole, per sfogare il disappunto delle presunte reciproche interferenze. È stata pubblicata il 5 maggio la delibera del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, risalente allo scorso 15 aprile, in cui si legge "*nella contingente emergenza, il lavoro da remoto o telematico dei magistrati deve essere incentivato quale modalità prioritaria di esercizio delle funzioni giudiziarie, salva l'assoluta impossibilità tecnica, sicché appare necessario invitare il Ministero dell'Economia e delle Finanze, per quanto di competenza, a voler valutare ... la modifica delle norme processuali e in particolare ...estendendo la possibilità di partecipazione all'udienza pubblica ... anche al collegio giudicante e al personale di segreteria mediante un collegamento audiovisivo ...di trasmettere la presente delibera al Ministero della Economia e delle Finanze per le valutazioni e determinazioni di competenza*".

Ciò detto, vediamo, allora quali sarebbero sulla carta le competenze del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e come è a oggi strutturato e gestito.

La struttura del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, di 11 membri, si articola in un Consiglio direttivo costituito da un presidente, 2 vice-presidenti, un comitato di Presidenza e diversi consiglieri. La composizione, disciplinata dall'articolo 17, D.Lgs. 545/1992, contempla 4 - degli 11 membri - eletti dal Parlamento (2 per ciascuna Camera).

Le funzioni del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, che opera attraverso il *Plenum* e le Commissioni, si sostanziano nell'adozione di tutti i provvedimenti relativi ai componenti delle Commissioni tributarie. Le sue attribuzioni sono elencate nell'articolo 24, comma 1, D.Lgs. 545/1992 (dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. 156/2015):

*"a) verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami attinenti alle elezioni;*

*b) disciplina con regolamento interno il proprio funzionamento;*

*c) delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle Commissioni tributarie;*

*d) formula al Ministro delle finanze proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti delle Commissioni tributarie;*

*e) predispone elementi per la redazione della relazione del Ministro delle finanze di cui all'articolo 29, comma 2, anche in ordine alla produttività comparata delle Commissioni;*

*f) stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti;*

*g) stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle Commissioni tributarie divise in sezioni;*

*h) assicura l'aggiornamento professionale dei giudici tributari attraverso l'organizzazione di corsi di formazione permanente, in sede centrale e decentrata nell'ambito degli stanziamenti annuali dell'apposita voce di bilancio in favore dello stesso Consiglio e sulla base di un programma di formazione annuale, comunicato al Ministero dell'economia e delle finanze entro il mese di ottobre dell'anno precedente lo svolgimento dei corsi;*

*i) esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni previsti dal presente decreto o che comunque riguardano il funzionamento delle commissioni tributarie;*

*l) esprime parere sulla ripartizione fra le commissioni tributarie dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero delle finanze per le spese di loro funzionamento;*

*m) esprime parere sul decreto di cui all'articolo 13, comma 1;*

*m-bis) dispone, in caso di necessità, l'applicazione di componenti presso altra commissione tributaria o sezione staccata, rientrante nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno;*

*n) delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge.*

*Il Consiglio di Presidenza vigila sul funzionamento dell'attività giurisdizionale delle commissioni tributarie e può disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti".*

A norma dell'articolo 29, D.Lgs. 545/1992 (dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. 156/2015), rubricato alta sorveglianza, "*il Presidente del Consiglio dei Ministri esercita l'alta sorveglianza sulle Commissioni tributarie e sui giudici tributari. Il Presidente del Consiglio dei Ministri e il Ministro delle finanze hanno facoltà di chiedere al Consiglio di Presidenza e ai presidenti delle commissioni informazioni circa il funzionamento della Giustizia tributaria ed i servizi relativi*". Quindi, il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria risponde al Presidente del Consiglio dei Ministri.

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria è munito di autonomia contabile (articolo 29-*bis*, D.Lgs. 545/1992) nei limiti del fondo stanziato a tale scopo nel bilancio dello. Il bilancio (di previsione) e il rendiconto sono soggetti al controllo della Corte dei conti e pubblicati nella Gazzetta Ufficiale. Infatti, il bilancio preventivo del 2020, approvato con delibera del 17 dicembre 2019, è stato pubblicato nell'edizione della Gazzetta Ufficiale n. 112 del 2 maggio 2020. Alcuni passaggi, rinviando alla consultazione della Gazzetta Ufficiale per un esame esaustivo:

| RISORSE | | PREVISIONI INIZIALI 2019 | PREVISIONI DEFINITIVE 2019 | VARIAZIONI | | PREVISIONI 2020 | PREVISIONI DI CASSA per l'anno al quale si riferisce il seguente bilancio |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Codice e Numero | Denominazione | | | in aumento | in diminuzione | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1 | Entrate dal Bilancio dello Stato | | | | | | |
| 1.001 | Entrate provenienti dal Bilancio dello Stato | 3.200.000,00 | 3.400.000,00 | 0,00 | 0,00 | 3.400.000,00 | 3.400.000,00 |
| | TOTALE Categoria 1 | 3.200.000,00 | 3.400.000,00 | 0,00 | 0,00 | 3.400.000,00 | 3.400.000,00 |
| | | | | | | | |

| RISORSE | | PREVISIONI INIZIALI 2019 | PREVISIONI DEFINITIVE 2019 | VARIAZIONI | | PREVISIONI 2020 | PREVISIONI DI CASSA per l'anno al quale si riferisce il seguente bilancio |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Codice e Numero | Denominazione | | | in aumento | in diminuzione | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| | RIEPILOGO DEI TITOLI | | | | | | |
| | Fondo di cassa presunto | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 1.229.849,79 |
| | Entrate dal Bilancio dello Stato | 3.200.000,00 | 3.400.000,00 | 0,00 | 0,00 | 3.400.000,00 | 3.400.000,00 |
| | Entrate eventuali | 271.970,00 | 24.084,20 | 0,00 | 22.065,85 | 2.018,35 | 2.018,35 |
| | Avanzo di Amministrazione anni precedenti | 282.000,00 | 423.830,45 | 0,00 | 384.561,72 | 39.268,73 | 0,00 |
| | TOTALE TITOLI | 3.753.970,00 | 3.847.914,65 | 0,00 | 406.627,57 | 3.441.287,08 | 4.631.868,14 |

| INTERVENTI | | PREVISIONI INIZIALI 2019 | PREVISIONI DEFINITIVE 2019 | VARIAZIONI | | PREVISIONI 2020 | PREVISIONI DI CASSA per l'anno al quale si riferisce il seguente bilancio |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Codice e Numero | Denominazione | | | in aumento | in diminuzione | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1 | Spese generali e di amministrazione | | | | | | |
| 1.101 | Compensi spettanti ai Componenti del Consiglio (art. 27, 1°c., D. L.vo 545/92) | 972.000,00 | 972.000,00 | 0,00 | 0,00 | 972.000,00 | 972.000,00 |
| 1.102 | Compensi ai Revisori dei Conti | 21.000,00 | 21.000,00 | 0,00 | 0,00 | 21.000,00 | 21.000,00 |
| 1.103 | Rimborso spese di missione ai Componenti del Consiglio (art. 27, 2°c.,D. L.vo 545/92) | 150.000,00 | 172.000,00 | 0,00 | 22.000,00 | 150.000,00 | 150.000,00 |
| 1.104 | Rimborso spese di missione ai Giudici Tributari e al personale dell'ufficio di Segreteria del Consiglio | 2.000,00 | 2.000,00 | 0,00 | 0,00 | 2.000,00 | 2.000,00 |
| 1.105 | Spese per incontri di studio, seminari,convegni e confer.ze per la formaz. e l'agg.to prof.le dei giud. trib.ri e pubbl.ne dei relativi atti | 150.000,00 | 176.000,00 | 0,00 | 56.000,00 | 120.000,00 | 120.000,00 |
| 1.106 | Spese connesse all'attività del Comitato Unico di Garanzia per le pari opportunità in magistratura tributaria (art.7bis Regolamento interno) | 3.000,00 | 1.200,00 | 1.800,00 | 0,00 | 3.000,00 | 3.000,00 |

| INTERVENTI | | PREVISIONI INIZIALI 2019 | PREVISIONI DEFINITIVE 2019 | VARIAZIONI | | PREVISIONI 2020 | PREVISIONI DI CASSA per l'anno al quale si riferisce il seguente bilancio |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Codice e Numero | Denominazione | | | in aumento | in diminuzione | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| | RIEPILOGO DEI TITOLI | | | | | | |
| | Spese generali e di amministrazione | 1.521.751,30 | 1.669.961,80 | 0,00 | 236.472,67 | 1.433.489,13 | 1.433.489,13 |
| | Trattamenti economici di attività | 650.230,00 | 606.280,32 | 4.139,68 | 0,00 | 610.420,00 | 610.420,00 |
| | Acquisto di beni e servizi | 1.196.660,00 | 1.430.430,99 | 0,00 | 45.128,07 | 1.385.302,92 | 1.385.302,92 |
| | Somme non attribuibili | 378.507,43 | 141.241,54 | 0,00 | 129.166,51 | 12.075,03 | 12.075,03 |
| | TOTALE TITOLI | 3.747.148,73 | 3.847.914,65 | 0,00 | 406.627,57 | 3.441.287,08 | 3.441.287,08 |

## La circolare tributaria n. 20/2020

# Le novità del quadro RF modello Redditi SC 2020 – Parte prima

di Paolo Meneghetti - dottore commercialista, revisore legale

Siamo ormai alle soglie della campagna dichiarativa per il periodo d'imposta 2019 e si impongono alcune valutazioni sulle novità che come ogni anno confluiscono nel modello Redditi dopo essere state introdotte dal Legislatore a livello normativo. Sotto questo profilo non vi è dubbio che per i soggetti Ires il passaggio innovativo più importante è la quasi totale rivisitazione delle disciplina di deducibilità degli interessi passivi, introdotta con il cosiddetto Decreto Atad (D.Lgs. 142/2018), ma vi sono anche altre considerazioni che vanno rilevate sia per altre (minori) novità normative, sia per interventi interpretativi dell'Agenzia delle entrate, sia per sentenza che incidono sul rapporto d'imposta.

### I compensi amministratori per società unipersonali

Un tema che da sempre causa domande e dubbi agli operatori è la deducibilità di compensi erogati dalla Srl unipersonale all'amministratore unico che coincide con la figura del socio. È chiaro che ci troviamo di fronte al caso più eclatante di possibile assenza sostanziale di alterità tra le parti (società/amministratore, società/socio), nel senso che a fronte di una alterità giuridica indiscutibile si pone, nella sostanza, una coincidenza preoccupante tra chi eroga un compenso e chi lo percepisce.
È evidente che il tema ha delle immediate implicazioni fiscali e va al di là dello specifico rapporto società/amministratore ma coinvolge tutti i contratti che vedono presenti la società e il suo socio. Vi è reale alterità tra le parti quando il socio di una Srl personale, di cui egli è anche amministratore unico, stipula un contratto con stessa società? E se non vi fosse reale alterità, l'Agenzia delle entrate potrebbe contestare gli effetti fiscali che promanano dal contratto? Sono questi i dubbi ricorrenti che frenano l'utilizzo della Srl unipersonale, anche quando il contratto non presenta particolari contenuti di abuso del diritto, basti pensare alla locazione dell'immobile, di proprietà del socio persona fisica alla propria società per l'esercizio dell'attività sociale. In premessa bisogna considerare che l'assenza di un contrasto effettivo di interessi tra le parti potrebbe far sorgere probabili, o quantomeno possibili, contestazioni da parte dell'organo verificatore tese a sostenere il carattere simulato della operazione tra socio e Srl unipersonale. Tuttavia, alcuni aspetti giuridici permettono di fronteggiare adeguatamente questa

contestazione. Un primo elemento da sottolineare è che ciò che appare come unico soggetto (socio/società) è invece distinto dalla legge in modo radicale in 2 soggetti giuridici, socio e società radicalmente separati tra loro: se così non fosse non avrebbe senso assegnare un tetto alla responsabilità verso le obbligazioni sociali quando l'attività è gestita sottoforma di Srl unipersonale: l'articolo 2462, comma 2, cod. civ. assegna il diritto alla responsabilità limitata, specificando le condizioni necessarie affinché esso abbia efficacia nella unipersonale, cioè l'integrale versamento del capitale sociale e la corretta pubblicità sui dati dell'unico socio presso il Registro Imprese. Ma vi è un altro elemento fondamentale a sostegno delle ineccepibilità giuridica del contratto tra unico socio e società: l'articolo 2478, ultimo comma, cod. civ. secondo il quale i contratti tra società e unico socio e le operazioni compiute dalla società a favore dell'unico socio sono opponibili ai creditori (quindi si può sostenere che assumono piena rilevanza anche per il Fisco) se risultano iscritti nel libro delle determinazioni dell'amministratore o se sono redatti con atto avente data certa anteriore alle eventuali azioni dei creditori. Aver creato particolari condizioni per l'efficacia del contratto significa considerare valide le obbligazioni in esso contenute se sono rispettate dette condizioni e quindi quei contratti sono suscettibili di generare componenti positivi e negativi di reddito pienamente opponibili al Fisco.

Sul punto si registra la sentenza del 3 dicembre 2019 del Tribunale di Milano che verteva su una causa intentata da un creditore nei confronti del socio unico (e anche amministratore) di una Srl semplificata che si era rivelata insolvente rispetto alle obbligazioni sociali. Il creditore aveva tentato di coinvolgere nella responsabilità personale anche il socio sulla base della sostanziale identità tra socio e società, oltre che attivare una azione di responsabilità verso l'amministratore per inosservanza degli obblighi relativi alla conservazione del capitale sociale. Ebbene, nella sentenza si afferma che pur dovendosi constatare una sostanziale irrilevanza del capitale sociale a tutela delle ragioni di credito, tuttavia risulta insuperabile, anche in questo particolare contesto, lo schermo socio/società, essendo i 2 soggetti divisi in modo radicale dalla personalità giuridica della società stessa. Tale conclusione avvalora la tesi che non si possa disconoscere fiscalmente la deducibilità del compenso amministratori, oltre che dei costi derivanti da rapporti tra socio e società.

Sul tema generale della deducibilità dei compensi amministratori, segnaliamo di seguito alcune criticità.

In primo luogo va ricordato che ormai, per consolidata tesi della Corte di Cassazione, condizione necessaria per la deducibilità dei compensi erogati agli amministratori è che essi risultino deliberati dalla assemblea dei soci. Fa eccezione, tuttavia, a questo assunto il caso della Srl unipersonale, almeno

secondo il riscontro offerta dalla sentenza CTR Toscana n. 1294/VI/2018, secondo la quale la delibera assembleare dell'unico socio, in tal caso assumerebbe valenza solo formale e non sostanziale.

Un secondo punto da rilevare attiene all'entità del compenso, o meglio valutare se sia sindacabile dall'Agenzia delle entrate la misura del compenso, nel senso che ove essa fosse ritenuta troppo elevata si presenterebbe come non inerente. Questa problematica si muove nel solco più ampio del concetto di inerenza, se cioè essa vada indagata con un approccio qualitativo (se il costo è inerente all'attività esercitata esso è in sé deducibile), ovvero quantitativo (se il costo è troppo elevato esso non è inerente). Sul punto va notato come le più recenti (e convincenti) pronunce della Suprema Corte (sentenza n. 13588/2018, ordinanze n. 450/2018, n. 13882/2018 e n. 15843/2018) sposino l'approccio qualitativo il che porterebbe a escludere un giudizio possibile da parte dell'Agenzia delle entrate sull'entità del compenso spettante/ erogato all'amministratore.

In terzo luogo va ricordato il tema della deducibilità delle polizze assicurative che coprano rischi legati in qualche modo alla attività svolta dall'amministratore. Fermo restando che condizione per valutare la deducibilità di tali costi è che il beneficiario del contratto assicurativo sia la società, sul punto si registra una posizione interessante in una sentenza della CTR Lombardia (cfr. sentenza n. 615/I/2018), secondo cui le polizze *Key man* (cioè le polizze che coprono il rischio vita di amministratori di società o altri soggetti dirigenti che abbiano un ruolo fondamentale nella società) non sono deducibili essendo investimenti di capitale e non costi per la società che li sostiene, ma anche questo argomento non può ritenersi consolidato a fronte di pronunce che invece hanno riconosciuto la deducibilità (CTR Veneto n. 216/2016 e n. 1183/2016).

