

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

<b>Normativa e prassi in sintesi</b>	3
<b>Giurisprudenza in sintesi</b>	9
<b>Il focus giurisprudenziale</b>	
Imponibili per il comodante le locazioni del comodatario	
<i>di Mara Pilla</i>	14
<b>PTT difensori in cerca di nuovi principi generali</b>	
Revoca dell'abilitazione Entratel: per il commercialista garanzia di sindacato di <i>full jurisdiction</i> e <i>point by point</i>	
<i>di Mara Pilla</i>	18
<b>Focus</b>	
Gli accertamenti in corso di notifica	
<i>di Gianfranco Antico</i>	22
<b>Agevolazioni</b>	
Per cessione e sconto in fattura il Fisco concede più tempo	
<i>di Andrea Bonghi</i>	29
<b>Societario</b>	
Legge di Bilancio 2021: il <i>favor</i> alla capitalizzazione delle società	
<i>di Federico Colognato</i>	34
<b>Reddito di impresa</b>	
<i> Holding</i> finanziarie e non: criteri per la verifica della prevalenza	
<i>di Laura Fava</i>	40
<b>Immobili</b>	
La cancellazione dei gravami deve essere contestuale alla trascrizione del decreto di trasferimento e non può essere differita	
<i>di Francesco Tedioli</i>	49

## **Schemi di sintesi**

L'utilizzo del credito R&S&I&D 2020 60

## **Il caso risolto**

La regolarizzazione dello splafonamento Iva tramite emissione di autofattura elettronica  
*di Centro studi tributari* 62

## **Scadenario**

Principali scadenze dal 16 al 31 marzo 2021 65

## La circolare tributaria n. 10/2021

### Adempimenti

---

#### **Cambio valute febbraio 2021**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 10 marzo 2021, protocollo n. 66287, ha approvato il cambio valute estere per il mese di febbraio 2021, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, D.L. 167/1990.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 10/3/2021, prot. n. 66287](#)

#### **Nessun obbligo di pagamento tracciato per le spese sostenute in strutture private accreditate**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 158/E dell'8 marzo 2021, ha precisato che la disposizione di cui al comma 679, L. 160/2019, ai sensi del quale è ammessa la detraibilità degli oneri solo in caso di effettuazione del pagamento mediante «*versamento bancario o postale*», ovvero tramite i sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23, D.Lgs. 241/1997, non si applica, tra l'altro, alle detrazioni per prestazioni sanitarie rese dalle strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/3/2021, n. 158/E/2021](#)

#### **Modificato il modello per il *bonus Mezzogiorno***

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 9 marzo 2021, protocollo n. 65238, ha provveduto a modificare il modello di comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, nei comuni del sisma del Centro-Italia e nelle zone economiche speciali (ZES), approvato con provvedimento del direttoriale del 14 aprile 2017, e successivamente modificato con i provvedimenti direttoriali del 29 dicembre 2017 e del 9 agosto 2019.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 9/3/2021, prot. n. 65238](#)

### Agevolazioni

---

#### **Via libera al *superbonus* per l'impianto fotovoltaico sul terreno pertinenziale**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 171/E del 10 marzo 2021, ha ammesso la fruizione del c.d. *superbonus* nel caso di realizzazione di un impianto fotovoltaico a terra, installato su un terreno pertinenziale dell'immobile su cui vengono realizzati gli interventi c.d. «*trainanti*».

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 10/3/2021, n. 171/E/2021](#)

#### **Non rileva la natura di ente pubblico o privato per il *tax credit* locazioni**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 169/E del 10 marzo 2021, in riferimento al c.d. *tax credit* locazione di cui all'articolo 28, D.L. 34/2021, ha affermato che il Legislatore ha voluto estendere il beneficio a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'articolo 55, Tuir. Gli enti non commerciali, dunque, possono accedere al credito d'imposta in relazione al pagamento dei canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e destinati allo svolgimento di attività istituzionale, riferiti ai mesi di

marzo, aprile, maggio e giugno 2020. Tale ultimo requisito può essere verificato dall'esame dell'atto costitutivo o dello statuto della singola associazione o ente. Agli effetti fiscali gli enti pubblici e privati diversi dalle società possono assumere la qualifica di enti "*commerciali*" o di enti "*non commerciali*" a seconda che svolgano, rispettivamente, in via esclusiva o prevalente, "*attività commerciali*" o in via esclusiva o prevalente, "*attività non commerciali*". La disposizione di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020 non opera alcun riferimento alla natura pubblica o privata degli enti non commerciali destinatari del regime di favore, utilizzando la locuzione «*enti non commerciali*», ed estendendo tale regime anche agli enti del terzo settore e agli enti religiosi civilmente riconosciuti. Gli enti non commerciali, dunque, possono accedere al credito d'imposta, indipendentemente se assumono la qualificazione di ente pubblico o privato, secondo i criteri definiti con la citata circolare n. 14/E/2020 e con la risoluzione n.68/E/2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 10/3/2021, n. 169/E/2021](#)