In quarto luogo va ricordato il problema della deducibilità legata al momento del pagamento del compenso che può generare 2 questioni fiscali, l'una correlata alla derivazione rafforzata e l'altra al calcolo del Rol. La deduzione in base alla imputazione civilistica del costo (non pagato) nel Conto economico non può avvenire invocando il principio di derivazione rafforzata, trattandosi di componente negativo soggetto al principio di cassa e quindi sottratto all'efficacia della stessa derivazione rafforzata. Sul calcolo del Rol si segnala che l'imputazione al Conto economico nel 2018 a fronte di pagamento che avviene nel 2019, comporta che nel calcolo del risultato operativo lordo, ai fini della deduzione degli interessi passivi, si abbia avuto una contrazione dell'ammontare nel 2018, mentre nel 2019, quando si avrà il pagamento si passa al nuovo Rol fiscale nel quale si considerano a riduzione del valore della produzione, i componenti negativi fiscalmente deducibili. Ciò comporterebbe una doppia contrazione del Rol (sia nel 2018 sia nel 2019) in relazione alla quale si applica il rimedio previsto dall'articolo 13, D.Lgs. 142/2018. In base a questa ultima norma i

componenti negativi che hanno concorso alla formazione del Rol "civilistico" non sono più rilevanti nel determinare il Rol "fiscale" quando diventano, successivamente, deducibili. Quindi nel modello Redditi 2020, in tal caso non si avrà alcuna riduzione del Rol ancorché il compenso sia stato corrisposto e dedotto nel 2019.

| **Compensi erogati all'amministratore unico di Srl unipersonale** | | |
|---|---|---|
| CTR Toscana del 5 luglio 2018: la deducibilità non è contestabile per assenza della delibera | | |
| **RF14** Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5) | | ,00 |
| **RF15** Interessi passivi indeducibili | 1 ,00 | 2 ,00 |
| **Tribunale di Milano, sentenza 3 dicembre 2019: Srl unipersonale con amministratore unico e perdite che azzerano il capitale** | | |
| • il socio non può essere responsabile del *deficit* per il solo fatto di aver costituito una società sottocapitalizzata, distanza giuridica tra socio e società;<br>• l'amministratore non può essere oggetto di azione di responsabilità creditori sociali per il semplice fatto che il capitale si è azzerato > nesso causale necessario | | |
| **Rapporto socio-società** | | |
| L'articolo 2478, ultimo comma, cod. civ.: i contratti tra società e unico socio e le operazioni compiute dalla società a favore dell'unico socio sono opponibili ai creditori (quindi si può sostenere che assumono piena rilevanza anche per il Fisco) se risultano iscritti nel libro delle determinazioni dell'amministratore o se sono redatti con atto avente data certa anteriore alle eventuali azioni dei creditori | | |

## Deducibilità dell'Imu

Una novità che riguarda tutte le imprese che detengono immobili strumentali attiene alla percentuale di deducibilità dell'Imu relativa a detti beni versata nel 2019. Anzitutto ricordiamo che il beneficio della parziale deducibilità riguarda solo gli immobili strumentali, secondo la definizione che viene data dall'articolo 43, Tuir, pertanto immobili che siano strumentali per natura (categorie catastali A/10, B, C, etc.) a prescindere dal fatto che siano utilizzati direttamente o locati a terzi, e immobili strumentali per destinazione, cioè immobili che a prescindere dalla categoria catastale sono esclusivamente utilizzati nell'esercizio di attività di impresa. Quindi esclusi dalla possibilità di dedurre anche solo in parte l'Imu versata sono gli immobili patrimoniali (abitativi non utilizzati direttamente) oltre che immobili merce.

La percentuale di deducibilità è riconosciuta per il 2019 al 50%, in forza delle modifiche apportate dal D.L. 34/2019 (a sua volta modificato dalla L. 160/2019). L'Imu versata andrà a confluire tra le imposte non deducibili di cui al rigo RF16, per poi essere variata in diminuzione nel rigo RF55, cod. 38.

Imu compresa quella degli immobili strumentali

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| RF16 | Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1) | | | | ,00 |
| RF17 | Oneri di utilità sociale | Erogazioni liberali | 1 ,00 | 2 | ,00 |

Ma poi Imu immobili strumentali deducibile al 50% - cod. 38

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| RF55 | Altre variazioni in diminuzione | 1 | 2 ,00 | 3 | 4 ,00 | 5 | 6 ,00 | | | | | |
| | | 7 | 8 ,00 | 9 | 10 ,00 | 11 | 12 ,00 | | | | | |
| | | 13 | 14 ,00 | 15 | 16 ,00 | 17 | 18 ,00 | | | | | |
| | | 19 | 20 ,00 | 21 | 22 ,00 | 23 | 24 ,00 | | | | | |
| | | 25 | 26 ,00 | 27 | 28 ,00 | 29 | 30 ,00 | | | | | |
| | | 31 | 32 ,00 | 33 | 34 ,00 | 35 | 36 ,00 | | | | | |
| | | 37 | 38 ,00 | 39 | 40 ,00 | 41 | 42 ,00 | | | | | |
| | | 43 | 44 ,00 | 45 | 46 ,00 | 47 | 48 ,00 | | | | | |
| | | 49 | 50 ,00 | 51 | 52 ,00 | 53 | 54 ,00 | 55 | ,00 | | | |

## Deducibilità perdite su crediti

Nell'attuale testo dell'articolo 101, comma 5, Tuir, vi è anche la precisazione che se la perdita deriva dall'intervenuta prescrizione del credito, essa è deducibile, poiché gli elementi di certezza e precisione sono, per così dire, *in re ipsa*: se il credito è prescritto la perdita è certa e deducibile. Taluni segnalano il tema leggermente inquietante rappresentato dal fatto che l'Amministrazione finanziaria potrà valutare il comportamento inerme del creditore quale elemento che potrebbe dimostrare liberalità, nel qual caso la perdita per prescrizione non sarebbe deducibile. Sul punto, però va osservato che la deducibilità della perdita sul credito prescritto è assicurata anche da un altro elemento e cioè la chiusura dell'articolo 101, comma 5, Tuir laddove si afferma che la perdita che deriva dalla cancellazione del credito eseguita in ottemperanza a corretti principi contabili, è sempre deducibile (in questo senso anche la circolare Assonime n. 18/2014).

Il tema è tornato di attualità in considerazione dell'interpello n. 197/2019 nel quale oggetto del quesito erano crediti vantati verso soggetti esteri, che secondo le regole di diritto vigente nel Paese del debitore risultavano prescritti, il che portava l'interpellante a ritenere che la perdita iscritta nel Conto economico avesse i presupposti per la deduzione fiscale.

Nella risposta, dapprima l'Agenzia delle entrate richiama la tesi fornita con la circolare n. 26/E/2013, con la quale si è affermato che resta sempre possibile per l'Amministrazione finanziaria dimostrare che dietro l'inattività del creditore si celi una liberalità. E, infatti, anche nel caso citato la conclusione della Agenzia delle entrate è che non può escludersi che il comportamento di inattività dell'istante della

riscossione del credito corrisponda a una volontà liberale tale da comportare l'indeducibilità della perdita. Ma il tema importante è compreso nelle ultime righe dello stesso interpello in cui si afferma che: "*A differenti conclusioni si giungerebbe qualora l'istante acquisisca evidenze probatorie comprovanti lo stato di effettiva insolvenza dei debitori stranieri; considerate le specifiche circostanze che caratterizzano il caso in esame, le predette evidenze escluderebbero ogni intento liberale derivante dall'inattività dell'istante nella riscossione dei crediti scaduti*".

Ma questa conclusione porta a un corto circuito logico nel senso che:

– se per scongiurare l'erogazione liberale fosse stata eseguita una attività di riscossione non vi sarebbe l'ipotesi della prescrizione e la norma non avrebbe senso;

– se per dedurre un credito prescritto fosse necessario dare evidenza della insolvenza del debitore non avrebbe senso inserire una specifica ipotesi di deduzione per prescrizione.

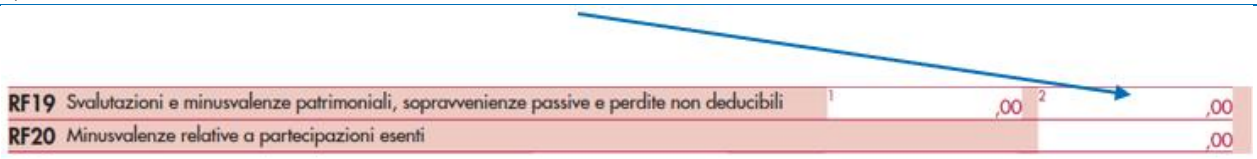
Pertanto, a parere di chi scrive o si perviene al suddetto corto circuito logico, oppure si accetta la tesi secondo cui in sé la prescrizione del credito genera il diritto alla deduzione fiscale. In linea con questa conclusione va rilevato che secondo alcuni Autori, inoltre, con la disposizione in commento (articolo 101, comma 5, penultimo periodo), il Legislatore avrebbe introdotto una presunzione assoluta, al pari di quella prevista per i mini crediti, precludendo in questo modo "*all'Amministrazione finanziaria di sindacare il comportamento del creditore che, per effetto della sua inerzia, ha lasciato decorrere i termini prescrittivi*" Dello stesso avviso la circolare del Consorzio studi e ricerche del gruppo Intesa Sanpaolo: "*la presunzione introdotta dalla norma sembra volta più che altro a dirimere eventuali dubbi di inerenza, in particolare sulla "economicità" della perdita sotto il profilo della corretta gestione aziendale (l'inerzia del creditore potrebbe altrimenti implicare un'implicita rinuncia)*"[2].

Po,i altra questione è individuare correttamente la competenza, cioè l'esercizio in cui la prescrizione genera la deducibilità e ciò alla luce del fatto che la prescrizione non estingue il credito, che potrebbe essere comunque adempiuto (e il pagamento non sarebbe ripetibile); la prescrizione consente invece al debitore di eccepire un fatto estintivo a fronte dell'azione del creditore. Si tratta, quindi, più correttamente, di "*un istituto che determina l'acquisizione, per il debitore/prescrivente, del diritto, qualificato in dottrina come potestativo, di provocare l'estinzione del rapporto ottenendo la liberazione dal debito*"[3].

Questa interpretazione porta però alla conclusione che, paradossalmente, se il debitore eccepisse l'intervenuta prescrizione nell'anno passato, estinguendo così effettivamente il credito nell'anno in cui esercita il diritto a opporre l'evento estintivo, la perdita non sarebbe più deducibile, in quanto non più

[2] Consorzio studi e ricerche del gruppo Intesa Sanpaolo, circolare n. 4/2012.
[3] Consorzio studi e ricerche del gruppo Intesa Sanpaolo, circolare n. 4/2012.

di competenza. Inoltre va detto che il concetto di competenza non può essere, per così "duttile", cioè dipendere dall'attività del creditore e dalla intervenuta eccezione del debitore poiché ciò porterebbe ad arbitraggi fiscali (il creditore agirebbe per la riscossione solo al momento più opportuno di convenienza fiscale al fine di ottenere l'eccezione di pagamento dal debitore e dedurre così la perdita quando più è conveniente). Ciò porta a ritenere che la competenza e quindi la deduzione non possa che uniformarsi al momento in cui civilisticamente viene "affievolito" il diritto a incassare il credito (in questa direzione anche la circolare Assonime n. 18/2024, nota 88)

| **Crediti prescritti: interpello n. 197/2019** |
|---|
| 1) se non c'è stata alcuna attività per riscuotere il credito la prescrizione è equivalente a una liberalità<br>2) diversa conclusione vi sarebbe stata se si fosse dimostrata l'insolvenza del cliente |
|  <br>RF19 Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili 1 ,00 2 ,00<br>RF20 Minusvalenze relative a partecipazioni esenti ,00 |
| Ma l'articolo 101, comma 5, Tuir prevede che in ogni caso il credito prescritto determina una perdita deducibile:<br>• se per scongiurare l'erogazione liberale fosse stata eseguita un'attività di riscossione non vi sarebbe l'ipotesi della prescrizione e la norma non avrebbe senso<br>• se per dedurre un credito prescritto fosse necessario dare evidenza della insolvenza del debitore non avrebbe senso inserire una specifica ipotesi di deduzione per prescrizione |

## Valore del terreno sottostante il fabbricato

Un tema interessante che incide nella compilazione del modello Redditi sia per quanto attiene alla quota di ammortamento eventualmente deducibile (rigo RF21), sia per quanto attiene alla indicazione specifica del valore del terreno nel quadro RS, è individuare con precisione il valore del terreno nel caso di *leasing* /appalto, e ciò alla luce della risposta a interpello n. 63/2020. La questione rappresentata muoveva da un *lease back*, quindi il cedente trasferiva al *leasing* un immobile che poi veniva demolito per costruire un nuovo immobile strumentale ceduto in locazione finanziaria al cedente. Per calcolare il valore dell'area sottostante da imputare quale quota indeducibile nel canone (parte capitale) del finale contratto di *leasing*, l'Agenzia delle entrate fa il seguente distinguo:

– se il fabbricato ceduto era fatiscente e non atto all'uso la cessione va ritenuta quale trasferimento di area edificabile, quindi il valore percentuale dell'area da imputare al canone è pari al rapporto tra valore di cessione e valore totale del contratto di retro locazione finanziaria;

– se invece il fabbricato era atto all'uso al momento della cessione, il valore dell'area viene calcolato con la consueta percentuale forfettaria da determinare sul costo di acquisto esposto in bilancio dalla società cedente.

| Risposta a interpello n. 63/2020: valore terreno per acquisto immobile mediante *lease back* |
|---|
| 1) se l'immobile ceduto al *leasing* per demolizione e successiva costruzione è atto all'uso il valore del terreno sulla quota capitale canone è determinato in modo forfettario<br>2) se l'immobile ceduto al *leasing* per demolizione e successiva costruzione non è atto all'uso la quota indeducibile è pari al rapporto tra valore di vendita (che viene attribuito al terreno) e valore complessivo del contratto di *leasing* |
| RF21 Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103 1 ,00 ex art. 104 2 ,00 3 ,00 |

## Nuova disciplina dell'iper ammortamento e super ammortamento

Il periodo d'imposta 2019 vedrà applicata la nuova disciplina in tema sia super ammortamento sia di iper ammortamento, la prima introdotta dall'articolo 1, D.L. 34/2019, la seconda modificata dalla L. 145/2018.

Per quanto attiene al super ammortamento occorre segnalare che la misura agevolativa spetta solo per gli investimenti eseguiti dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, Per i beni consegnati nei primi mesi del 2019 e fino al 1° aprile l'unica possibilità di ottenere il *bonus* consiste nel valutare se la consegna è avvenuta a seguito di un ordine eseguito entro il 31 dicembre 2018 con pagamento dell'acconto del 20% al fornitore. In tal caso si applicano le regole previste per gli investimenti 2018 (incremento del 30% del costo del bene, esclusione delle autovetture, assenza di limite massimo per acquisti di beni strumentali) e il codice da indicare nel rigo 55 (variazioni diminutive) sarà il 57. Diverso il codice per i beni acquisiti dopo il 1° aprile che rientrano a pieno titolo nel D.L. 34/2019, con incremento del costo del bene simile a quello del 2018 (30%), ma computo necessario del tetto massimo di 2,5 euro per il totale investimenti dell'anno 2019. Il codice da indicare in questo caso sarà il 79.

Per quanto attiene al super ammortamento vanno segnalati 2 aspetti di approfondimento.

Il primo è un tema comune all'iper ammortamento e cioè valutare se l'incremento del costo del bene vada calcolato al netto o al lordo dei contributi in conto impianti. Il tema è particolarmente controverso poiché vi sono 2 precedenti interpretativi dell'Agenzia delle entrate che, in modo piuttosto clamoroso, sostengono 2 tesi antinomiche tra di loro (e si tratta di 2 interventi pubblicati in un breve lasso temporale):

– circolare n. 23/E/2016: al riguardo, il costo del bene agevolabile è assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi;

– circolare n. 4/E/2017: per quanto riguarda la determinazione del costo del bene agevolabile, si precisa che esso è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi.

Dando per scontato che il secondo intervento prevalga sul primo, dovremmo concludere che l'incremento del costo del bene vada calcolato sul costo del bene al lordo dei contributi in conto impianti.

Il secondo approfondimento riguarda un bene che probabilmente è stato acquistato in massa negli ultimi mesi del 2019, il registratore di cassa telematico per il quale il calcolo del super ammortamento non è semplice. Infatti:

– spetta il credito d'imposta *ex* articolo 2, D.Lgs. 127/2015, pari al 50% valore di acquisto con *max* 250 euro. Tale credito va configurato come un contributo in conto impianti che per il ragionamento sopra eseguito non rileva ai fini del calcolo dell'incremento figurativo del costo del bene;

– con riguardo ai forfettari va ricordato che la circolare n. 3/E/2020 ha affermato che il credito d'imposta spetta:

1) per i forfettari fruibile dal mese successivo all'acquisto e avvenuto pagamento;
2) spetta anche se il bene è usato.

Il credito d'imposta è imponibile ai fini reddituali. Ora veniamo al super ammortamento che invece si applica solo se il bene è nuovo. Al riguardo va ricordato che:

– risoluzione n. 145/E/2017: si applica sul costo di acquisto e non comporta altre conseguenze se non la variazione diminutiva (se il bene costa, ad esempio 500 euro esso resta sotto il tetto di 516 euro);

– la variazione diminutiva viene applicata in unica soluzione se anche l'ammortamento avviene in unica soluzione.

## ESEMPIO

Proviamo a esemplificare il tutto con il seguente caso:

– registratore il cui costo è 500 euro più Iva;

– contabilizzazione credito d'imposta: dare crediti/avere bene per 250 euro;

– ammortamento: dare quota ammortamento 250/ avere fondo 250;

– rilevazione del super ammortamento calcolato al lordo del contributo c/impianti = 500 x 30= 150 V.D. RF79 modello Redditi;

– totale deduzione = 400 euro.

## Il nuovo iper ammortamento

Con il periodo d'imposta 2019 debutta il nuovo procedimento di calcolo dell'iper ammortamento, in base alle modifiche introdotte dalla L. 145/2018. Nella nuova versione la percentuale di incremento

del costo figurativo non è più calcolata in quota fissa pari al 150% del costo del bene, bensì essa varia seguendo un modello a scaglioni in cui per investimenti fino a 2.500.000 euro l'incremento è calcolato nella misura del 170% del costo del bene, mentre scende al 100% per gli investimenti tra 2.500.000 euro e 10 milioni di euro, e del 50% per l'eccedenza di investimento rispetto a 10 milioni di euro e 20 milioni di euro che rappresenta il tetto massimo di investimento.

La variazione diminutiva relativa a questa novità normativa è stata collocata sempre nel rigo RF55, cod. 75.

Un tema interessante al riguardo è il rapporto tra gli investimenti eseguiti nel 2018, quindi sottostanti le regole della L. 232/2016 e quelli che invece fruiscono delle nuove disposizioni. In modo particolare si è posto il dubbio che i beni ipertecnologici consegnati nel 2019, ma per i quali era stata attivata la procedura di prenotazione con acconto del 20% entro il 2018, rientrassero o meno nella nuova previsione.

Sul punto vale la pena ricordare il passaggio contenuto nella circolare n. 8/E/2019 che esclude la possibilità di considerare nelle nuove aliquote di maggiorazione gli investimenti prenotati nel 2018:

> *"Dunque, gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019 che, ai sensi del comma 61, beneficiano delle disposizioni dell'articolo 1, comma 30, L. 205/2017 (ossia quelli per i quali entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%) rientrano nella normativa precedente, oggetto di proroga nella Legge di Bilancio 2018 e, di conseguenza, oltre ad essere agevolabili nella misura del 150%, non rientrano nel computo degli investimenti complessivi rilevanti ai fini della determinazione delle percentuali di maggiorazione applicabili ai sensi della nuova normativa (dal 170 allo 0%)".*

Il tema è stato ripreso nel corso di Telefisco 2020 in cui è stata assunta una posizione precisa sulla questione del mancato rispetto della condizione di consegna del bene entro una certa data affinché l'investimento si consideri eseguito nel periodo d'imposta di pagamento dell'acconto. La precisazione è stata quantomai opportuna poiché alcune DRE (cfr. Emilia Romagna) avevano diffuso tesi non del tutto in linea con il dettato normativo.

## ESEMPIO

Facciamo il seguente esempio: una società ha versato entro il 31 dicembre 2017 l'acconto del 20% al fornitore per la consegna di un bene industria 4.0 che sarebbe dovuta avvenire entro il 31 dicembre 2018 mentre è stata eseguita effettivamente nel 2019. In linea con il dettato normativo bisogna affermare che non è possibile considerare l'investimento con le regole vigenti nel 2017 poiché non è

stata rispettata la condizione di consegna entro il 2018. Ma a questo punto il bene va agevolato con le regole dell'anno di consegna? (nel nostro esempio il 2019). Qui si ha una risposta non del tutto scontata ma certamente condivisibile dell'Agenzia delle entrate: il bene va considerato agevolato non con le regole vigenti nel 2017 bensì con quelle vigenti nel 2018 (quindi non 2019) poiché l'aver pagato l'acconto del 20% entro il 2017 significa aver certamente rispettato le condizioni poste dalla L. 205/2017 secondo cui se viene pagato un acconto del 20% entro il 31 dicembre 2018 il bene va agevolato con le regole vigenti in detto periodo. Quindi, nel nostro esempio, l'incremento sarà quello vigente nel 2018, cioè il 150% e non quello del 2017 (che sarebbe ancora del 150%), ma nemmeno quello del periodo d'imposta 2019 (che sarebbe il 170%).

**Nuovo iper ammortamento: beni industria 4.0 acquistati nel 2019**

Cod. 75 per iper 2019

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| RF55 | Altre variazioni in diminuzione | 1 | 2 | ,00 | 3 | 4 | ,00 | 5 | 6 | ,00 | |
| | | 7 | 8 | ,00 | 9 | 10 | ,00 | 11 | 12 | ,00 | |
| | | 13 | 14 | ,00 | 15 | 16 | ,00 | 17 | 18 | ,00 | |
| | | 19 | 20 | ,00 | 21 | 22 | ,00 | 23 | 24 | ,00 | |
| | | 25 | 26 | ,00 | 27 | 28 | ,00 | 29 | 30 | ,00 | |
| | | 31 | 32 | ,00 | 33 | 34 | ,00 | 35 | 36 | ,00 | |
| | | 37 | 38 | ,00 | 39 | 40 | ,00 | 41 | 42 | ,00 | |
| | | 43 | 44 | ,00 | 45 | 46 | ,00 | 47 | 48 | ,00 | |
| | | 49 | 50 | ,00 | 51 | 52 | ,00 | 53 | 54 | ,00 | 55 ,00 |

**Nuovo super ammortamento: beni aquisiti tra 1° aprile e il 31 dicembre 2019: cod. 79**

## SCHEDA DI SINTESI

I compensi erogati all'amministratore unico di Srl di cui l'amministratore è anche unico socio non necessitano di delibera assembleare di approvazione in base alla sentenza della CTR Toscana n. 1294/VI/2018, poiché in tal caso la delibera avrebbe solo significato formale e non sostanziale.

L'Imu pagata sugli immobili strumentali diventa deducibile dalle imposte sul reddito al 50% del costo sostenuto nel 2019. Il dato va collocato prima tra le variazioni in aumento (intera imposta pagata) e poi tra quelle diminutive al rigo RF55, cod. 38.

La perdita su crediti prescritti imputata a conto economico non è deducibile se la prescrizione del credito dipende da una liberalità del creditore e quindi andrebbe fatta oggetto di variazione in aumento, secondo quanto affermato dalla risposta a interpello n. 197/2019, le cui motivazione, tuttavia, non sono in alcun modo condivisibili.

In caso di cessione di immobile a una società di *leasing* per addivenire a una operazione di *lease back* il valore del terreno (da variare in aumento quale quota parte della componente capitale del canone) va calcolato diversamente in base al fatto che l'immobile ceduto sia o meno atto all'uso. Tutto ciò in base alla risposta a interpello n. 63/2020.

L'agevolazione da super ammortamento per il periodo d'imposta 2019, compete per i beni strumentali acquistati dal 1° aprile 2019 e va indicata quale variazione diminutiva al rigo RF55 indicando il cod. 79, nel limite massimo di investimento pari a 2.500.000 euro, mantenendo l'incremento del costo del bene al 30%.

La agevolazione da iper ammortamento viene calcolata per gli investimenti eseguiti nel 2019 incrementando il valore del cespite al 170% se non viene superato il tetto di acquisto pari a 2.500.000 euro, per scendere al 100% sugli acquisti da 2.500.000 euro a 10 milioni di euro e scendere ulteriormente al 50% per la quota di investimento compresa tra 10 milioni di euro a 20 milioni di euro. La variazione diminutiva va indicata nel rigo RF55, cod. 75.

## La circolare tributaria n. 20/2020

# Le novità del modello 730/2020 – Parte prima

di Leonardo Pietrobon - dottore commercialista e revisore legale

### Premesse

Il modello 730, mai come per il periodo d'imposta 2019, presenta novità che si potrebbero definire di natura "trasversale", in quanto si riferiscono a molteplici quadri dello stesso modello dichiarativo.

Nei successivi paragrafi saranno oggetto di approfondimento le diverse novità quali:

– i nuovi termini di presentazione, alla luce dell'emergenza Covid-19;

– le soglie differenziate a seconda dell'età anagrafica per considerare i figli fiscalmente a carico;

– le novità inerenti i soggetti legittimati a presentare il modello dichiarativo;

– le nuove detrazioni Irpef per l'anno 2019.

### I termini di presentazione

L'articolo 16-*bis*, D.L. 124/2019 ha modificato i termini di presentazione del modello 730, nonché i relativi adempimenti connessi – consegna delle CU, invio dei dati utili per il modello 730 precompilato, conguagli, etc. – con decorrenza 2021. Tuttavia, il D.L. 9/2020, a seguito dell'emergenza Covid-19, ha anticipato l'entrata in vigore delle nuove scadenze, prevedendo la loro applicazione a far data dal 2020. Di seguito si riporta una tabella esplicativa delle diverse scadenze strettamente collegate al modello 730/2020:

| Data | Adempimento |
|---|---|
| 31 marzo 2020 | Il sostituto d'imposta:<br>- consegna il modello CU al percettore;<br>- trasmette il modello CU all'Agenzia delle entrate.<br>I soggetti obbligati trasmettono all'Agenzia delle entrate i dati su oneri e spese sostenute dal contribuente |
| 5 maggio 2020 | L'Agenzia delle entrate consente l'accesso al modello 730 precompilato |
| 30 settembre 2020 | Scadenza fissata per l'invio del modello 730 tramite Caf, professionista abilitato o sostituto d'imposta |

Secondo quanto stabilito dalla nuova versione dell'articolo 13, comma 1, D.M. 164/1999

> *"I possessori dei redditi indicati all'articolo 34, comma 4, D.Lgs. 241/1997, possono adempiere all'obbligo di dichiarazione dei redditi presentando l'apposita dichiarazione e la scheda ai fini della destinazione del 2, del 5 e dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche:*
> *a) entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione, al proprio sostituto d'imposta, che intende prestare l'assistenza fiscale;*
> *b) entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione, a un Caf-dipendenti, unitamente alla documentazione necessaria all'effettuazione delle operazioni di controllo".*

Ciò che emerge dalla lettura della nuova versione della sopra citata disposizione normativa è un'unica scadenza fissata sia nel caso in cui la presentazione avvenga attraverso il sostituto d'imposta e sia nell'ipotesi di presentazione per il tramite di un Caf o intermediario abilitato.

| Modalità di presentazione del modello 730 | Scadenza secondo normativa in vigore fino al 31 dicembre 2019 | Scadenza secondo normativa in vigore dal 1° gennaio 2020 |
|---|---|---|
| Tramite sostituto d'imposta | 7 luglio | 30 settembre |
| Tramite Caf o professionista abilitato | 23 luglio | |

## La presentazione del modello da parte dell'erede

Una delle maggiori novità del modello 730/2020 è la possibilità in capo all'erede del *de cuius* di poter presentare il modello dichiarativo per costo di quest'ultimo. Si ricorda che fino al 31 dicembre 2019, con riferimento ai redditi 2018, l'erede del defunto non era legittimato a presentare il modello 730 per conto del *de cuius*, nonostante sussistessero in capo a questo i requisiti per la presentazione.

Secondo quanto riportato nelle istruzioni alla compilazione del modello in commento, l'erede può presentare il modello 730 per i soggetti deceduti rispettivamente:

– entro il 31 dicembre 2019;

– entro il 23 luglio 2020 (data fissata originariamente per la presentazione del modello 730/2020).

Una prima problematica che si pone è se, alla luce della proroga per l'invio del modello dichiarativo al 30 settembre 2020 come argomentato nel paragrafo precedente, è "automaticamente" riferita anche all'erede del defunto entro il 30 settembre 2020.

> Rispetto alla presentazione "ordinaria", l'erede può presentare la dichiarazione avvalendosi di un Caf o un professionista abilitato o telematicamente attraverso il portale dell'Agenzia delle entrate, ma non può presentarla attraverso il sostituto d'imposta del contribuente deceduto, né tramite il proprio.

La dichiarazione va presentata nella modalità 730 senza sostituto d'imposta; i conguagli saranno effettuati direttamente dall'Agenzia delle entrate (credito) o dall'erede (debito).

Inoltre, come precisato ancora dalle istruzioni alla compilazione "*non è possibile utilizzare la forma congiunta se si presenta la dichiarazione per conto di persone incapaci, compresi i minori e nel caso di decesso di uno dei coniugi avvenuto prima della presentazione della dichiarazione dei redditi*".

L'erede dovrà quindi limitarsi a indicare solo i redditi del *de cuius* e non i propri, avendo in ogni caso cura di indicare sul modello i propri dati identificativi e di residenza.

Si ricorda, infine, che l'erede può utilizzare il modello 730 per dichiarare i redditi del defunto solo a condizione che questo abbia conseguito nel corso dell'anno 2019 redditi che possono essere dichiarati attraverso la presentazione del modello dichiarativo in commento.

Sotto il profilo pratico, come si legge dalle istruzioni alla compilazione del modello 730, l'erede che compila la dichiarazione del contribuente deceduto, deve utilizzare 2 modelli:

– il primo con i dati del *de cuius*, sia con riferimento ai dati anagrafici e sia con riferimento ai dati reddituali;

– il secondo limitato ai propri dati anagrafici e di residenza.

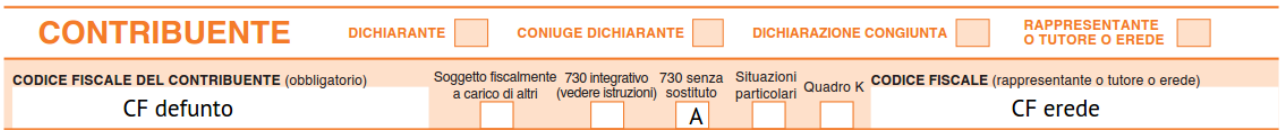
### Il modello del defunto – Il primo modello

Nella prima parte del frontespizio è necessario indicate:

– il codice fiscale del soggetto deceduto;

– il codice fiscale dell'erede;

– indicare il codice "A", per far presente che l'erede è privo di sostituto d'imposta e nella sezione dedicata ai dati del sostituto d'imposta va barrata la casella "*Mod. 730 dipendenti senza sostituto*".


CONTRIBUENTE | DICHIARANTE | CONIUGE DICHIARANTE | DICHIARAZIONE CONGIUNTA | RAPPRESENTANTE O TUTORE O EREDE

| CODICE FISCALE DEL CONTRIBUENTE (obbligatorio) | Soggetto fiscalmente a carico di altri | 730 integrativo (vedere istruzioni) | 730 senza sostituto | Situazioni particolari | Quadro K | CODICE FISCALE (rappresentante o tutore o erede) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| CF defunto | | | A | | | CF erede |

Dopo aver indicato i dati anagrafici del soggetto deceduto, dovrà essere barrata la casella "Deceduto".

DATI DEL CONTRIBUENTE

| COGNOME (per le donne indicare il cognome da nubile) | NOME | SESSO (M o F) |
|---|---|---|
| | | |

| DATA DI NASCITA GIORNO | MESE | ANNO | COMUNE (o Stato estero) DI NASCITA | PROVINCIA (sigla) | TUTELATO/A | MINORE | DECEDUTO/A |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | X |

DATI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA CHE EFFETTUERA IL CONGUAGLIO *Dichiarazione congiunta: compilare solo nel modello del dichiarante*

| COGNOME e NOME o DENOMINAZIONE | CODICE FISCALE | COMUNE |
|---|---|---|
| | | |

| PROV. | TIPOLOGIA (Via, piazza, ecc.) | INDIRIZZO | NUM. CIVICO | C.A.P. |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

| FRAZIONE | NUMERO DI TELEFONO / FAX | INDIRIZZO DI POSTA ELETTRONICA | CODICE SEDE |
|---|---|---|---|
| | | | |

MOD. 730 DIPENDENTI SENZA SOSTITUTO: X

### Il modello dell'erede – Il secondo modello

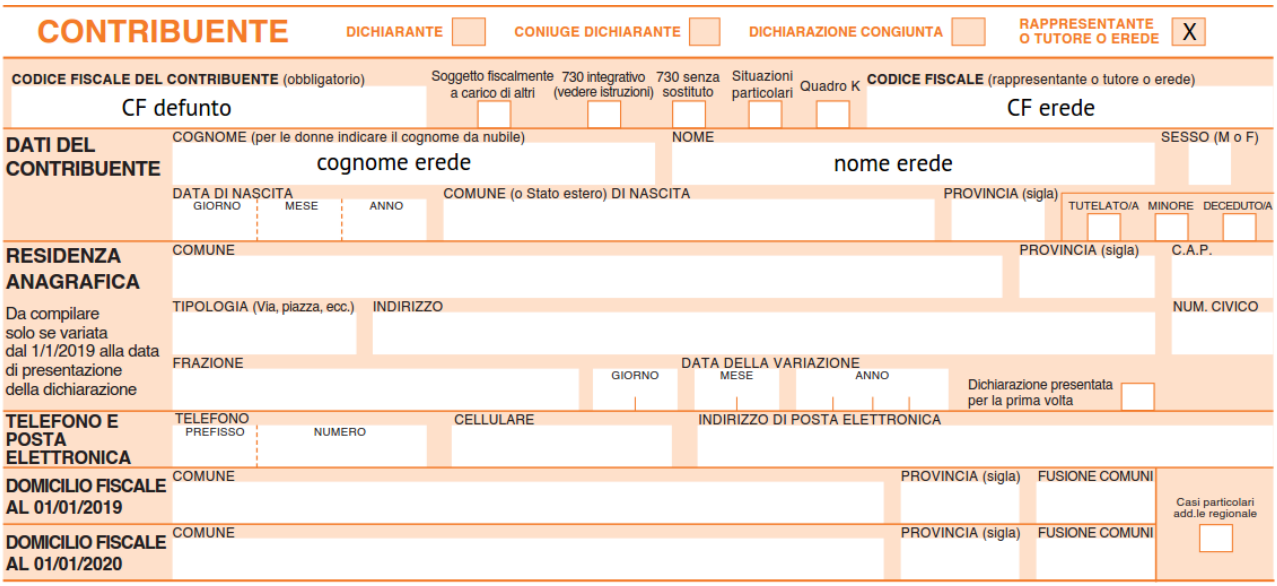
Nel modello riferito all'erede, quest'ultimo deve:

– barrare la casella "Rappresentante o tutore o erede";

– indicare nella casella "Codice fiscale del contribuente" il codice fiscale del soggetto deceduto;

– inserire il proprio codice fiscale nel campo "Codice fiscale (rappresentante o tutore o erede)".

In questo caso non va barrata la casella "*Dichiarante*", inoltre, in tale modello l'erede deve indicare unicamente i propri dati anagrafici e di residenza. Non deve essere compilato il campo "*Data della variazione*" e non deve essere barrata la casella "*Dichiarazione presentata per la prima volta*".