### **L'assenza dell'Allegato B non pregiudica l'accesso al *superbonus***

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 168/E del 10 marzo 2021, ha chiarito che l'attestazione della congruità delle spese, inserita nell'Allegato B, D.M. 58/2017, come aggiornato dal D.M. 329/2020, risponde a una mera semplificazione degli adempimenti e, conseguentemente, la mancanza della stessa al momento di presentazione della pratica edilizia relativa alla SCIA, antecedente al 1° luglio 2020, non pregiudica l'accesso al c.d. *superbonus*.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 10/3/2021, n. 168/E/2021](#)

### **Via libera al *superbonus* anche per gli immobili di proprietà di consorzi di Comuni**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 162/E dell'8 marzo 2021, ha confermato la fruibilità del c.d. *superbonus* a un soggetto che svolge le attività tipiche degli ex IACP anche se gli interventi riguardano immobili, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, di proprietà di un consorzio di Comuni in quanto, trattandosi di una particolare forma associativa per la gestione di uno o più servizi nonché per l'esercizio associato di funzioni tra i Comuni costituenti il consorzio, non assume rilievo, ai fini dell'applicazione della norma agevolativa la circostanza che sia stato costituito un consorzio di Comuni.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/3/2021, n. 162/E/2021](#)

### **Anche per il collabente serve dimostrare la pre-esistenza dell'impianto di riscaldamento**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 161/E dell'8 marzo 2021, in merito alla fruibilità del c.d. *superbonus* per interventi su unità collabenti ha precisato che il contribuente deve provare la pre-esistenza di un impianto di riscaldamento nell'edificio oggetto dell'intervento. Non è, invece, necessario produrre l'Ape pre-intervento, ma l'agevolazione sarà condizionata esclusivamente al raggiungimento della classe energetica in fascia A.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/3/2021, n. 161/E/2021](#)

### **Il *tax credit* locazioni per gli enti non commerciali**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 160/E dell'8 marzo 2021, in relazione alla possibilità di fruire del credito di imposta locazioni di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020, ha ricordato che con la circolare n. 14/E/2020 e con la risoluzione n. 68/E/2020, è stato chiarito che possono fruire del credito di imposta gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti relativamente al costo sostenuto per il «*canone di locazione, di leasing od*

*concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale».* Tali soggetti possono fruire del credito d'imposta, anche nelle ipotesi in cui l'ente svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'attività commerciale, in modo non prevalente o esclusivo. Al riguardo, il Legislatore ha esteso il beneficio a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'articolo 55, Tuir (cfr. circolare n. 9/E del 13 aprile 2020). In tal caso, qualora tale ultima attività risulti di ammontare superiore al limite di 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente, l'ente non potrà fruire del credito d'imposta. Come precisato nella risoluzione n. 68/E/2020, ai fini della determinazione del parametro dei ricavi non superiore a 5 milioni di euro, per gli enti non commerciali, devono essere considerati i soli ricavi con rilevanza ai fini Ires. Per gli enti non commerciali che svolgono solo, occasionalmente, attività commerciale e che, pertanto, non dispongono di partita Iva, il credito d'imposta va determinato sull'importo dell'affitto al lordo dell'Iva, in quanto in tale particolare ipotesi l'imposta rappresenta per l'ente non commerciale un costo che incrementa il canone di affitto dovuto.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/3/2021, n. 160/E/2021](#)

### **Via libera alla cumulabilità credito beni strumentali con quello per il Centro Italia**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 157/E dell'8 marzo 2021, ha chiarito che in tema di cumulabilità del credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, introdotto dalla Legge di Bilancio 2020, e il credito di imposta sisma Centro Italia, quest'ultimo esclude la cumulabilità con altri aiuti di Stato, anche *de minimis*, non escludendo tuttavia espressamente la possibilità di cumulo con misure di carattere generale. Tenuto conto che il credito di imposta per investimenti introdotto dalla Legge di Bilancio 2020 è una misura di carattere generale, si ritiene che, in relazione ai medesimi investimenti, lo stesso sia cumulabile con il credito di imposta sisma Centro Italia, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/3/2021, n. 157/E/2021](#)

### **Ancora sul *bonus* facciate**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 154/E del 5 marzo 2021, ha ammesso la fruizione del c.d. *bonus* facciate per interventi realizzati su una facciata di un chiostro che si affaccia su di un terreno a uso pubblico.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 5/3/2021, n. 154/E/2021](#)

## **Aggiornamento software**

---

### **Aggiornamento software**

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

– adempimento unico telematico: aggiornamento *software* ([Black Box 7.1.26 del 9/03/2021](#)).