CONTRIBUENTE
DICHIARANTE
CONIUGE DICHIARANTE
DICHIARAZIONE CONGIUNTA
RAPPRESENTANTE O TUTORE O EREDE X
CODICE FISCALE DEL CONTRIBUENTE (obbligatorio)
CF defunto
Soggetto fiscalmente a carico di altri
730 integrativo (vedere istruzioni)
730 senza sostituto
Situazioni particolari
Quadro K
CODICE FISCALE (rappresentante o tutore o erede)
CF erede
DATI DEL CONTRIBUENTE
COGNOME (per le donne indicare il cognome da nubile)
cognome erede
NOME
nome erede
SESSO (M o F)
DATA DI NASCITA
GIORNO
MESE
ANNO
COMUNE (o Stato estero) DI NASCITA
PROVINCIA (sigla)
TUTELATO/A
MINORE
DECEDUTO/A
RESIDENZA ANAGRAFICA
Da compilare solo se variata dal 1/1/2019 alla data di presentazione della dichiarazione
COMUNE
PROVINCIA (sigla)
C.A.P.
TIPOLOGIA (Via, piazza, ecc.)
INDIRIZZO
NUM. CIVICO
FRAZIONE
DATA DELLA VARIAZIONE
GIORNO
MESE
ANNO
Dichiarazione presentata per la prima volta
TELEFONO E POSTA ELETTRONICA
TELEFONO
PREFISSO
NUMERO
CELLULARE
INDIRIZZO DI POSTA ELETTRONICA
DOMICILIO FISCALE AL 01/01/2019
COMUNE
PROVINCIA (sigla)
FUSIONE COMUNI
Casi particolari add.le regionale
DOMICILIO FISCALE AL 01/01/2020
COMUNE
PROVINCIA (sigla)
FUSIONE COMUNI

Le stesse istruzioni del modello dichiarativo indicano le modalità con le quali vengono eseguite le operazioni di conguaglio, richiamando le modalità previste nel caso di dichiarazione presentata in assenza di sostituto d'imposta, ma senza fare riferimento alla circostanza che trattasi di un modello 730 di un soggetto defunto. Da tale rappresentazione emerge che le operazioni di conguaglio di un modello 730 riferito a un soggetto defunto seguono lo stesso *iter* e quindi la seguente impostazione:

| Modello 730 con emersione di un debito | Modello 730 con emersione di un credito |
|---|---|
| 1) il Caf o professionsita trasmette il modello F24 in via telematica all'Agenzia delle entrate, o, in alternativa<br>2) entro il decimo giorno successivo antecedente alla scadenza del termine di pagamento, consegna il modello F24 compilato al contribuente, che effettua il versamento presso qualsiasi sportello di banche convenzionate, uffici postali o agenti della riscossione oppure, in via telematica, utilizzando i servizi *on line* dell'Agenzia delle entrate o del sistema bancario e postale | Il rimborso è eseguito direttamente dall'Amministrazione finanziaria. Se il contribuente ha fornito all'Agenzia delle entrate le coordinate del suo conto corrente bancario o postale (codice IBAN), il rimborso viene accreditato su quel conto. La richiesta di accredito può essere effettuata online tramite la specifica applicazione disponibile sul sito *internet* oppure presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle entrate |

Tuttavia, mentre per il caso della liquidazione a debito modello dichiarativo le istruzioni indicano gli adempimenti a carico dell'erede, nel caso di emersione di un credito non è chiaro il comportamento che lo stesso erede deve adottare. Tuttavia, a fronte della mancata indicazione di misure specifiche si ritiene che possano essere adottare le stesse modalità previste per il contribuente senza sostituto d'imposta.

> Si ricorda che in caso di debito emergente dalla dichiarazione del defunto, l'erede è tenuto al pagamento di quanto dovuto:
> - entro i termini ordinari, se il soggetto è deceduto entro il 29 febbraio 2020;
> - entro il 30 dicembre 2020, se il soggetto decede successivamente al 29 febbraio 2020.

## Le novità per i familiari fiscalmente a carico

I commi 252 e 253 dell'articolo 1, L. 205/2017 – c.d. Legge di Bilancio 2018 – ha modificato il comma 2 dell'articolo 12, Tuir, relativo alle condizioni per considerare un figlio fiscalmente a carico.

In particolare, a seguito delle modifiche il comma 2 del citato articolo 12, Tuir prevede che:

> *"Le detrazioni di cui ai commi 1 e 1-bis spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa Cattolica, non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a 24 anni il limite di reddito complessivo di cui al primo periodo è elevato a 4.000 euro".*

In altri termini, a partire dal 2019, la spettanza del carico di famiglia per i figli è subordinato alla sussistenza o meno di 2 distinti elementi, quali:

– l'età anagrafica del figlio;

– il reddito realizzato dallo stesso figlio.

I figli possono essere considerati fiscalmente a carico:

– fino a 24 anni, se presentano un reddito pari o inferiore a 4.000 euro;

– dopo i 24 anni, se presentano un reddito pari o inferiore a 2.840,51 euro.

> Si ricorda che la modifica in commento riguarda solamente i figli a carico, per gli altri soggetti (coniuge e altri familiari) il limite reddituale previsto per il 2018, continua a essere pari a 2.840,51 euro, a prescindere dall'età.

| Età del figlio | Reddito realizzato dal figlio | Spettanza del carico di famiglia |
|---|---|---|
| Anni 12 | 3.200 euro | Sì |
| Anni 14 | 4.100 euro | No, in quanto superiore a 4.000 euro |
| Anni 26 | 2.850 euro | No, in quanto superiore a 2.840,51 euro |
| Anni 27 | 2.300 euro | Sì |

La novità sostanziale di cui sopra riverbera i propri effetti anche nel modello dichiarativo. Nella parte del frontespizio e in particolare nella casella "*Soggetto fiscalmente a carico di altri*", è stata prevista la possibilità di inserire 2 codici, a seconda della condizione in cui si trova il contribuente soggetto a carico:

– codice 1: la casella deve essere compilata con il codice 1 dal contribuente con un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili;

– codice 2: la casella va compilata con il codice 2 se il contribuente è un figlio a carico, di età non superiore ai 24 anni che abbia un reddito complessivo uguale o inferiore a 4.000 euro, al lordo degli oneri deducibili.

Si ritiene che nel caso in cui il contribuente sia un figlio con un'età non superiore ai 24 anni e un reddito non superiore a 2.840,51 euro, sia comunque corretto indicare il codice 2.

Secondo quanto stabilito dall'articolo 12, Tuir, per stabilire se un figlio è fiscalmente o meno a carico è necessario considerare le soglie di reddito di cui sopra, al lordo degli oneri deducibili; non assumono alcuna rilevanza altre variabili quali ad esempio:

– la convivenza o meno con il genitore;

– la residenza del figlio in Italia o in altro Paese;

– la dedizione allo studio o al tirocinio gratuito;

– lo *status* fisico.

Al fine di stabilire la spettanza e l'ammontare della detrazione è la sussistenza congiunta del reddito lordo e l'età del figlio.

| Redditi da considerare per la verifica del limite di 2.840,51 euro o 4.000 euro | Redditi esclusi dal computo della soglia di 2.840,51 euro o 4.000 euro |
|---|---|
| • il reddito dei fabbricati assoggettato alla cedolare secca sulle locazioni (quadro B o quadro D per redditi da locazioni brevi);<br>• le retribuzioni corrisposte da enti e Organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari, missioni, Santa Sede, enti gestiti direttamente da essa ed enti centrali della Chiesa Cattolica;<br>• la quota esente dei redditi di lavoro dipendente prestato nelle zone di frontiera e in altri Paesi limitrofi in via | • i redditi esenti;<br>• i redditi assoggettati a tassazione separata (a meno che non si opti per la tassazione ordinaria);<br>• i redditi con ritenuta alla fonte a titolo d'imposta |

| | |
|---|---|
| continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto lavorativo da soggetti residenti nel territorio dello Stato;<br>• il reddito d'impresa o di lavoro autonomo assoggettato a imposta sostitutiva in applicazione del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011);<br>• il reddito d'impresa o di lavoro autonomo assoggettato a imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014) | |

Con riferimento al parametro dell'età anagrafica si ricorda che l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 34/E/2008, seppur con riferimento ad altra tematica (detrazione d'imposta per i canoni di locazione di inquilini di cui all'articolo 16, comma 1-*ter*, Tuir), ha stabilito che il requisito dell'età è soddisfatto anche qualora ricorra solo per una parte del periodo d'imposta. In particolare, l'Agenzia delle entrate ricorda che "*...relativamente al requisito dell'età del conduttore, ...si ritiene che il requisito dell'età sia soddisfatto qualora ricorra anche per una parte del periodo d'imposta in cui si intende fruire della detrazione*".

Il medesimo principio è stato confermato con riferimento alla detrazione spettante per attività sportive praticate dai ragazzi (di età compresa tra i 5 e i 18 anni), nella medesima circolare n. 34/E/2008, quesito 14.1. In tale sede è stato chiarito quanto segue:

> *"D. Ai fini della detrazione delle spese sostenute per l'iscrizione e l'abbonamento ad associazioni sportive dilettantistiche, palestre, piscine ed altre strutture sportive, è corretto considerare gli importi pagati prima che il ragazzo abbia compiuto gli anni 18, anche se nel corso dell'anno viene raggiunta la suddetta età?*
>
> *R. Con riferimento al requisito dell'età, in considerazione del principio di unità del periodo d'imposta, si ritiene, pur in assenza di una specificazione normativa, che lo stesso ricorra purché sussista anche per una sola parte del periodo d'imposta".*

| Compimento dell'età anagrafica di anni 24 | Anno di nascita | Ammontare del reddito conseguito | Spettanza del carico di famiglia |
|---|---|---|---|
| Nel corso del 2019 | 1995 | 3.200 euro | Sì, per parte dell'anno 2019 ha avuto rispettivamente: 23 e 24 anni |
| Nel corso del 2018 | 1994 | 3.200 euro | No, in quanto il reddito conseguito dal figlio eccede 2.840,51 euro |

## ESEMPIO

I coniugi Rossi hanno un figlio, Mario, che ha compiuto 25 anni il giorno 14 Dicembre 2019. Il figlio Mario Rossi nell'anno 2019 ha percepito un reddito pari a 3.200 euro.

Per il periodo d'imposta 2019 il figlio non può essere considerato fiscalmente a carico dei genitori per l'intero anno in quanto:

– compie il 25° anno di età nel periodo d'imposta considerato;

– presenta un reddito complessivo superiore a 2.840,51 euro.

## SCHEDA DI SINTESI

I commi 1, 2 e 3 dell'articolo 10, D.L. 34/2019, modificando l'articolo 14, D.L. 63/2013, avevano introdotto la possibilità di ottenere uno sconto sul corrispettivo dovuto per gli interventi di riqualifica energetica e per gli interventi antisismici, in luogo della maturazione della detrazione fiscale.

Sotto il profilo normativo, le modifiche normative riguardanti la possibilità di cedere le detrazioni fiscali derivanti dall'esecuzione di interventi sugli immobili sono rispettivamente:
- il comma 70 dell'articolo 1, L. 160/2019, con il quale viene sostituito integralmente l'articolo 14, D.L. 63/2013, riguardante gli interventi di riqualifica energetica;
- il comma 176 dell'articolo 1 della L. 160/2019, con il quale viene abrogato il contenuto dei commi 2, 3 e 3-*ter* dell'articolo 10, D.L. 34/2019.

Dal 1° gennaio 2020, per effetto delle già citate diposizioni normative, quali i commi 70 e 176 dell'articolo 1, L. 160/2019, si realizza la seguente situazione:
- è stata soppressa, con l'abrogazione del comma 2 dell'articolo 10, D.L. 34/2019, la facoltà di applicare lo sconto in fattura per gli interventi antisismici, di cui all'articolo 16, D.L. 63/2013;
- rimane in vigore la possibilità di applicare lo sconto in fattura per gli interventi di riqualificazione energetica, limitatamente agli interventi di ristrutturazione importante di primo livello di cui al D.M. 26 giugno 2015, per le parti comuni degli edifici condominiali, con un importo dei lavori pari o superiore a 200.000 euro (è sostituito il comma 3.1 dell'articolo 14, D.L. 63/2013 dal comma 70 dell'articolo 1, Legge di Bilancio 2020).

Lo "sconto" operato dal fornitore in fattura è oggetto di recupero sotto forma di credito d'imposta che segue le seguenti caratteristiche:
1. può essere utilizzato solo in compensazione;

2. è utilizzabile a decorrere dal giorno 10 del mese successivo a quello in cui è effettuata la comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate;
3. il recupero in 5 rate annuali di pari importo;
4. la compensazione avviene mediante il modello F24 presentato esclusivamente in via telematica (non si applicano i limiti di compensazione previsti dall'articolo 34, L. 388/2000 e dall'articolo 1, comma 53, L. 244/2007).

## La circolare tributaria n. 20/2020

# La responsabilità del contribuente sui comportamenti dei consulenti

di Gianfranco Antico – pubblicista

### Quadro normativo di riferimento

Il quadro normativo di riferimento in cui si muove la questione che intendiamo affrontare, cioè la responsabilità del contribuente sui comportamenti dei consulenti, è il D.Lgs. 472/1997.

| D.Lgs. 472/1997 | |
|---|---|
| Articolo 2, comma 2 | "*la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*" |
| Articolo 5, comma 1, 3 e 4 | - "*nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave*"<br>- "*la colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale a obblighi di versamento del tributo*"<br>- "*è dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta a ostacolare l'attività amministrativa di accertamento*" |
| Articolo 6, comma 3 | "*il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi*" |

A sua volta, l'articolo 1, L. 423/1995, nella versione ultima, in vigore dal 22 ottobre 2015, come modificato dall'articolo 6, D.Lgs. 159/2015, prevede la sospensione della riscossione delle sanzioni pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento, nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, in dipendenza del loro mandato professionale.

| Sospensione *ex* L. 423/1995 | |
|---|---|
| La sospensione è disposta | dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente o del sostituto d'imposta, che provvede su istanza degli stessi, da presentare unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all'Autorità giudiziaria o a un ufficiale di polizia giudiziaria e sempre che il contribuente dimostri di aver provvisto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente |
| Giudizio penale concluso con un provvedimento definitivo di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti | l'ufficio annulla le sanzioni a carico del contribuente e provvede a irrogarle a carico del professionista, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, D.Lgs. 472/1997 |
| Giudizio penale concluso con un provvedimento definitivo di non luogo a procedere, ai sensi dell'articolo 425, c.p.p.[1] ovvero con un provvedimento definitivo di non doversi procedere[2] | la sospensione delle sanzioni non perde efficacia se il contribuente dimostra di aver promosso azione civile entro 3 mesi dal deposito del provvedimento, fornendone prova all'ufficio. In tale ipotesi, se il giudizio civile si conclude con un provvedimento definitivo di condanna, l'ufficio annulla le sanzioni a carico del contribuente e provvede all'irrogazione a carico del professionista, sempre ai sensi dell'articolo 17, comma 3, D.Lgs. 472/1997 |
| L'ufficio revoca la sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente | nell'ipotesi in cui il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di assoluzione ovvero, nei casi di cui il contribuente non promuove l'azione civile nei confronti del professionista o, laddove promossa, il giudizio civile si conclude con un provvedimento definitivo di rigetto |

I termini di prescrizione e di decadenza previsti per l'irrogazione delle sanzioni e per la loro riscossione sono sospesi fino al 31 dicembre dell'anno successivo alla data in cui è divenuto definitivo il provvedimento che conclude il giudizio penale a carico del professionista o il giudizio civile promosso nei suoi confronti. La parte che vi ha interesse ne dà notizia all'ufficio entro 60 giorni dalla suddetta data.

In presenza dei presupposti previsti dal comma 1, articolo 1, L. 423/1995, nei confronti dei contribuenti e dei sostituti d'imposta per i quali sussistono comprovate difficoltà di ordine economico, l'ufficio può disporre la sospensione della riscossione del tributo il cui versamento risulta omesso, ritardato o insufficiente e dei relativi interessi per i 2 anni successivi alla scadenza del pagamento, nonché, alla fine del biennio, la dilazione in 10 rate dello stesso carico. La sospensione e la rateazione sono disposte previo rilascio di apposita garanzia nelle forme di cui all'articolo 38-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972, e di

[1] Per motivi di natura processuale o per intervenuta estinzione del reato.
[2] Ai sensi dell'articolo 529, c.p.p..

durata corrispondente al periodo dell'agevolazione concessa. Sono dovuti gli interessi indicati dall'articolo 21, D.P.R. 602/1973.

| Cassazione, sentenza n. 26848/2007 | |
|---|---|
| Il principio espresso | la disciplina sanzionatoria esonera da responsabilità il contribuente che abbia omesso il pagamento del tributo per fatto esclusivamente imputabile al terzo, all'uopo denunciato all'Autorità giudiziaria, non rilevando gli ulteriori elementi richiesti dall'articolo 1, L. 423/1995 in tema di sospensione del ruolo. Ciò posto, osserva la Corte, "*il chiaro tenore della disposizione e la sua collocazione (nel testo normativo contenente lo statuto generale delle sanzioni amministrative in campo tributario) inducono a ritenere che, nella prospettiva della norma, la non punibilità del contribuente, in sede contenziosa, presupponga esclusivamente la convincente dimostrazione del fatto che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile esclusivamente a terzi e denunciato all'autorità giudiziaria, indipendentemente dalla ricorrenza delle ulteriori condizioni previste dalla L. 423/1995, articolo 1, per la sospensione del ruolo a carico del contribuente e la sua commutazione in capo al professionista responsabile della violazione*". L'articolo 6, comma 3, D.Lgs. 472/1997 contempla, dunque, secondo la Suprema Corte, una disciplina autonoma e autosufficiente, che non va integrata con quella di cui all'articolo unico della L. 423/1995, che è norma che opera sul diverso piano della riscossione e della commutazione del ruolo in capo al professionista responsabile. Del resto, già con riferimento alla situazione normativa precedente al D.Lgs. 472/1997, la Corte ha avuto modo di puntualizzare (cfr. Cassazione, sentenza n. 17578/2002) che, in sede contenziosa, "*il contribuente, in presenza di condotta penalmente illecita del professionista, va esente da responsabilità per le sanzioni, indipendentemente dal rispetto degli adempimenti procedurali e alle altre condizioni previste dalla legge medesima*". |

## La sentenza della Cassazione n. 5661/2020

Nel caso oggetto di esame da parte della Corte di Cassazione con la sentenza n. 5661/2020, l'Agenzia delle entrate censura, per quel che ci interessa in questa sede, la violazione e falsa applicazione degli articoli 5 e 6, D.Lgs. 472/1997 e degli articoli 1, 5 e 9, D.Lgs. 471/1997, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per avere la CTR ritenuto inapplicabili le sanzioni in quanto la società aveva provato di aver sporto querela contro il professionista infedele.