## **Codici tributo**

---

### **Disponibile il codice tributo per il versamento del contributo sportivi impatriati**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 17/E del 10 marzo 2021, ha proceduto a istituire il codice tributo per il versamento, tramite il modello "*F24 Versamenti con elementi identificativi*", del contributo

per l'adesione al regime agevolato di cui all'articolo 16, comma 5-*quater*, D.Lgs. 147/2015. Nello specifico, il codice tributo è:

- 1900 denominato “*Contributo sportivi professionisti impatriati - adesione al regime agevolato di cui all'articolo 16, comma 5-*quater*, del d.lgs. n. 147 del 2015*”.

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 10/3/2021, n. 17/E/2021](#)

## Ecotassa

---

### **Debenza dell'ecotassa in ragione della data di immatricolazione**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 166/E del 9 marzo 2021, ha affermato, confermando quanto già chiarito con la precedente circolare n. 8/E/2019, che il presupposto della c.d. ecotassa di cui alla L. 145/2018, è l'acquisito e l'immatricolazione, nel periodo decorrente dal 1° marzo 2019, di un veicolo di categoria M1. Diversamente, l'imposta non può trovare applicazione nei confronti di un veicolo di categoria M1 che alla data del 1° marzo 2019 già circolava sul territorio nazionale, in quanto già immatricolato. La circolazione di un veicolo sul territorio italiano è comprovata dalla sua immatricolazione ai sensi dell'articolo 93, D.Lgs. 285/1992, il cui comma 1-*bis* stabilisce, tra l'altro, che “è vietato, a chi ha stabilito la residenza in Italia da oltre sessanta giorni, circolare con un veicolo immatricolato all'estero”. La formalità dell'immatricolazione, dunque, è necessaria per permettere a un veicolo di circolare senza limitazioni di tempo nel nostro Paese.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 9/3/2021, n. 166/E/2021](#)

## Immobili

---

### **Non si decade dalla cedolare in caso di accordo temporaneo di riduzione del canone**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 165/E del 9 marzo 2021, ha affermato la compatibilità con il regime della cedolare secca di una clausola temporale ed emergenziale che preveda l'abbattimento del canone e derivante da un accordo territoriale.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 9/3/2021, n. 165/E/2021](#)

## Iva

---

### **Si restringe il perimetro di esenzione per le strumentazioni diagnostiche**

L'Agenzia delle dogane, con la circolare n. 9/D del 3 marzo 2021, ha offerto indicazioni di carattere operativo per la corretta applicazione delle previsioni di cui all'articolo 1, commi 452 e 453, L. 178/2020, con cui sono state introdotte modifiche in riferimento alle cessioni e alle importazioni di particolari beni necessari al contenimento e alla gestione dell'emergenza Covid-19 e dell'articolo 3-*ter*, L. 21/2021, di conversione del D.L. 183/2020 (il c.d. Milleproroghe) con cui è stato stabilito che, al comma 452 il riferimento al Regolamento (UE) 2017/745 deve intendersi riferito al Regolamento (UE) 2017/746. In particolare, è stato chiarito che sono esenti Iva solo le strumentazioni diagnostiche in vitro del Covid-19, se conformi alle regole tecniche unionali di cui alla Decisione 98/79/Ce e al Regolamento UE 746/17.

[Agenzia delle dogane, circolare, 3/3/2021, n. 9/D](#)

### **Rilevanza Iva in caso di cessione del credito**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 163/E dell'8 marzo 2021, ha chiarito che in caso di cessione di un credito il cui debitore è una società in fallimento, il pagamento nei confronti del

cessionario determina il momento impositivo ai fini Iva. Nel caso in cui la cedente fallisca prima del debitore ceduto e il Tribunale non dispone di tenere viva la partita Iva per ottemperare agli obblighi di fatturazione e versamento dell'imposta, il curatore deve aprire una nuova partita Iva per la cedente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/3/2021, n. 163/E/2021](#)

### **Imponibile Iva la costituzione del diritto di superficie**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 152/E del 5 marzo 2021, ha affermato che la costituzione del diritto di superficie e della proprietà superficaria di cui all'articolo 952, cod. civ. è, agli effetti Iva, una cessione di beni imponibile ai sensi dell'articolo 2, comma 1, D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 5/3/2021, n. 152/E/2021](#)