Secondo la ricorrente, il giudice di appello avrebbe erroneamente valorizzato una denuncia sporta solo nell'anno 2010 e non avrebbe tenuto conto dell'ormai consolidato orientamento della Corte di Cassazione, secondo cui ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 472/1997:

> *"la violazione delle norme tributarie suscettibile di sanzione da parte della legge richiede che il comportamento addebitato sia posto in essere con dolo o anche con colpa; il contribuente a cui venga contestata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e l'omessa tenuta delle scritture*

> *obbligatorie non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di avere incaricato un professionista delle relative adempienze, dovendo egli altresì allegare e dimostrare, al fine di escludere ogni profilo di negligenza, di avere svolto atti diretti a controllare la loro effettiva esecuzione, prova nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento"* (Cassazione, ordinanza n. 12473/2010).

Inoltre, la ricorrente censura la violazione e falsa applicazione dell'articolo 1, L. 423/1995 e dell'articolo 6, D.Lgs. 472/1997, per non avere la CTR considerato che l'intervenuta denuncia della società contro il commercialista infedele poteva rilevare solo nei limiti ivi previsti.

| **Cassazione, sentenza n. 5661/2020** | |
|---|---|
| Il principio espresso | per gli Ermellini, "*in tema di sanzioni per le violazioni di disposizioni tributarie, la prova dell'assenza di colpa grava, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, sul contribuente, il quale, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato della relativa trasmissione telematica ove non dimostri di aver vigilato su quest'ultimo*" (Cassazione, sentenza n. 6930/2017)[3] |

Secondo la Corte, gli stessi principi risultano applicabili al caso in esame:

> *"in cui la società contribuente non ha dimostrato il comportamento fraudolento del commercialista, né di aver assolto al proprio dovere di vigilanza, ma solo di aver presentato denuncia, per altro alcuni anni dopo".*

E lo stesso articolo 1, L. 423/1995 grava il contribuente dell'onere della prova di aver fornito al professionista incaricato, denunziato all'Autorità giudiziaria, la provvista di quanto dovuto all'Erario e di avere vigilato sul puntuale adempimento del mandato (Cassazione, ordinanza n. 24535/2017)[4].

## La questione: resta sanzionato il contribuente che non vigila sul proprio consulente

Sul punto, la Corte a SS.UU. – sentenza n. 20930/2009 –, àncora il giudizio di colpevolezza a parametri normativi estranei al dato puramente psicologico, limitando l'indagine sull'elemento oggettivo dell'illecito:

[3] In senso confermativo Cassazione, ordinanza n. 19422/2018, che per una fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato della relativa trasmissione telematica, ha affermato che il contribuente deve dimostrare di aver vigilato sullo stesso; mentre nel caso di specie tale onere probatorio non risulta assolto, essendosi limitato il contribuente a presentare una denuncia nei confronti del commercialista, senza neppure allegare le modalità con le quali avrebbe celato il proprio comportamento fraudolento.

[4] Secondo cui l'articolo 1, L. 423/1995 va interpretato – al fine di evitare ingiustificate disparità di trattamento e in coerenza con quanto previsto dal sopravvenuto articolo 6, D.Lgs. 472/1997 - nel senso che non solo in fase di riscossione ma anche in sede contenziosa la non punibilità del contribuente possa essere dimostrata, per altro non occorrendo il rispetto degli ulteriori adempimenti procedurali previsti dalla citata L. 423/1995, quali l'istanza di sospensione da parte del contribuente con allegazione della denuncia del reato all'autorità giudiziaria.

> *"con la conseguenza che, una volta integrata e provata dall'autorità amministrativa la fattispecie tipica dell'illecito, grava sul trasgressore, in virtù della presunzione di colpa posta dall'articolo 3, L. 689/1981, l'onere di provare di aver agito in assenza di colpevolezza".*

Resta fermo che la prova da parte dell'ufficio:

> *"può essere offerta anche mediante presunzioni semplici, che, nel caso di illecito omissivo, pongono a carico dell'intimato l'onere di fornire la prova di aver tenuto la condotta attiva richiesta, ovvero della sussistenza di elementi tali da rendere inesigibile tale condotta".*

Di recente, con la sentenza n. 6930/2017, peraltro richiamata, come abbiamo visto, dalla sentenza da cui abbiamo preso le mosse, la Corte di Cassazione ha ritenuto non configurabile l'ipotesi codificata dal comma 3, articolo 6, D.Lgs. 472/1997, che libera il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi, nell'ipotesi di omissione di tutte le attività dichiarative, prodromiche e funzionali all'omesso versamento del tributo, fermo restando che il contribuente non ha provato l'assenza di colpevolezza, non emergendo, fra l'altro, che egli abbia vigilato sul corretto adempimento dell'incarico affidato al professionista.

| **Cassazione, sentenza n. 6930/2017** | | |
|---|---|---|
| In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie | ➡ | "*occorre che l'azione od omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza, e la prova dell'assenza di colpa grava sul contribuente (tra varie, Cassazione n. 11433/2015). Spetta dunque all'ufficio provare, anche mediante presunzioni semplici, i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria vantata; spetta all'opponente che voglia andare esente da responsabilità dimostrare di aver agito in assenza di colpevolezza (Cassazione n. 20930/2009). È espressione di queste regole l'articolo 5, D.Lgs. 472/1997, a norma del quale nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*" |
| Nel caso in esame | ➡ | "*pacifici sono i fatti costitutivi della pretesa sanzionatoria, dati dall'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali per diversi anni e dall'omissione degli ulteriori adempimenti contabili di cui dà conto la narrativa della sentenza impugnata. Di contro, anzitutto non è configurabile l'ipotesi codificata dal comma 3, articolo 6, D.Lgs. 472/1997, giacché non si discute del mero omesso pagamento del tributo, sebbene dell'omissione di tutte le attività dichiarative a esso prodromiche e funzionali. Inoltre, il contribuente non ha provato la mancanza della propria colpevolezza, non emerge che egli abbia vigilato sul corretto adempimento dell'incarico affidato; anzi, la reiterazione per più anni degli inadempimenti evidenzia l'omissione di qualunque riscontro in ordine allo svolgimento delle attività da espletare*" |
| Conclusioni | ➡ | non è configurabile la causa di non punibilità prevista dal comma 3, articolo 6, D.Lgs. 472/1997, in quanto qui non è in discussione il mancato versamento dei tributi ma |

| | | |
|---|---|---|
| | | l'omissione di tutto l'impianto contabile, comprese le dichiarazioni, e per parecchi anni. Ed è proprio quest'ultimo aspetto che consente ai massimi giudici di contestare la mancata vigilanza. |

In senso sostanzialmente conforme la sentenza della Cassazione n. 6790/2017, che richiamando precedenti pronunciamenti (Cassazione n. 25580/2015 e n. 11832/2016) ha chiarito che:

> *"in tema di dichiarazione dei redditi, il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento a un commercialista del mandato a trasmettere in via telematica la dichiarazione alla competente Agenzia delle entrate, essendo tenuto a vigilare affinchè tale mandato sia puntualmente adempiuto, sicchè la sua responsabilità è esclusa solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento".*

In pratica, così come peraltro già affermato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 23601/2012, la norma richiamata presuppone esclusivamente la convincente dimostrazione del fatto che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile unicamente al professionista denunciato all'Autorità giudiziaria.

Appare, ancora, particolarmente interessante l'ordinanza della Cassazione – n. 11832/2016 – dove gli Ermellini, dopo aver confermato che:

> *"gli obblighi tributari relativi alla presentazione della dichiarazione dei redditi e alla tenuta delle scritture non possono considerarsi assolti da parte del contribuente con il mero affidamento delle relative incombenze a un professionista, richiedendosi altresì anche un'attività di controllo e di vigilanza sulla loro effettiva esecuzione, nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento dell'incarico ricevuto (Cassazione n. 12472/10; n. 27712/2013)", hanno affermato che "l'affidamento a un commercialista del mandato a trasmettere per via telematica la dichiarazione alla competente Agenzia delle entrate non esonera il soggetto obbligato alla dichiarazione fiscale a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto. Pertanto, rilevando ai fini dell'irrogazione delle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie la coscienza e volontà, il contribuente ha l'obbligo di presentare correttamente e fedelmente la dichiarazione, di redigerla in modo fedele e di fare i versamenti dovuti in base a essa e quando si rivolga a un intermediario abilitato per la compilazione e la trasmissione – ovvero per la sola trasmissione – telematica del modello, è suo preciso obbligo quello di far sì che la dichiarazione sia correttamente e fedelmente compilata e tempestivamente presentata – cfr. Cassazione n. 13068/2011 e n. 27712/2013".*

| Cassazione, ordinanza n. 24535/2017 | | |
|---|---|---|
| La censura | ➡ | investe la violazione e falsa applicazione dell'articolo 1, L. 423/1995 e dell'articolo 6, D.Lgs. 472/1997. In particolare, "*censurano la sentenza della CTR laddove ha ritenuto applicabili le sanzioni, per quanto fosse evidente dagli atti che la responsabilità per l'omessa dichiarazione fosse addebitabile esclusivamente al consulente che seguiva la società per le pratiche fiscali e per quanto, appreso del comportamento di quest'ultimo, i ricorrenti nel 2006 avessero provveduto a inoltrare denuncia penale per truffa nei suoi confronti – da cui l'insorgenza di procedimento penale a suo carico – e a citarlo in sede civile per il risarcimento dei danni*" |
| Inapplicabilità delle 2 cause di non punibilità invocate | ➡ | secondo i massimi giudici, per quanto la L. 423/1995 si riferisca espressamente alla fase della riscossione, "*la giurisprudenza di questa Corte ne ha dato una interpretazione secondo cui nulla osta, in realtà, a che anche in sede contenziosa la non punibilità del contribuente possa essere dimostrata attraverso la prova che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile esclusivamente al professionista e denunciato all'autorità giudiziaria, indipendentemente dalla ricorrenza delle ulteriori condizioni procedurali previste (istanza del contribuente con allegazione della denuncia del reato all'autorità giudiziaria) e la sua commutazione in capo al professionista responsabile della violazione (giudicato penale a carico del professionista). (Cassazione n. 26850/2007)*" |
| Il richiamo alla pronuncia n. 14026/2009 | ➡ | secondo cui la prova della fondatezza delle condizioni che escludono la punibilità anche in sede contenziosa (e, quindi, del fatto illecito del professionista) richiede comunque che "*sussistano le condizioni della qualifica soggettiva del terzo responsabile indicata dalla L. 423/1995 e che il contribuente abbia comunque fornito la provvista per il pagamento di quanto dovuto all'Erario*". In altri termini, "*la norma richiede che, ai fini della operatività della causa di non punibilità anche in una fase diversa da quella della riscossione, sussistano pur sempre i presupposti da essa previsti tra cui, in particolare, la prova che il contribuente avesse fornito la provvista al professionista*" |
| Insussistenza dei presupposti per l'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'articolo 6, D.Lgs. 472/1997 | ➡ | "*in relazione ai casi di omesso pagamento del tributo da omessa dichiarazione, quale quello che - come emerge dal ricorso - ricorre nella specie, va rilevato che la giurisprudenza costante ha statuito che il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento a un commercialista del mandato a trasmettere in via telematica la dichiarazione alla competente Agenzia delle entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto, sicché la sua responsabilità è esclusa solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento (ordinanza n. 11832/2016)*". La stessa ordinanza n. 12473/2010 ha affermato che "*gli obblighi tributari relativi alla presentazione della dichiarazione dei redditi e alla tenuta delle scritture non possono considerarsi assolti da parte del contribuente con il mero affidamento delle relative incombenze a un professionista, richiedendosi altresì anche un'attività di controllo e di vigilanza sulla loro effettiva esecuzione, nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento dell'incarico ricevuto*" |

## SCHEDA DI SINTESI

Il quadro normativo di riferimento in cui si muove la questione che intendiamo affrontare, cioè la responsabilità del contribuente sui comportamenti dei consulenti, è il D.Lgs. 472/1997.

L'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 472/1997 prevede che "*la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*".

L'articolo 5, commi 1, 3 e 4, D.Lgs. 472/1997, dispone che "*nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave*"; "*la colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale a obblighi di versamento del tributo*"; "*è dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta a ostacolare l'attività amministrativa di accertamento*".

L'articolo 6, comma 3, D.Lgs. 472/1997, afferma che "*il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi*".

A sua volta, l'articolo 1, L. 423/1995, nella versione ultima, in vigore dal 22 ottobre 2015, come modificato dall'articolo 6, D.Lgs. 159/2015, prevede la sospensione della riscossione delle sanzioni pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento, nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, in dipendenza del loro mandato professionale.

Carrellata giurisprudenziale che prende le mosse dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 5661/2020, secondo cui "*in tema di sanzioni per le violazioni di disposizioni tributarie, la prova dell'assenza di colpa grava, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, sul contribuente, il quale, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato della relativa trasmissione telematica ove non dimostri di aver vigilato su quest'ultimo*".

## La circolare tributaria n. 20/2020

# Obbligo di pubblicità delle erogazioni pubbliche ricevute

di Augusto Gilioli - dottore commercialista e revisore legale

### Premessa

La disciplina sulla trasparenza delle erogazioni pubbliche, introdotta dalla L. 124/2017, ha subito numerose e importanti modifiche, fino a giungere alla versione attuale per effetto dell'importante intervento di *restyling* operato dal D.L. 34/2019 (Decreto Crescita), convertito con la L. 58/2019.

In vista delle scadenze previste per l'anno 2019, con il presente lavoro ci si propone di fornire un quadro il più possibile esaustivo sulla materia.

Al momento dell'entrata in vigore delle novità normative, gli obblighi in materia di trasparenza delle erogazioni pubbliche numerose erano le difficoltà interpretative delle relative disposizioni. Proprio in ragione di queste difficoltà, il citato decreto è intervenuto e ha apportato importanti modifiche e chiarimenti, al fine di consentire ai soggetti coinvolti, di adempiere correttamente ed entro i termini previsti. Tuttavia, ancora oggi sono diversi gli aspetti che necessiterebbero di un intervento chiarificatore oltre che di una auspicabile semplificazione.

Il Decreto Crescita è intervenuto direttamente sul testo della L. 124/2017, riscrivendo i commi da 125 a 129, e introducendo modifiche sostanziali, sotto il profilo dell'ambito soggettivo e oggettivo, di carattere sistematico e di coordinamento formale.

Su questo argomento, le uniche indicazioni ufficiali sono quelle contenute:

– nel parere n. 1449/2018 del Consiglio di Stato, datato 1° giugno 2018;

– nella circolare n. 2/2019 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese.

Sulla materia in esame sono intervenuti anche Assonime, con la circolare n. 5/2019 e il Cndec con il documento intitolato "*L'informativa dei contributi da P.A. o soggetti a queste equiparati*" datato marzo 2019.

### Ambito soggettivo - I soggetti erogatori

La normativa in vigore fa espresso riferimento alle P.A. di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001, introducendo in questo modo un perimetro decisamente più preciso e delineato rispetto alla versione previgente che faceva genericamente riferimento alle P.A..

Si ricorda che l'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001, qualifica P.A. tutte le Amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e Amministrazioni dello Stato a ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le CCIAA e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le Amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle P.A. (Aran) e le Agenzie di cui al D.Lgs. 300/1999 (le c.d. Agenzie fiscali).

Pur lasciando inalterato il richiamo alle erogazioni effettuate dai soggetti di cui all'articolo 2-*bis*, D.Lgs. 33/2013, il Decreto Crescita ha soppresso il richiamo alle società controllate, di diritto o di fatto, direttamente o indirettamente da P.A., comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati. Quest'ultima modifica è estremamente importante, in quanto elimina una delle maggiori difficoltà incontrate dagli operatori nella fase di applicazione pratica dei nuovi adempimenti. L'individuazione delle società controllate direttamente, indirettamente o anche di fatto da una P.A., si era infatti rivelata operativamente estremamente complessa se non addirittura impossibile. Si ritiene, pertanto, che non vanno più tenute in considerazione le indicazioni fornite su questo punto da Assonime che nel tentativo di fornire uno strumento interpretativo per l'individuazione dei soggetti a partecipazione pubblica richiamavano sia l'elenco dei soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo dello *split payment*, pubblicato annualmente sul sito del Mef sia la banca dati unitaria delle partecipazioni pubbliche istituita presso il Dipartimento del Tesoro.

Si segnala, per completezza, che parte della dottrina ritiene che anche la versione attuale della norma imponga di indicare i contributi e i vantaggi ricevuti dalle società a controllo pubblico come definite dall'articolo 2, comma 1, lettera m), D.Lgs. 175/2016.