### **Aliquota al 4% per gli gnocchi con impasto di speck**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 151/E del 4 marzo 2021, ha ricondotto all'Iva agevolata al 4% ai sensi del n. 15) della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, la cessione di gnocchi non farciti ma con la presenza nell'impasto di *speck* nella percentuale del 4%.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 4/3/2021, n. 151/E/2021](#)

### **Esenti le donazioni effettuate ex Decreto Cura Italia**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 150/E del 4 marzo 2021, ha chiarito che in caso di donazioni effettuate ai sensi dell'articolo 66, D.L. 18/2020 (il c.d. Decreto Cura Italia) nel presupposto che ricorrano le condizioni oggettive e soggettive richieste (sia, cioè, in relazione ai soggetti beneficiari della donazione sia in riferimento alla idoneità dei beni al contenimento e alla gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19), il soggetto passivo donante, limitatamente all'anno 2020, realizza un'operazione esente, senza pregiudizio in termini di detrazione, né specifica né in base al *pro rata*.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 4/3/2021, n. 150/E/2021](#)

### **Sconta Iva la cessione del singolo asset bancario**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 149/E del 4 marzo 2021, ha chiarito che scontano Iva le cessioni di singoli *asset* da parte di una banca in quanto non è rinvenibile un ramo d'azienda.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 4/3/2021, n. 149/E/2021](#)

### **Via libera al plafond per il non residente identificato in Italia**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 148/E del 4 marzo 2021, ha affermato che la disciplina del *plafond* Iva si applica nel caso di soggetto non residente, stabilito in uno Stato membro UE e identificato direttamente ai fini Iva in Italia.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 4/3/2021, n. 148/E/2021](#)

## Redditi diversi

---

### **Niente sostitutiva sulle plusvalenze se il titolo passa agli eredi**

L'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 159/2021, ha chiarito il trasferimento *mortis causa* al cointestatario di un *dossier* titoli in regime di risparmio amministrato non determina l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 8/3/2021, n. 159/E/2021](#)

## Reddito di impresa

### Rilevanza della liquidazione del socio receduto

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 156/E dell'8 marzo 2021, ha chiarito che, con riferimento alle ipotesi di scioglimento del rapporto sociale limitatamente a un socio nelle società di persone, l'articolo 2289, cod. civ., stabilisce che il socio che recede dal rapporto societario ha diritto "ad una somma di denaro che rappresenti il valore della quota" determinato in base ad una situazione patrimoniale redatta al giorno in cui si è verificato lo scioglimento del rapporto sociale. L'obbligazione sorge in capo alla società nell'esercizio in cui il socio recede dalla società, poiché è in tale momento che deve essere rilevato il debito sorto dei confronti della controparte socio. Nel caso in cui sia instaurata una causa civile, sarà quello il momento rilevante; l'esito della controversia inciderà sugli esercizi futuri nella misura in cui potrebbe ridefinire il *quantum* dovuto, determinando le rilevazioni di eventuali sopravvenienze attive.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 5/3/2021, n. 156/E/2021](#)

## Regimi agevolati

### Niente regime agevolato se la pensione arriva dall'Inps

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 170/E del 10 marzo 2021, ha negato l'applicazione del regime agevolato di tassazione di cui all'articolo 24-ter, L. 58/2019, nel caso di soggetto che percepisce un reddito da pensione dall'Inps.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, 10/3/2021, n. 170/E/2021](#)

**Euroconference**  
Editoria

# DICHIAARATIVI 2021

!“( ACQUISTALI OGGI E RICEVI IN OMAGGIO )”  
LA RIVISTA IL REDDITO DI IMPRESA ”))

In omaggio fino al 30 giugno la rivista  
**IL REDDITO DI IMPRESA**  
Direzione scientifica: Paolo Meneghetti e Giovanni Valcarenghi

**ACQUISTA ORA A € 188,00 + IVA 4%**

## La circolare tributaria n. 10/2021

### Accertamento

---

#### **Come vincere le differenze tra rimanenze e scritture di magazzino**

In tema di accertamento Iva e imposte sui redditi, in base all'articolo 4, comma 2, D.P.R. 441/1997 le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui all'articolo 14, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo, presunzione che è relativa e superabile non con qualunque mezzo di prova, ma solamente con le prove tassativamente indicate dagli articoli 1 e 2 del citato D.P.R. 441/1997 (cfr. sentenza n. 13120/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 5941 – 14 ottobre 2020 – 4 marzo 2021](#)

#### **Automatico il ruolo se il controllo arriva da un 36-bis**

In tema di controlli delle dichiarazioni tributarie, l'attività dell'ufficio accertatore, correlata alla contestazione di detrazioni e crediti indicati dal contribuente, qualora nasca da una verifica di dati indicati da quest'ultimo e dalle incongruenze dagli stessi risultanti, non implica valutazioni, sicché è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972, non essendo necessario un previo avviso di recupero (cfr. sentenze n. 4392/2018 e n. 4360/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 5611 – 11 novembre 2020 – 2 marzo 2021](#)

#### **La procedura per il sintetico**

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'articolo 38, commi 4, 5 e 6, D.P.R. 600/1973, prevede che gli uffici finanziari, in base a elementi e circostanze di fatto certi, possano "*determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente, in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze, quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato*". In sostanza, il dettato della citata disposizione normativa prevede che il controllo della congruità dei redditi dichiarati venga effettuato partendo da dati certi e utilizzando gli stessi come indici di capacità di spesa, per dedurne, avvalendosi di specifici e predeterminati parametri di valorizzazione (c.d. redditometro), il reddito presuntivamente necessario a garantirla. Quando il reddito determinato in tal modo si discosta da quello dichiarato per almeno 2 annualità, l'ufficio può procedere all'accertamento con metodo sintetico, determinando il reddito induttivamente e quindi utilizzando i parametri indicati, a condizione che il reddito così determinato sia superiore di almeno un quarto a quello dichiarato (cfr. sentenza n. 25104/2014).

[Cassazione – sentenza n. 5587 – 3 novembre 2020 – 2 marzo 2021](#)

#### **Valido l'accertamento che non fa riferimento alle osservazioni del contribuente**

L'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente ex articolo 12, comma 7, L. 212/2000, è valido atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare

tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (cfr. sentenza n. 1778/2019 e ordinanze n. 8378/2017 e n. 3583/2016).

[Cassazione – sentenza n. 5585 – 28 ottobre 2020 – 2 marzo 2021](#)

## Contenzioso tributario

---

### Non serve indicare espressamente la norma violata

Ai fini della ammissibilità del ricorso per cassazione non è necessaria l'esatta indicazione delle norme di legge delle quali si lamenta l'inosservanza, essendo necessario, invece, che si faccia valere un vizio astrattamente idoneo a inficiare la pronuncia, con la conseguenza che è ammissibile il ricorso col quale si lamenti la violazione di una norma processuale sotto il profilo della violazione di legge, anziché sotto il profilo dell'*error in procedendo* di cui all'ipotesi del n. 4 dell'articolo 360, c.p.c. (cfr. sentenza n. 19882/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 5955 – 16 dicembre 2020 – 4 marzo 2021](#)

### I requisiti per l'assenza di motivazione

La riformulazione dell'articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'articolo 54, D.L. 83/2012, convertito in L. 134/2012, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'articolo 12 delle preleggi, come riduzione al "*minimo costituzionale*" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "*mancaza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico*", nella "*motivazione apparente*", nel "*contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili*" e nella "*motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile*", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "*sufficienza*" della motivazione (cfr. sentenza SS.UU. n. 8053/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 5946 – 13 novembre 2020 – 4 marzo 2021](#)

### Sanabile l'inosservanza dei 20 giorni per il deposito di nuovi documenti in appello

La produzione di nuovi documenti in appello, sebbene consentita ex articolo 58, D.Lgs. 546/1992, deve avvenire, ai sensi dell'articolo 32, D.Lgs. 546/1992 entro 20 giorni liberi antecedenti l'udienza: tuttavia, l'inosservanza di detto termine è sanata ove il documento sia stato già depositato, benché irrualmente, nel giudizio di primo grado, poiché nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio sino al passaggio in giudicato della sentenza, senza che le parti abbiano la possibilità di ritirarli, con la conseguenza che la documentazione ivi prodotta è acquisita automaticamente e "ritualmente" nel giudizio di impugnazione (cfr. ordinanze n. 16652/2018 e n. 5429/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 5607 – 11 novembre 2020 – 2 marzo 2021](#)

## Irpef

---

### Deducibili le spese dell'immobile della ex moglie

In tema di Irpef, l'articolo 10, comma 1, lettera c), D.P.R. 917/1986 dispone la deducibilità dal reddito

---

degli "assegni periodici corrisposti al coniuge, ad esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli", realizzando un contributo al mantenimento ex articolo 156, cod. civ., in conseguenza di separazione o divorzio o annullamento del matrimonio, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'Autorità giudiziaria; ne consegue che rientrano in tale deducibilità anche le spese afferenti all'immobile di abitazione della moglie e del figlio, con limitazione in questo caso alla metà degli importi, ove il bene sia a disposizione di entrambi, ai sensi dell'articolo 3, D.P.R. 42/1988. Le spese per assicurare al coniuge la disponibilità di un alloggio costituiscono un contributo per il di lui mantenimento, ai sensi dell'articolo 156, cod. civ.. In quanto la disponibilità di un'abitazione costituisce elemento essenziale per la vita di un soggetto. Il contributo-casa è inoltre periodico, e corrisposto al coniuge stesso; inoltre è determinato dal giudice, sia pur *per relationem* a quanto risulta da elementi certi e conoscibili (cfr. sentenze n. 2236/2011 e n. 13029/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 5984 – 10 febbraio 2021 – 4 marzo 2021](#)