Ad avviso di chi scrive, mantengono invece validità le indicazioni dell'Associazione sulla base delle quali sarebbero da escludere le erogazioni provenienti da "Fondi interprofessionali" a supporto delle attività di formazione finanziata rivolte ai lavoratori delle imprese. Tali erogazioni, nonostante l'Autorità nazionale anticorruzione (Anac) includa i "Fondi interprofessionali" tra i soggetti che devono adottare misure di prevenzione della corruzione e applicare il regime di trasparenza previsto per gli enti di diritto privato di cui all'articolo 2-*bis*, comma 3, D.Lgs. 33/2013, non sono ad avviso di Assonime da monitorare in quanto il finanziamento di questi soggetti non avviene con fondi pubblici ma con i contributi versati dalle stesse imprese beneficiarie.

## Ambito soggettivo – Le imprese destinatarie

Premesso che ci occuperemo in questo contributo solo delle imprese, i soggetti tenuti agli obblighi di trasparenza in materia di aiuti pubblici sono gli enti non commerciali, le cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri e i soggetti tenuti all'obbligo di iscrizione nel Registro Imprese. Per le imprese gli obblighi di pubblicazione sono dettagliati nel nuovo comma 125-*bis*, L. 124/2017 che distingue tra imprese tenute alla redazione della Nota integrativa del bilancio di esercizio e quelle che non sono assoggettate al medesimo obbligo. Rispetto alla versione originaria il perimetro di applicazione della norma risulta pertanto notevolmente ampliato. Infatti, le modifiche introdotte dal Decreto Crescita oltre a confermare l'applicabilità della norma alle società che redigono il bilancio in forma estesa, chiariscono definitivamente che i nuovi obblighi si applicano anche alle società tenute alla redazione di tale documento in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-*bis*, cod. civ., e a quelle che redigono il bilancio ai sensi dell'articolo 2435-*ter*, cod. civ. (microimprese) che come noto non sono tenute alla predisposizione della Nota integrativa. Questi soggetti, già in precedenza a parere del Cndcec, avrebbero dovuto prudentemente adempiere all'obbligo indicando le erogazioni pubbliche ricevute nelle informazioni in calce allo Stato patrimoniale, unitamente alle indicazioni inerenti alle richieste di cui all'articolo 2427, comma 1, numeri 9 e 19. Soluzione che indirettamente appariva confermata anche dalla tassonomia Xbrl.

Le modifiche introdotte dal Decreto Crescita includono tra i soggetti obbligati all'adempimento pubblicitario anche le imprese non tenute alla redazione della Nota integrativa, con conseguente allargamento dell'ambito soggettivo anche alle imprese individuali e alle società di persone. Una lettura letterale parrebbe includere anche i soggetti in contabilità semplificata o in regime dei minimi e/o forfetario.

Per le società tenute alla redazione del bilancio in forma ordinaria, il termine per l'adempimento coincide con quello previsto per l'approvazione del bilancio annuale. Con riferimento al bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, l'articolo 106, D.L. 18/2020, convertito con L. 27/2020, stabilisce la possibilità di convocare l'assemblea di approvazione del bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale a prescindere dalle previsioni civilistiche e statutarie e senza darne alcuna motivazione nella relazione di gestione o nella Nota integrativa. Nel bilancio dell'anno 2019 che deve essere predisposto con utilizzo della tassonomia XBRL PCI 2018-11-04, è possibile assolvere agli obblighi in trattazione con utilizzo dello specifico campo testuale o, in alternativa, utilizzando uno dei campi testuali generici disponibili nel tracciato della Nota integrativa in forma ordinaria (ad esempio nelle "altre informazioni").

Tutte le imprese non tenute alla redazione del bilancio in forma ordinaria, devono assolvere gli obblighi informativi entro il 30 giugno di ogni anno, a mezzo pubblicazione delle informazioni *"sul proprio sito internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza"*. La Relazione illustrativa tecnica al D.L. 34/2019, consentirebbe a questi soggetti, in alternativa alla pubblicazione sul sito *internet*, di assolvere l'obbligo redigendo volontariamente la Nota integrativa e allegandola al proprio bilancio di esercizio. Tale previsione non ha tuttavia mai trovato nessuna conferma ufficiale. Al contrario, Il Mise, ha fornito indicazioni sulla base delle quali, l'esposizione degli aiuti in Nota integrativa, per i soggetti non tenuti alla redazione di tale documento per obbligo di legge, non sarebbe sufficiente ad assolvere gli obblighi pubblicitari. Pertanto, per questi soggetti, appare consigliabile provvedere alla indicazione degli aiuti ricevuti sui siti *internet* aziendali o delle loro associazioni di categoria.

Secondo una parte della dottrina, il sito *internet* delle associazioni di categoria sarebbe utilizzabile solo nel caso in cui l'impresa non disponga di un proprio sito.

Le imprese che hanno ricevuto aiuti di Stato e aiuti *de minimis* soggetti all'obbligo di pubblicazione nel *"Registro nazionale degli aiuti di Stato*" di cui all'articolo 52, L. 234/2012, possono adempiere agli obblighi pubblicitari previsti dalla norma, semplicemente indicando in Nota integrativa (o sul sito *internet*) l'esistenza di tali aiuti, senza il bisogno di fornire informazioni dettagliate.

## Ambito soggettivo – I gruppi di imprese

Il comma 128 prevede che:

> *"Ove i soggetti beneficiari siano controllati di diritto o di fatto dalla stessa persona fisica o giuridica ovvero dagli stessi gruppi di persone fisiche o giuridiche, vengono altresì pubblicati i dati consolidati di gruppo".*

Il riferimento al bilancio deve pertanto intendersi comprensivo sia del bilancio d'esercizio sia del consolidato. Le singole società facenti parte del gruppo provvederanno a esporre:

– nel loro bilancio le informazioni circa le erogazioni dalle stesse ricevute;

– le medesime informazioni, con riferimento a tutte le società del gruppo nel bilancio consolidato.

Come meglio evidenziato nel prosieguo, gli aiuti non devono essere esposti, qualora l'importo ricevuto nel corso dell'anno sia di ammontare inferiore a 10.000 euro. Per le società parte di un gruppo, potrebbe verificarsi che l'obbligo non sussista per la predisposizione del proprio bilancio d'esercizio (in quanto i contributi sono complessivamente inferiori al limite) ma sussista per il bilancio consolidato (per effetto della sommatoria dei dati delle società in fase di consolidamento).

Una interpretazione letterale del comma 128 potrebbe fare sorgere dubbi circa il novero dei soggetti tenuti a fornire le informazioni dei dati consolidati di gruppo. La norma impone l'obbligo di fornire tali informazioni ai *"soggetti beneficiari … controllati di diritto o di fatto dalla stessa persona fisica o giuridica ovvero dagli stessi gruppi di persone fisiche o giuridiche"*. Il riferimento alle società controllate dalla stessa persona fisica e/o dagli stessi gruppi di persone fisiche, potrebbe far presumere che le informazioni consolidate debbano essere fornite anche al di fuori dei casi in cui sia obbligatoria la predisposizione del bilancio consolidato di gruppo. Appare però improbabile ipotizzare una nuova ipotesi di obbligo di "consolidamento" non prevista in modo esplicito dalla norma. Non potrebbe invero escludersi l'obbligo per le società parte di questi "particolari" gruppi di indicare nella propria Nota integrativa sia le informazioni relative agli aiuti dalle stesse ricevuti che quelle relative agli aiuti ricevuti dalle altre società del gruppo. A parere di chi scrive, i dati consolidati di gruppo devono essere forniti solamente dai soggetti tenuti alla redazione del bilancio consolidato, ma risulta evidente che al fine di chiarire questo, come altri dubbi, sia auspicabile un intervento normativo per assicurare la concreta e corretta attuazione della disciplina.

## Ambito oggettivo – Quali aiuti di Stato vanno pubblicizzati

Oggetto dell'obbligo pubblicitario sono le sovvenzioni, i "*sussidi, i vantaggi, i contributi o gli aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente erogati nell'esercizio precedente*".

È ormai pacifico che sono escluse dall'ambito oggettivo le prestazioni a carattere sinallagmantico, effettuate dalle imprese nei confronti delle P.A., in quanto ora sono oggetto di pubblicità informativa solamente le erogazioni prive di natura corrispettiva e/o retributiva.

Con la locuzione "effettivamente erogati" il Legislatore si è definitivamente espresso anche circa il criterio di "cassa" per la quantificazione delle erogazioni da indicare in Nota integrativa. Il Cndcec consiglia in ogni caso di effettuare ed esporre la riconciliazione tra le somme esposte a fini dell'adempimento e gli importi inclusi in bilancio. È evidente che l'utilizzo del criterio di "cassa" rende ancora più difficoltoso il nuovo adempimento per le imprese che fondano invece la contabilità aziendale sul criterio della competenza economica. Assonime, ritiene possibile indicare le erogazioni ricevute con il criterio di competenza a condizione che in Nota integrativa sia esplicitamente specificato che si è utilizzato tale criterio di quantificazione.

Numerosi dubbi emergono nel momento in cui si entra nel merito delle tipologie di contributi da indicare in Nota integrativa.

Sul versante concettuale appare abbastanza semplice l'individuazione delle "*sovvenzioni, dei sussidi e dei contributi*", anche se la loro materiale individuazione non è facile, dato che raramente le aziende effettuano un monitoraggio puntuale di queste somme.

In questa tipologia di erogazioni andranno senza dubbio incluse tutte le somme ricevute dalle P.A. e dagli altri soggetti richiamati dalla norma. Dovranno pertanto essere ricompresi i contributi pubblici in conto capitale, in conto impianti e/o in conto interessi. Allo stesso modo occorrerà includere ad esempio la quota di abbattimento degli interessi *ex* Legge Sabatini o i contributi ricevuti a vario titolo dalle CCIAA. Gli esempi forniti sono da considerare ovviamente indicativi e non esaustivi, in quanto infinite sono le tipologie di erogazioni che potrebbero rientrare nel concetto di "*sovvenzioni, sussidi, e contributi*".

A parere di Assonime potrebbero essere escluse le erogazioni di fonte europea o estera, dato l'esplicito richiamo alla nozione di P.A. di cui all'articolo 2-*bis*, D.L. 33/2013 contenuto nella Legge.

Per quel che riguarda la nozione di "vantaggi", a parere di Assonime e del Cndcec sarebbero da escludere i vantaggi di carattere "non selettivo" ovvero rivolti alla generalità delle imprese, quali ad esempio quelli di carattere tributario, come l'Ace, le agevolazioni fiscali o i crediti di imposta, nonché quelli derivanti dalla spesa pubblica generale come la disponibilità di infrastrutture viarie o dell'illuminazione pubblica.

Inoltre, tra i "vantaggi", secondo il Cndcec, deve essere inclusa anche l'eventuale fruizione in comodato gratuito di un locale di un ente pubblico. In questo caso il beneficio andrebbe quantificato sulla base del risparmio rispetto a un affitto a valori di mercato.

A parere di chi scrive tra i "vantaggi" devono essere incluse anche le garanzie fornite da Mediocredito Centrale a fronte di finanziamenti ricevuti dalle imprese, o altri aiuti similari di fonte pubblica.

## Il limite di valore

Non sono oggetto di pubblicità gli aiuti di importo inferiore a 10.000 euro nel corso dell'esercizio. La circolare n. 2/2019 del Ministero del Lavoro ha chiarito che tale limite va inteso in senso cumulativo, ovvero ricomprendendo tutti i vantaggi economici in denaro o in natura ricevuti. Pertanto, devono essere "*pubblicati gli elementi informativi relativi a tutte le voci che, nel periodo di riferimento, hanno concorso al raggiungimento o al superamento di tale limite, quantunque il valore della singola erogazione sia inferiore a 10.000 euro*".

## Le informazioni da fornire

Sulla base delle indicazioni del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, le imprese dovranno esporre in Nota integrativa, preferibilmente in forma schematica e di immediata comprensibilità, i seguenti elementi:

– denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente;

– denominazione e codice fiscale del soggetto erogante;

– somma incassata o valore del vantaggio fruito (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante);

– data di incasso;

– causale (ovvero una breve descrizione del tipo di vantaggio/titolo alla base dell'erogazione ricevuta).

Assonime e il Cndcec suggeriscono di inserire tali informazioni in una sezione distinta della Nota integrativa, chiaramente identificabile mediante un riferimento alla L. 127/2017.

Di seguito si riporta la tabella prodotta nel documento del Cndcec.

Nel corso dell'esercizio, la Società ha ricevuto sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in nature, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente di cui alla L. 124/2017, articolo 1, comma 25, pari a … euro. La seguente Tabella riporta i dati inerenti a soggetti eroganti, ammontare o valore dei beni ricevuti e breve descrizione delle motivazioni annesse al beneficio.

| | **Soggetto erogante** | **Contributo ricevuto** | **Causale** |
|---|---|---|---|
| N. 1 | Amministrazione A | Euro | … |
| N. 2 | Società B | Euro | … |
| … | … | … | … |

L'importo totale dei vantaggi economici ricevuti corrisponde a … euro

### Soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare

Le società con esercizio non coincidente con l'anno solare dovranno pubblicizzare gli aiuti percepiti nel corso dell'esercizio. Mentre è pacifico che i soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria debbano adempiere contestualmente alla pubblicazione del proprio bilancio, non altrettanto agevole è la determinazione della scadenza per tutti gli altri soggetti. Appare plausibile, in quest'ultimo caso, che la pubblicazione sui siti *internet* debba avvenire entro il 30 giugno dell'anno successivo al termine dell'esercizio sociale.

### Le sanzioni

Tra le novità più importanti introdotte dal Decreto Crescita, va sicuramente inclusa la modifica del regime delle sanzioni. La norma *ante* modifica prevedeva, in caso di violazione dell'obbligo pubblicitario in esame, la restituzione integrale delle somme ricevute.

Il Decreto Crescita alleggerisce decisamente il quadro sanzionatorio. Il nuovo comma 125-*ter*, L. 124/2017 cancella di fatto le sanzioni per le violazioni commesse relativamente all'anno 2018. La norma ora prevede, a partire dal 1° gennaio 2020, a carico di coloro che violano l'obbligo di pubblicazione:

– la sanzione amministrativa pecuniaria pari "*all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000 euro*". I soggetti che hanno commesso;

– la sanzione accessoria di adempiere all'obbligo di pubblicazione.

Solamente qualora il trasgressore non proceda alla pubblicazione e al pagamento della sanzione pecuniaria entro 90 giorni "dalla contestazione", scatterà la sanzione aggiuntiva che consiste nella restituzione integrale delle somme. Sostanzialmente, rispetto alla normativa previgente, che prevedeva la restituzione entro 3 mesi dalla scadenza dell'obbligo di pubblicazione, il D.L. impone la restituzione entro 90 giorni dalla contestazione dell'illecito amministrativo.

Trovano applicazione le disposizioni previste dalla L. 689/1981. Pertanto, il trasgressore potrà procedere alla oblazione delle sanzioni, pagando una somma pari a 1/3 del massimo della pena o, se più favorevole, pari al doppio del minimo.

## SCHEDA DI SINTESI

I commi 125-129, L. 124/2017 impongono alle imprese di evidenziare nella Nota integrativa del bilancio le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dalle P.A..

Il Decreto Crescita hai introdotto alcune importanti novità nella norma in esame. In particolare sono stati rivisti l'ambito oggettivo e quello sanzionatorio. È stato inoltre circoscritto il perimetro dei soggetti erogatori per i quali devono essere monitorati e pubblicizzati gli aiuti e le sovvenzioni ricevuti.

Le modifiche introdotte non hanno tuttavia eliminato tutti i dubbi interpretativi, dovuti alla sinteticità della norma e alla mancanza di istruzioni ufficiali.

In vista della predisposizione dei bilanci relativi all'anno 2019, il presente contributo propone un aiuto interpretativo facendo riferimento anche ai documenti di prassi pubblicati da Assonime e dal Cndcec.

## La circolare tributaria n. 20/2020

# La relazione di revisione e il giudizio sul bilancio d'esercizio

di Andrea Soprani - dottore commercialista e revisore legale

Preso atto che nell'applicazione pratica delle regole di redazione del giudizio del revisore sul bilancio, si assiste a una non sempre puntuale applicazione delle prescrizioni degli Isa che, in taluni casi, conduce al rilascio di relazioni che non rispettano il dettato degli Isa. Si fornisce una visione di sintesi degli aspetti da tenere presente e dei punti di attenzione da considerare per la stesura della relazione del revisore

## Premessa

Ci siamo oramai abituati al "nuovo" *format* della relazione del revisore che è stata utilizzata dagli esercizi che iniziavano dopo il 6 agosto 2016. L'attuale relazione, più lunga del precedente *format* molto sintetico, è sicuramente più efficace nel descrivere ai terzi le differenti responsabilità degli amministratori e del revisore rispetto al bilancio, sia esso d'esercizio o consolidato.

Ciò nonostante, nulla è mutato rispetto al fatto che sia la "nuova" sia la "vecchia" relazione del revisore non hanno forma e contenuto libero, ma sono soggette a severe regole di redazione declinate in maniera puntuale dagli Isa di riferimento.

Va tuttavia preso atto che, nella prassi, non è infrequente riscontrare relazioni che contengono delle modifiche di struttura e di contenuto che non rispettano le prescrizioni dei principi di revisione vigenti.

Si cercherà quindi di riepilogare, anche con esempi operativi delle fattispecie più ricorrenti, le regole da seguire per l'emissione di una relazione di revisione aderente alle prescrizioni degli Isa, con particolare riferimento alle casistiche che comportano l'emissione di un giudizio con modifiche (rilievi o limitazioni) o l'aggiunta di paragrafi, come ad esempio i richiami di informativa, che pongono enfasi su fatti e informazioni presenti nel bilancio.

## La struttura della relazione

In questa sede non tratteremo della relazione che il revisore deve emettere sugli enti d'interesse pubblico (Eip), ma va tuttavia rilevato che, in linea con le richieste dei terzi affinché la relazione del

revisore contenga una più ampia descrizione del lavoro svolto e delle conclusioni raggiunte, lo *standard* formulato per gli Eip prevede una specifica sezione dedicata agli aspetti chiave della revisione contabile, ossia degli aspetti più significativi emersi nel lavoro di revisione contabile. In merito a tali aspetti (detti nel linguaggio professionale anche *key audit matters* o KAM), costituiti, ad esempio, dai processi di stima contabile rilevante per il bilancio, rilevanti incertezze, operazioni straordinarie complesse etc., il revisore deve esplicitare la descrizione del fenomeno, l'indicazione delle verifiche di revisione da lui svolte e, infine, riportare se e come il bilancio informa il lettore su tali aspetti significativi.

In estrema sintesi, il *format* di relazione *standard*[1] si presenta secondo il seguente schema:

| | |
|---|---|
| **Struttura** | Titolo<br>Destinatario<br>Giudizio del revisore<br>Elementi alla base del giudizio<br>Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio<br>Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio<br>Giudizio ai sensi dell'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010<br>Nome del responsabile dell'incarico<br>Firma del revisore<br>Sede del revisore<br>Data |
| **Eventuali paragrafi aggiuntivi** | Richiami di informativa<br>Altri aspetti |

Preso atto che il giudizio del revisore sul bilancio non rappresenta una novità per il nostro ordinamento[2], non ci soffermeremo a commentare il contenuto dei singoli paragrafi della relazione ma ci concentreremo a evidenziare solo le regole da seguire in caso di rilascio, da parte del revisore, di giudizi con modifiche e/o di relazioni che contengono richiami d'informativa e/o paragrafi relativi ad altri aspetti.

## Concetti generali

Anche se i principi di revisione sono chiari nell'indicare la struttura *standard* della relazione, non sempre il redattore segue tali regole dimenticandosi che la relazione del revisore non ha lo stesso grado di libertà di esposizione che invece appartiene alla relazione del sindaco.

[1] Lo *standard* di relazione è contenuto nella "*Appendice (Italia): Esempi di relazioni del revisore indipendente sul bilancio*" dell'Isa Italia 700. Tutti gli Isa Italia sono liberamente scaricabili dal sito del Mef (www.revisionelegale.mef.gov.it).

[2] Si ricorda che la relazione del revisore è stata introdotta nel 2004, seppur con schemi che si sono modificati nel tempo, a seguito della riforma del diritto societario.

Vi è da considerare che, se per entrambe le figure dei controllori societari esistono dei *format* che evidenziano la struttura e il contenuto della relazione da emettere, la differenza dei *fac simili* proposti è sostanziale in termini di utilizzo. Si vuole con questo indicare che, mentre i *fac simili* a più riprese proposti dal Cndcec (siano essi riferiti alla sola attività di vigilanza o comprensivi anche della funzione di revisione legale – la cosiddetta relazione unitaria[3]), sono suggerimenti di *best practice* che, tuttavia, possono essere adatti dall'utilizzatore a suo piacimento[4], la stessa cosa non è consentita per la relazione di revisione.

La relazione di revisione ha, infatti, forma, struttura, contenuto, *standard*, che anche la sequenza dei singoli paragrafi e la loro collocazione all'interno della relazione non può e non deve essere oggetto di intervento da parte del redattore.

Solo a titolo esemplificativo, se oggi un revisore emettesse una relazione secondo il "nuovo *format*" del 2016, quindi rispettando ed evidenziando tutti i contenuti là descritti ma, ad esempio, collocasse il paragrafo del giudizio non all'inizio ma alla fine della relazione, come avveniva nella precedente versione di relazione del revisore, commetterebbe un errore grave. Estremizzando, tale errore che si configura come un non rispetto di una delle innumerevoli regole che i principi di revisione prescrivono e che, dal punto di vista sostanziale non potrebbe che essere considerato lieve se ci si basa sulla sostanza degli effetti che produce, sia invece da considerarsi, potenzialmente, già meritevole di una sanzione da parte del controllo di qualità esterno[5].

Come primo punto di attenzione è quindi giusto enfatizzare che non è consentita un'applicazione creativa e/o discrezionale del *format* della relazione presentato negli Isa, che invece deve essere considerato *standard* e, quindi, non modificabile se non nei casi previsti dagli stessi principi di revisione (eccezioni, richiami di informativa, altri aspetti) ma secondo le modalità di intervento regolate dagli stessi Isa.

Si ricorda che alla stesura della relazione, gli Isa dedicano l'intera sezione 700. Più in specifico i principi di riferimento per la relazione sono:

---

[3] Si fa riferimento al *format* della relazione di vigilanza contenuto nel documenti "*Verbali e procedure del collegio sindacale*" e al documento "*La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*" liberamente scaricabili dal sito del Cndcec (www.commercialisti.it).

[4] L'unica regola è quella di riferire rispetto all'attività di vigilanza svolta secondo quanto indicato dall'articolo 2429, comma 2, cod. civ. "*Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'articolo 2423, comma 4*".

[5] Si ricorda che nell'Isa Italia 200 al § 20 è riportata la seguente affermazione "*Il revisore non deve dichiarare, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione se non si è attenuto alle regole del presente principio e di tutti gli altri principi pertinenti ai fini della revisione contabile*". È quindi evidente che le modifiche alla relazione non permesse dagli Isa sono da configurare come un mancato rispetto, nel caso specifico, delle regole previste dagli Isa 700 e seguenti.

– 700 - Formazione del giudizio e relazione sul bilancio –indica le regole generali per la formulazione del giudizio;

– 701 - Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente – applicabile solo per gli enti di interesse pubblico;

– 705 - Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente –indica le modalità da seguire per l'emissione di un giudizio modificato (rilievi, limitazioni, impossibilità, negativo);

– 706 - Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente –indica le regole da seguire in caso di integrazione di paragrafi di enfasi (richiami di informativa o altri aspetti);

– 710 - Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo- indica quando è necessario integrare l'informativa della relazione in caso di presentazione di un bilancio comparato (coso tipico in Italia);

– 720 - Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile –indica le responsabilità generali del revisore in caso di altre informazioni presenti nel fascicolo di bilancio;

– 720B - Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari –declina, sulla base delle regole generali fissate nell'Isa 720, le tipologie di verifica sulla relazione e dei giudizi sulla relazione sulla delle gestione (tutte le società) e sulla relazione sul governo societario (per le società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati).

Riepiloghiamo quindi di seguito le regole da seguire per una corretta redazione della relazione di revisione.

## Le modifiche al giudizio

È noto che i tipi di giudizio che il revisore può emettere sono di 4 tipi:

– positivo (o senza modifiche);

– con rilievi;

– impossibilità;

– negativo

a cui vanno aggiunti ulteriori possibilità di integrazione, non del giudizio, ma del contenuto della relazione, regolate nei paragrafi di "richiamo di informativa" o "altri aspetti". Come accennato sopra tali temi sono trattati dall'Isa 705, 706 e 710.

Partiamo dalle modifiche della relazione che hanno un impatto sul giudizio del revisore.

Il revisore deve esprimere un giudizio modificato in 2 principali fattispecie:

– quando concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi (deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili); ovvero

– quando non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi (limitazioni allo svolgimento del lavoro secondo le regole fissate negli Isa).

In entrambe le fattispecie, i rilievi, siano essi errori o limitazioni, vanno riportati in un apposito paragrafo collocato immediatamente dopo il paragrafo del giudizio e prima del paragrafo relativo alle responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale, quando esistente.

La distinzione tra errori e limitazioni è netta.

L'errore è sempre rappresentativo di una deviazione dalle prescrizioni delle norme di legge o dai principi contabili di riferimento, deviazione, che deve essere supportata dal revisore tramite l'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati.

Trattandosi di un errore il revisore non può limitarsi alla descrizione del fenomeno ma deve anche riportare gli effetti dell'errore sulla voce/i interessata/e e sul risultato di periodo e sul patrimonio netto di bilancio. Gli effetti di tali errori, per ciò che riguarda il risultato e il patrimonio dovranno sempre tenere conto del relativo effetto fiscale, normalmente calcolato sulla base delle aliquote vigenti. Qualora l'effetto fiscale sia positivo (rettifica negativa) e la rettifica non sia, per le regole fiscali, deducibile nell'esercizio in corso (casi classici di svalutazione di magazzino o iscrizione fondi rischi), si dovrà prestare attenzione se ricorrono le condizioni regolate dall'Oic 25 per l'iscrizione delle imposte anticipate.

Per semplificare il ragionamento se l'errore dovesse essere, ad esempio, la mancata iscrizione di un fondo per una causa in corso, che avrebbe comportato una possibile iscrizione di imposte anticipate in bilancio, si dovrà valutare la recuperabilità di tale imposte secondo le regole fissate dall'Oic 25. Quindi, se non si superano le prescrizioni del principio, l'effetto da riportare in relazione sarà quello lordo anche sul risultato di periodo e sul patrimonio.

In questi casi si dovrà modificare anche il nome del paragrafo del giudizio in "*giudizio con rilievi*" e, come detto, si dovrà inserire un apposito paragrafo subito sotto a quello del giudizio intitolato "*Elementi alla base del giudizio con rilievi*".

Sempre per semplificare la comprensione, si supponga che dalle verifiche del revisore emerga che la società non ha adeguato le rimanenze finali al valore di netto realizzo. La relazione del revisore si presenterà in questo modo:

***Giudizio con rilievi***

*Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio [omissis]*

*A mio giudizio, a eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce [omissis]*

***Elementi alla base del giudizio con rilievi***

*Le rimanenze di magazzino della società sono iscritte in bilancio per un importo di xxx. Gli amministratori non hanno valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo e ciò costituisce una deviazione dalle norme di legge e dai principi contabili di riferimento. Qualora gli amministratori avessero valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo, sarebbe stato necessario svalutare le stesse per un importo di xxx. Conseguentemente, la variazione delle rimanenze sarebbe stata inferiore di xxx, e le imposte sui redditi, il risultato di periodo e il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, di xxx e di xxx.*

*Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (Isa Italia) [omissis]*

*Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il mio giudizio con rilievi*

Qualora ci si trovi invece a una limitazione al processo di revisione è di tutta evidenza che la mancanza di elementi probativi non potrà condurre il revisore a indicare al terzo gli effetti sul bilancio che si sarebbero potuti avere se avesse potuto, come nel caso sopra descritto, esaminare il fenomeno e concludere sulla sovra/sottostima delle voci di bilancio.

Rimanendo per semplicità all'esempio delle rimanenze finali si supponga che la società non sia riuscita a ottenere l'autorizzazione dei terzi per fare partecipare il revisore alle conte fisiche di alcuni magazzini esterni dove sono giacenti merci di proprietà della società.

Il paragrafo del giudizio rimarrà sempre uguale come contenuto quindi si intitolerà sempre "Giudizio con rilievi" ma il suo contenuto sarà diverso.

***Giudizio con rilievi***

*Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio [omissis]*

*A mio giudizio, a eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce [omissis]*

***Elementi alla base del giudizio con rilievi***

*La società ha merci di sua proprietà, giacenti presso magazzini di terzi, iscritte in bilancio per un importo di xxx. Gli amministratori non hanno ottenuto la disponibilità dei terzi a farmi partecipare alle conte fisiche di fine anno e,*

*pertanto, non sono in grado di acquisire, neanche mediante lo svolgimento di procedure alternative, elementi probativi sufficienti e appropriati relativamente alle quantità in giacenza presso questi terzi. A causa di questa limitazione alle mie procedure di revisione non sono in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche di valore di tali rimanenze di magazzino.*
*Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (Isa Italia) [omissis]*
*Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il mio giudizio con rilievi*

Si ricorda che i principi di revisione obbligano (quindi obbligo e non facoltà) il revisore a riportare in relazione tutte le rettifiche o le limitazioni che hanno un effetto (anche solo potenziale come nel caso delle limitazioni) superiori al livello di significatività[6] complessiva che egli ha fissato per lo specifico lavoro.

Va tuttavia enfatizzato che il revisore ha la facoltà di rappresentare a terzi nella sua relazione anche errori o limitazioni che non eccedono tale livello di significatività complessiva, ma che per natura (quindi aspetto qualitativo e non quantitativo), e sempre a suo giudizio, rappresentano fenomeni che il terzo deve considerare per formarsi un'opinione sulla società (quindi ad esempio per decidere se continuare a fornire merci alla società).

Più critica è la decisione che condurrà il revisore a esprimere un giudizio negativo (presenza di errori) o impossibilità di esprimere un giudizio (limitazioni).

Infatti, i principi non indicano un parametro di riferimento ma lasciano al giudizio professionale del singolo revisore la valutazione di quando l'errore o la limitazione non sia solo significativa ma diventi pervasiva (per rimanerne nel linguaggio tecnico utilizzato dal principio) e meriti, pertanto, non solo l'indicazione di un rilievo ma la espressione di un giudizio negativo o di un'impossibilità di esprimere un giudizio.

Per espressa previsione del principio 705 per effetti pervasivi si devono intendere quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

– non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;

– pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero

– con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

[6] La determinazione dei livelli di significatività (complessiva, operativa, errore trascurabile) è uno dei punti cardine del lavoro di revisione. Non è questa la sede per approfondire l'argomento, tuttavia, per chi volesse avere una disamina esaustiva dell'argomento si rimanda all'Isa Italia 320 – "*Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*".

Si capisce quanto sia delicato questo tipo di giudizio e, dall'altro, quale responsabilità il revisore si assuma in caso di errori che dovesse commettere nell'emissione di un giudizio negativo o impossibilità che sia palesemente inadatto per la situazione.

Questo vale anche viceversa.

Si pensi al caso in cui, ad esempio, il patrimonio netto della società sia di 1 milione di euro e che il revisore identifichi errori che cumulativamente lo riducono a 100.000 euro. In questo caso il semplice giudizio con rilievi è inadatto poiché direbbe al terzo che, a parte errori di 900.000 euro, il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta.

In questo semplice esempio è evidente l'effetto pervasivo degli errori individuati e, quindi, si sarebbe dovuto emettere, un giudizio negativo (che indica al terzo che il bilancio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta).

Per riepilogare gli effetti sul giudizio del revisore, in caso di modifiche allo stesso, si fornisce la seguente tabella di sintesi:

| **Natura del rilievo** | **Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio** | |
|---|---|---|
| | **Significativo ma non pervasivo** | **Significativo e pervasivo** |
| Bilancio significativamente errato | Giudizio con rilievi | Giudizio negativo |
| Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati | Giudizio con rilievi | Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio |

## I paragrafi di richiamo di informativa e di altri aspetti

Come detto in precedenza la relazione del revisore può essere integrata da alcune altre informazioni (richiami di informativa e altri aspetti), sulla cui natura, finalità e collocazione nella relazione si occupa l'Isa 706.

Il principio prevede che il revisore, una volta che ha deciso la tipologia di giudizio da emettere, debba, qualora lo ritenga necessario, richiamare l'attenzione degli utilizzatori, su aspetti meritevoli di essere considerati per la loro rilevanza, aspetti che vengono riassunti in 2 macro categorie:

– fatti che, sebbene appropriatamente presentati od oggetto di appropriata informativa nel bilancio, rivestono un'importanza tale da risultare fondamentali ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori; ovvero

– circostanze che siano rilevanti, ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori, del lavoro di revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Nel primo caso (enfasi su fatti rappresentati in bilancio) si parla di "*Richiamo di informativa*", nel secondo (enfasi su aspetti del lavoro di revisione) di "*Altri aspetti*".

Deve essere chiaro che entrambe le integrazioni (richiami di informativa e altri aspetti) non hanno nessuna influenza sulla tipologia di giudizio del revisore.

Quindi, la prima decisione che il revisore deve prendere, è quella se il fatto che potrebbe essere rappresentato come richiamo di informativa è correttamente o meno rappresentato in bilancio, perché se non lo fosse, il revisore non potrebbe limitarsi all'inserimento di questo paragrafo d'enfasi, ma dovrebbe esprimere un rilievo (anche solo per carenza di informativa tenendo conto che la Nota integrativa è parte integrante del bilancio) con la conseguenza che non potrebbe emettere un giudizio positivo ma un giudizio modificato.

Il revisore deve, inoltre, essere consapevole che non può esporre, come invece è consentito al sindaco nella sua relazione, sue considerazioni o osservazioni sull'aspetto oggetto di richiamo, poiché esso deve già essere appropriatamente registrato in bilancio e/o descritto in Nota integrativa e la funzione del paragrafo non può che essere un'enfasi per il terzo.

Nel "nuovo" *format* della relazione questa considerazione viene resa evidente tramite il titolo del paragrafo e la obbligatoria indicazione, alla fine del paragrafo, che il giudizio del revisore non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato (in modo che il terzo capisca che non si tratta di un errore o di una limitazione).

Si tenga presente che il richiamo di informativa viene utilizzato anche nella descrizione di una incertezza sulla continuità aziendale (sempre e solo nel caso in cui l'incertezza significativa sia adeguatamente rappresentata e descritta in bilancio dagli amministratori).

Non è questa la sede per approfondire le tematiche della continuità aziendale, tuttavia si richiama l'attenzione che, in questi casi, anche per il richiamo di informativa, si dovrà fare riferimento alle prescrizioni dell'Isa Italia 570.

È noto che dall'introduzione del "nuovo" *format* di relazione, non è più richiesto al revisore di evidenziare, quando lo stesso abbia emesso anche il giudizio sul bilancio dell'esercizio precedente i cui dati sono presentati in forma comparativa rispetto al bilancio corrente, di indicare la data di emissione della sua relazione.

Tuttavia, un caso classico di applicazione del paragrafo "*Altri aspetti*", è rappresentato invece dal cambio del revisore.