## Iva

---

### **Per la detrazione non basta la soggettività passiva, serve anche l'inerenza**

In tema di Iva, in base alla disciplina dettata dagli articoli 1, 4, 17 e 19, D.P.R. 633/1972, la qualità di imprenditore societario è condizione unicamente per rendere assoggettabili a Iva le operazioni attive, mentre la compatibilità con l'oggetto sociale di spese relative alla compravendita e/o alla ristrutturazione di immobili costituisce, rispetto alla detraibilità del tributo assolto sulle operazioni passive, elemento puramente indiziario della loro inerenza all'effettivo esercizio dell'impresa, valutabile, pertanto, dal giudice di merito insieme con altre circostanze, idonee a formarne il convincimento circa l'effettiva inerenza delle medesime operazioni passive all'espletamento della progettata attività imprenditoriale, all'interno di un criterio di ripartizione che vede onerata della prova la società.

[Cassazione – ordinanza n. 5951 – 11 dicembre 2020 – 4 marzo 2021](#)

### **Le prove che deve portare l'Amministrazione per le operazioni soggettivamente inesistenti**

In tema di Iva, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga a operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (cfr. sentenza n. 27566/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 5579 – 27 gennaio 2021 – 1° marzo 2021](#)

[Cassazione – ordinanza n. 5578 – 27 gennaio 2021 – 1° marzo 2021](#)

[Cassazione – ordinanza n. 5577 – 27 gennaio 2021 – 1° marzo 2021](#)

## Operazioni straordinarie

---

### Regole di riportabilità delle perdite in caso di fusione *ante* 2004

Il diritto dell'incorporante alla riportabilità delle perdite dell'incorporata in esito a operazione di fusione, di cui all'articolo 123, comma 5 (oggi articolo 172, comma 7), D.P.R. 917/1986 (nel testo vigente *ratione temporis* e applicabile fino al 31 dicembre del 2003), opera soltanto in presenza dei tre requisiti 1) del limite del patrimonio netto delle singole società risultante dall'ultimo bilancio ovvero, se inferiore, dalla situazione patrimoniale predisposta nell'ambito del procedimento di fusione (articolo 2501-*quater*, cod. civ.), 2) delle condizioni di operatività delle imprese partecipanti alla fusione rappresentate dal conseguimento da parte delle stesse nell'esercizio anteriore alla deliberazione della fusione di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e di spese per lavoro dipendente non inferiori a una determinata percentuale (40%) rispetto alla media dei due periodi d'imposta immediatamente anteriori e 3) delle precedenti svalutazioni sulla partecipazione alla società incorporata effettuate da parte dell'incorporante o dall'impresa che l'ha ceduta a quest'ultima (ossia all'incorporante) dopo l'esercizio di realizzazione della perdita astrattamente riportabile, sicché l'assenza di uno solo di essi determina l'inapplicabilità del regime previsto dalla norma, stante la sua funzione, operante all'interno delle norme impositive, di presiedere alla determinazione dell'imponibile e del reddito di imposta, attraverso l'individuazione di parametri oggettivi predeterminati sulla cui base la loro quantificazione deve essere operata.

[Cassazione – ordinanza n. 5953 – 16 dicembre 2020 – 4 marzo 2021](#)

## Redditi fondiari

---

### Reddito fondiario in capo al comodante

Il contratto di comodato, disciplinato dagli articoli 1803 e ss., cod. civ., produce effetti obbligatori, e non reali, e il comodatario è titolare di un diritto personale di godimento e non di un diritto reale (di proprietà o altro). Si tratta, per lo più, di un rapporto di cortesia che quindi non genera alcun particolare vincolo giuridico; difatti, il comodatario è un semplice detentore del bene mobile o immobile. Pertanto, è il proprietario dell'immobile, quale possessore, sia pure mediato, tenuto al pagamento dell'imposta e non il comodatario, mero detentore della cosa comodata. Il comodatario, infatti, non consegue il possesso dell'immobile, ma la mera detenzione (nell'interesse proprio), che trova titolo in un contratto costitutivo di un diritto personale di godimento e non di un diritto reale, come richiede l'articolo 26, Tuir, ai fini dell'imposizione del reddito fondiario. Dal principio secondo cui l'imputazione soggettiva dei redditi fondiari è in funzione del possesso qualificato della titolarità del diritto reale, che permane in capo al proprietario anche in caso di concessione in comodato delle unità immobiliari e successiva locazione di questi immobili da parte del comodatario, deriva che fiscalmente obbligato a dichiarare il reddito fondiario resta, pertanto, per effetto dell'articolo 26, Tuir, solo il titolare di un diritto reale sui medesimi beni. Conseguentemente, il reddito effettivo del fabbricato va imputato al proprietario dell'immobile, cioè al comodante (come se l'avesse affittato personalmente) anche se da lui materialmente non percepito (cfr. sentenze n. 15877/2013 e n. 8767/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 5588 – 3 novembre 2020 – 2 marzo 2021](#)

## Tributi locali - Ici

---

### Estendibile la sentenza sui requisiti dell'imprenditore agricolo

In tema di Ici, il giudicato esterno formatosi tra le stesse parti, relativamente alla qualità d'imprenditore agricolo del contribuente, così consentendogli di beneficiare della prevista agevolazione, investe un

elemento costitutivo della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente e comune ai vari periodi d'imposta, sicché i suoi effetti si estendono, con riguardo al tributo riferito al medesimo bene, alle altre annualità, cronologicamente ed immediatamente successive, dovendosi presumere anche per esse, salvo prova contraria, la sussistenza della medesima qualità (cfr. sentenza n. 23032/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 5840 – 16 dicembre 2020 – 3 marzo 2021](#)

## Tributi locali – Tarsu

### Riscossione e accertamento in capo al gestore del servizio

In tema di Tarsu, dall'articolo 49, D.Lgs. 22/1997, si evince che, fermo restando il potere del Comune di accertare e riscuotere la tassa di smaltimento (Tarsu) in vigore prima della sua sostituzione a opera della tariffa (Tia), tale potere va invece riconosciuto - all'esito del regime transitorio di introduzione di quest'ultima, come qui rilevante - proprio al "soggetto che gestisce il servizio" in forza di concessione; e ciò anche per quanto concerne la legittimazione processuale nelle relative controversie (cfr. sentenze n. 1179/2004 e n. 4893/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 5767 – 23 ottobre 2020 – 3 marzo 2021](#)

The advertisement features a white background with a yellow border. In the top left corner is the Euroconference logo (a stylized 'ec' in orange and yellow) and the word 'Euroconference' in bold black, with 'Editoria' in smaller text below it. In the top right corner, there is a yellow exclamation mark followed by the text '« NUOVA USCITA FEBBRAIO 2021 »' in black. The central focus is the large, bold black text '730/2021'. To the left of this text is a silver laptop with a white e-book cover displayed on its screen; the cover has the Euroconference logo and the text '730/2021'. Below the laptop, the authors' names are listed: 'Autori: Federica Furlani, Luca Mambrin, Sergio Pellegrino'. Underneath the authors' names, the price is given as 'E-book € 24,00 + IVA 4%'. At the bottom center, there is a yellow rectangular button with the white text 'ACCEDI AL SITO'. The background of the advertisement is decorated with a faint, light grey geometric pattern of interconnected lines and dots.

## La circolare tributaria n. 10/2021

# Imponibili per il comodante le locazioni del comodatario

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione con la [sentenza n. 5588/2021](#), stabilisce che il proprietario dell'immobile concesso in comodato è titolare del reddito fondiario che deriva dalla locazione al terzo, da parte del comodatario, del bene immobile concesso in comodato e quindi in locazione. Il possesso del reddito, in sostanza, si configura in via mediata in capo al comodante, cui rimane il possesso del bene, del quale la sola detenzione si trasferisce in capo al comodatario.

Il comodato è il contratto con cui il comodante consegna al comodatario un bene mobile o immobile, del quale il comodatario possa servirsi per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire lo stesso bene mobile o immobile ([articolo 1803](#), cod. civ.). Impropiamente, nel gergo, il comodato viene richiamato accompagnato dall'aggettivo gratuito, ma come si evince dalla lettura della disposizione codicistica, la precisazione è pleonastica, giacché il contratto non contempla una controprestazione onerosa da parte del comodatario. Il contratto, insomma, è essenzialmente gratuito. Rispetto alla tipicità della gratuità, può darsi, invece, la fattispecie del comodato modale, che implica sì una controprestazione, ma di entità tale da non stravolgere l'intrinseca natura gratuita del contratto e ontologicamente differente da un corrispettivo di godimento del bene mobile o immobile concesso dal comodante.