In questi casi sarà necessario inserire un paragrafo che evidenzi che il bilancio dell'esercizio precedente è stato esaminato da altro revisore e indicare la tipologia di giudizio che lo stesso ha emesso.

In linea generale il principio suggerisce, in caso di contemporanea presenza di uno o più richiami di informativa e di uno o più paragrafi di altri aspetti, di presentare prima i richiami di informativa e poi gli altri aspetti.

Questi paragrafi vanno obbligatoriamente collocati immediatamente dopo il paragrafo "*Elementi alla base del giudizio*" e prima di quello "*Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio*".

Esulando dal mondo degli Eip dove per il revisore è anche necessario l'inserimento di un paragrafo denominato "*Aspetti chiave della revisione contabile*" (di solito collocato dopo il paragrafo di richiamo di informativa e prima di quello su altri aspetti, quando presenti), si fornisce un esempio pratico per meglio sintetizzare quanto esposto.

***Elementi alla base del giudizio***
*[omissis]*
***Richiamo d'informativa***
*Richiamo l'attenzione sulla più ampia informativa contenuta in Nota integrativa che descrive gli effetti di un incendio negli impianti di produzione della società. Il mio giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.*
***Altri aspetti***
*Il bilancio della società per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, in data [gg][mm][aa], ha espresso un giudizio senza rilievi su tale bilancio.*

Per onestà intellettuale va anche evidenziato come non sia raro che, nella prassi, il richiamo di informativa venga utilizzato per enfatizzare anche informazioni o dati presenti nella relazione sulla gestione (che non è parte integrante del bilancio su cui il revisore emette il suo giudizio). Questo spesso avviene come conseguenza del fatto che il Legislatore italiano ha richiesto di rappresentare in quella sede e non nella Nota integrativa, importanti informazioni quali i rischi e le incertezze a cui la società è sottoposta.

Si segnala da ultimo che nel dicembre 2018 Assirevi ha rivisto il suo documento n. 215, oggi 215R[7], che s'intitola "*La relazione di revisione sul bilancio: linee guida per casi particolari*" dove sono affrontati i temi di modifica della relazione per alcuni casi particolari (liquidazione, micro imprese, subentro a precedente revisore che ha emesso giudizio con rilievi, etc.) che, per brevità di trattazione, non può essere commentato in questa sede, ma di cui si consiglia la lettura qualora ci si trovasse in una delle situazioni descritte in questo documento.

## I giudizi sulla relazione sulla gestione

È noto che il revisore debba, sulla base delle prescrizioni dell'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010[8]:

[7] Il documento è liberamente scaricabile dal sito di Assirevi (www.assirevi.it).

[8] Per agevolare la comprensione, di seguito la formulazione letterale del comma 2 lettera e) dell'articolo 14, D.Lgs. 39/2010: "*un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori*".

– esprimere il giudizio sulla coerenza[9] della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità rispetto alle richieste delle norme di legge;

– rilasciare una dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio.

Non è questa la sede per soffermarsi sui tipi di verifica richiesti al revisore per emettere tali tipi di giudizio che sono ampiamente descritte nell'Isa Italia 720B a cui si rimanda, ma di dare qualche indicazione per l'espressione di tali giudizi in relazione.

Ricordando che tali giudizi vanno collocati in fondo alla relazione del revisore in un apposito paragrafo denominato "*Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari*" si evidenzia in questa sede come, a seconda delle varie tipologie di giudizio emesse sul bilancio, vi siano correlazioni da tenere presente per l'emissione dei giudizi sulla relazione sulla gestione e, questo, indipendentemente che siano stati trovati casi di non coerenza/non conformità/presenza di errori significativi.

Lo schema di sintesi è il seguente:

| Tipologia di giudizio sul bilancio | Effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità |
|---|---|
| Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio | Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze |
| Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati | Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze |
| Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio | Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità |
| Giudizio negativo | Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità |

Come è intuibile, a parte i casi di giudizio negativo e impossibilità di esprimere un giudizio, dove la scelta è guidata e obbligata dal principio, nei casi di giudizio con rilievi, il revisore dovrà decidere caso per caso se la natura del rilievo influenza o meno anche i giudizi sulla relazione sulla gestione.

## Considerazioni conclusive

Nella redazione della relazione del revisore va tenuto sempre presente che essa ha forma, contenuto e sequenza dei paragrafi *standard*.

[9] Fino all'emanazione del nuovo Isa Italia 720B il giudizio di coerenza era l'unico giudizio richiesto al revisore.

Pertanto, a differenza della relazione di vigilanza del collegio sindacale, dove i *fac simili* proposti dal Cndcec possono essere adattati alle circostanze, nessun intervento è consentito sullo *standard* della relazione di revisione, al di fuori di quelli espressamente regolati dagli stessi Isa.

Il revisore non può, a differenza di quello che è consentito al sindaco, esprimere liberamente in relazione proprie osservazioni o commenti.

Se, sulla base degli elementi probativi acquisiti, emergono deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili egli dovrà rappresentare tali fenomeni come errori e provvedere all'emissione di un giudizio modificato.

Lo stesso avviene quando esso troverà limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione che non gli consentono di prendere una posizione conclusiva sulla correttezza dei dati e/o della informativa dovendo, anche in questo caso, emettere un giudizio modificato.

Le integrazioni consentite sono solo quelle relative ai richiami di informativa (enfasi su fatti registrati o descritti in bilancio) o ad altri aspetti (chiarimenti sulla attività e portata del lavoro di revisione) nell'ottica di soddisfare al meglio le esigenze informative degli utilizzatori del bilancio.

Quando applicabile, la relazione si concluderà anche con i giudizi sulla relazione sulla gestione richieste dall'articolo 14, D.Lgs. 39/2010 che dovranno essere congruenti con la tipologia di giudizio emessa, specie nei casi di giudizi con modifiche.

## SCHEDA DI SINTESI

L'attuale relazione, più lunga del precedente *format* molto sintetico, è sicuramente più efficace nel descrivere ai terzi le differenti responsabilità degli amministratori e del revisore rispetto al bilancio, sia esso d'esercizio o consolidato.

La relazione di revisione ha forma, struttura, contenuto, *standard*, che anche la sequenza dei singoli paragrafi e la loro collocazione all'interno della relazione non può e non deve essere oggetto di intervento da parte del redattore.

Non è consentita un'applicazione creativa e/o discrezionale del *format* della relazione presentato negli Isa, che invece deve essere considerato *standard* e, quindi, non modificabile se non nei casi previsti dagli stessi principi di revisione (eccezioni, richiami di informativa, altri aspetti) ma secondo le modalità di intervento regolate dagli stessi Isa.

Il revisore deve esprimere un giudizio modificato in 2 principali fattispecie:
- quando concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi (deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili); ovvero
- quando non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi (limitazioni allo svolgimento del lavoro secondo le regole fissate negli Isa).

La prima decisione che il revisore deve prendere, è quella se il fatto che potrebbe essere rappresentato come richiamo di informativa è correttamente o meno rappresentato in bilancio.

Il revisore deve essere consapevole che non può esporre, come invece è consentito al sindaco nella sua relazione, sue considerazioni o osservazioni sull'aspetto oggetto di richiamo, poiché esso deve già essere appropriatamente registrato in bilancio e/o descritto in Nota integrativa e la funzione del paragrafo non può che essere un'enfasi per il terzo.

| ***Bonus* mobili ed elettrodomestici** |
|---|
| Detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici (classe A+ o o A per i forni o superiore) destinati ad arredare l'immobile oggetto di ristrutturazione edilizia |
| Ogni anno viene prorogata con le Leggi di Bilancio: da ultima la L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), articolo 1, comma 175 |

| | |
|---|---|
| Per gli acquisti 2020 si può fruire solo se gli interventi di ristrutturazione edilizia sono iniziati non prima del 1° gennaio 2019 | Per gli acquisti 2019 si può fruire solo se gli interventi di ristrutturazione edilizia sono iniziati non prima del 1° gennaio 2018 |

| |
|---|
| Spetta solo al contribuente che fruisce già della detrazione per ristrutturazione edilizia anche se i beni sono destinati all'arredo di un ambiente diverso da quello ristrutturato (ad esempio ristrutturazione bagno. Si acquista il forno) |

| | |
|---|---|
| È necessario che data inizio lavori di ristrutturazione sia precedente a data di acquisto beni. Invece non è indispensabile che le spese per la ristrutturazione siano sostenute prima | *Data inizio lavori: data abilitazione amministrativa, data comunicazione Asl preventiva, oppure dichiarazione sostitutiva di atto notorio* |
| Dal 1° gennaio 2018 si deve comunicare all'Enea l'acquisto di forni, frigo, lavastoviglie, piani cottura elettrici, lavasciuga, lavatrici | *La mancata comunicazione non fa perdere il diritto alla detrazione* |

| **1. Beneficiari** |
|---|
| Gli stessi delle detrazioni da ristrutturazioni edilizie |

| **2. Interventi necessari per fruire della detrazione mobili** | | |
|---|---|---|
| Per i singoli appartamenti: | | |
| • di manutenzione straordinaria | • di restauro e risanamento conservativo | • di ristrutturazione edilizia |
| No manutenzione ordinaria | | |

| |
|---|
| Per condomini:<br>anche manutenzione ordinaria<br>(i lavori si intendono sulle parti comuni e il bene deve andare ad arredare queste parti comuni) |

| **3. Beni** |
|---|
| Mobili nuovi: ad esempio letti, armadi, cassettiere, librerie, scrivanie, tavoli, sedie, comodini, divani, poltrone, credenze, materassi, apparecchi per illuminare |
| Esclusi: porte, pavimentazione, tende |
| Elettrodomestici nuovi di classe A+ o superiore (o A per i forni): frigoriferi, congelatori, lavatrici, lavasciuga e asciugatrici, lavastoviglie, apparecchi per la cottura, stufe elettriche, microonde, piastre riscaldanti elettriche, apparecchi elettrici di riscaldamento, radiatori elettrici, ventilatori elettrici, condizionatori |

| **4. Importo** |
|---|
| Detrazione del 50% su massimo 10.000 euro per singola unità immobiliare, riferiti complessivamente ai beni relativi a quella ristrutturazione |
| Ad esempio: ristrutturazione iniziata il 1° luglio 2019. Beni acquistati nel 2019 + beni acquistati nel 2020 = 10.000, non 10.000 per ciascun anno |
| Ripartizione in 10 quote annuali di pari importo |

| **5. Come pagare?** |
|---|
| Con bonifico o carta di debito/credito (per quest'ultime data di pagamento = data dell'utilizzo della carta → no data addebito sul conto) |
| Esclusi: a/b, contanti o altri mezzi di pagamento |
| Non è necessario il bonifico delle ristrutturazioni edilizie |

| **6. Documenti da conservare** | | |
|---|---|---|
| • ricevuta bonifico o transazione (se con carta) | • e/c con avvenuto addebito | • fattura d'acquisto |

| **7. Passaggi** |
|---|
| La detrazione non si trasferisce in caso di decesso né di cessione dell'immobile |

## La circolare tributaria n. 20/2020

# L'assegno *una tantum* rateizzato pagato al coniuge è indeducibile

di Centro studi tributari

### Il caso

Mario Rossi e Maria Bianchi avevano contratto matrimonio nel 2010.

Nel corso del 2019 si conclude la loro separazione e Mario Rossi riconosce a Maria Bianchi la somma di 120.000 euro nell'ambito dell'accordo di separazione autorizzato dall'Autorità giudiziaria.

Le parti si accordano affinché tali somme siano pagate nel seguente modo:

– 60.000 euro entro 60 giorni dalla conclusione dell'accordo;

– 60.000 euro nella misura di 2.000 euro al mese per 30 mesi, a decorrere da luglio 2019.

Le somme erogate a cadenza mensile sono deducibili in capo a Mario Rossi, vista la pattuita periodicità del pagamento?

### La soluzione

Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera c), Tuir è riconosciuta la deducibilità degli assegni periodici corrisposti al coniuge (a esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli) in conseguenza di separazione, scioglimento, annullamento del matrimonio o cessazione dei suoi effetti, nella misura in cui risultano da provvedimenti giurisdizionali, ovvero nell'accordo raggiunto, a seguito della convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati o dinanzi all'ufficiale dello stato civile, di separazione personale, di cessazione degli effetti civili o scioglimento del matrimonio, di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio, di cui alla L. 132/2014.

Se la somma indicata nel provvedimento è comprensiva anche della quota relativa al mantenimento dei figli, salva diversa indicazione, si considera destinata al mantenimento di questi ultimi il 50% della somma, indipendentemente dal numero dei figli; tale ultima quota risulta indeducibile.

Specularmente, gli assegni di mantenimento, per il soggetto percipiente, costituiscono imponibile ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera i), Tuir.

Si è a lungo discusso circa quale potesse essere il corretto trattamento fiscale applicabile agli assegni *una tantum* corrisposti in sede di scioglimento del vincolo matrimoniale; l'articolo 5, L. 898/1970 stabilisce che, accanto al "tradizionale" onere mensile, la corresponsione dell'assegno divorzile può avvenire, su accordo delle parti, in un'unica soluzione (*una tantum* appunto). La giurisprudenza ritiene che la corresponsione *una tantum* possa concretizzarsi, oltre che nel pagamento di una somma capitale, anche nell'attribuzione di beni mobili o immobili in proprietà o in godimento, o nell'impegno al trasferimento di tali diritti.

Oramai risulta consolidato il fatto che la deduzione in capo all'erogante (e la tassazione in capo al percipiente) è riconosciuta solo nel caso in cui l'erogazione abbia la natura della periodicità.

Sul punto la circolare n. 13/E/2019 ha confermato che la deduzione non spetta per:

– le somme corrisposte in unica soluzione al coniuge separato o divorziato;

– l'assegno corrisposto al coniuge, qualificato dal provvedimento dell'Autorità giudiziaria nella forma dell'*una tantum*, anche se il relativo pagamento avviene in maniera rateizzata. In tal caso, la rateizzazione del pagamento costituisce solo una diversa modalità di liquidazione dell'importo pattuito tra le parti il quale mantiene, comunque, la caratteristica di dare risoluzione definitiva a ogni rapporto tra i coniugi e non va quindi confuso con la corresponsione periodica dell'assegno, il cui importo è invece rivedibile nel tempo;

– le somme corrisposte dal coniuge a titolo di quota di mutuo versata in sostituzione dell'assegno di mantenimento, nel caso in cui l'altro coniuge abbia comunque rinunciato all'assegno di mantenimento.

A differenza dell'assegno divorzile, che può essere rivisto (aumento, riduzione, eliminazione) in base alle circostanze sopravvenute, l'assegno *una tantum* ha effetto tombale: chi lo riceve non potrà svolgere più alcuna domanda di contenuto economico e chi lo versa, a sua volta, non potrà mai chiederne la riduzione o la restituzione.

Proprio sulla scorta delle differenti caratteristiche e, in particolare, in ragione dell'immodificabilità dell'erogazione nella forma *una tantum*, la giurisprudenza e la dottrina sono ormai concordi nel ritenere non deducibili (e, conseguentemente non imponibili in capo al percipiente) dette somme.

Sul punto, la Corte Costituzionale è intervenuta con l'ordinanza n. 383/2001 (e poi ancora con l'ordinanza n. 113/2007), riconoscendo la piena ragionevolezza della disciplina fiscale che limita la deducibilità ai soli assegni periodici, atteso che questi ultimi vengono determinati "*in base alla situazione esistente al momento della pronuncia, con la conseguente possibilità di una … revisione, in aumento o in diminuzione"*; viceversa l'assegno *una tantum* "*viene concordato liberamente dai coniugi nel suo ammontare e definisce una volta per tutte i loro rapporti*".

In considerazione di tale distinzione, all'assegno periodico viene riconosciuta una natura di tipo reddituale, come tale fiscalmente rilevante; viceversa all'assegno *una tantum* si associa natura patrimoniale, di sostanziale transazione in ordine alle pregresse posizioni dei coniugi.

Tale distinzione non viene meno neppure ove si realizzi una corresponsione dell'assegno una tantum in via rateizzata, per venire in contro alle esigenze del soggetto erogante.

Infatti, fermo restando il vaglio del giudice, anche laddove l'accordo fra i coniugi conduca a una rateizzazione dell'*una tantum*, purché "ragionevole" e coerente con la ratio della norma, non muta la natura sostanzialmente patrimoniale dell'elargizione.

Occorre ricordare la posizione già espressa dall'Agenzia delle entrate attraverso la risoluzione n. 159/E/2001: in tale documento venne, infatti, affermato che la dilazione costituisce solo una diversa modalità di liquidazione dell'importo pattuito tra le parti, il quale mantiene comunque la caratteristica di dare risoluzione definitiva a ogni rapporto tra i coniugi e non va quindi confuso con la corresponsione periodica dell'assegno, il cui importo è invece rivedibile nel tempo.

Su tali concetti è ritornata la Cassazione con la pronuncia n. 29178/2019, la quale ha ritenuto che l'assegno corrisposto *una tantum* "*a titolo di liquidazione e capitalizzazione dell'assegno di mantenimento*" sia da considerarsi indeducibile per il coniuge erogante, proprio perché l'assegno *una tantum*, quand'anche versato in forma rateale, è da ritenersi ontologicamente diverso dall'assegno periodico che resta, come ricordato, suscettibile "*alle variazioni temporali e alla successione delle leggi*".

In conclusione, le somme erogate saranno indeducibili per Mario Rossi; specularmente essere non dovranno essere tassate da Maria Bianchi.

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 Peirolo
Sandro Cerato, Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli, Mara Pilla
Fabio Giommoni, Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti, Francesco Zuech

**REDAZIONE**
Milena Martini e Chiara Ridolfi

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

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

**PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE**
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

**ABBONAMENTO ANNUALE 2020**
Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*: http://www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

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

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.
Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.