La letteratura si concentra sulle azioni a disposizione del comodante per il recupero del bene concesso, qualora il comodatario al termine non lo restituisca spontaneamente (per il comodante si configura il diritto alla restituzione al termine, se previsto; a richieste, se non sia prevista una durata; o in ogni caso immediatamente se sopravvenga un bisogno inaspettato e urgente). Meno esplorato, invece, è il tema dell'uso che il comodatario fa del bene durante la durata del contratto. Il comodatario, infatti, ha l'obbligo di custodire il bene mobile o immobile concessogli con la diligenza del buon padre di famiglia ([articolo 1804](#), cod. civ.) e può, a sua volta, concederne il godimento del bene a terzi solo con consenso del comodante, pena il diritto del comodante di pretendere la restituzione e il risarcimento del danno. Tuttavia, il comodatario, ferme queste premesse e la responsabilità per il rischio di perimento ([articolo](#)

[1805](#), cod. civ.), mentre rimane escluso il profilo afferente alla normale e incolpevole usura del bene, può concedere il bene al terzo estraneo anche a fronte di un corrispettivo.

Ecco che, passando dal profilo civilistico a quello fiscale, comincia a intuirsi il tema del presupposto dell'Irpef: in capo a chi si configura il presupposto impositivo? La domanda si delinea più nitidamente con riferimento all'ipotesi in cui il bene venga dapprima concesso al comodatario, che tra l'altro sosterrà le spese necessarie per servirsi dello stesso senza possibilità di rimborso, salvo che non si tratti di spese straordinarie sostenute per la conservazione necessarie e urgenti ([articolo 1808](#), cod. civ.), e dipoi dal comodatario al terzo estraneo.

Nel caso sottoposto alla Corte l'Agenzia delle entrate aveva ripreso a tassazione in capo al comodante (padre) i redditi derivanti dalla locazione di 3 immobili concessi ai comodatari (figli) e da questi ultimi locati a terzi a fronte del corrispettivo costituito dai canoni di locazione, canoni che risultavano dichiarati dai comodatari come redditi diversi.

Il comodante aveva impugnato gli avvisi, lamentando l'insussistenza del presupposto impositivo dell'Irpef, giacché *“nei contratti di comodato era espressamente prevista la possibilità per il comodatario di concedere a terzi l'uso della cosa, ai sensi dell'articolo 1804, cod. civ., contestava la legittimità dell'accertamento il quale muoveva dalla premessa che il comodante è comunque tenuto a dichiarare i redditi che derivano dalla locazione ai sensi del Tuir, articolo 26; norma che, da un lato, legittima il comodatario a non dichiararli e, dall'altro lato, ne impone la indicazione nella dichiarazione dei redditi del comodante. Eccepiva altresì che l'accertamento si poneva in contrasto con il divieto di doppia imposizione D.P.R. 600/1973, ex articolo 67, in quanto i redditi derivanti dai fabbricati erano stati dichiarati dal comodatario con l'inserimento nel riquadro dei redditi diversi”*.

L'[articolo 26](#), Tuir, invece, stabilisce la concorrenza dei redditi fondiari, indipendentemente dalla percezione, nella formazione del reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà. Per i casi di contitolarità della proprietà o altro diritto reale sull'immobile o di coesistenza di più diritti reali, il presupposto del reddito fondiario si configura in capo a ciascun soggetto per la parte corrispondente al suo diritto. L'[articolo 67](#), Tuir, inoltre, definisce i redditi diversi come categoria residuale (rispetto ai redditi di capitale, ai redditi di lavoro autonomo o d'impresa, ai redditi di partecipazione nonché ai redditi di lavoro dipendente), che contempla casistiche specifiche: plusvalenze realizzate nelle circostanze elencate, cessione di strumenti finanziari individuati; cessione dei contratti sempre individuati; redditi, ulteriori rispetto a quelli indicati, realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere o acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni

o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e a ogni altro parametro di natura finanziaria; vincite individuate; redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli; redditi di beni immobili situati all'estero; redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, brevetti *et similia*; redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa; redditi derivanti da attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente; redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere; indennità, rimborsi *et similia* nel settore dello sport.

Come si vede, tra le casistiche tipiche dei redditi diversi, che pur tipici non sono affatto, più d'una (ad esempio quella dei redditi di natura fondiaria o dei redditi derivanti dalla sublocazione di beni immobili) *prima facie* potrebbe rientrare anche quella in argomento.

La CTP accoglieva il ricorso del contribuente, esattamente come la CTR rigettava il gravame dell'ufficio che, secondo i giudici dell'appello *“non aveva fornito alcuna prova certa della natura elusiva dell'operazione posta in essere dal ricorrente con la cessione in comodato ai figli di alcuni beni che questi avevano poi concesso in locazione a terzi, così evitando al comodante (effettivo locatore) di dichiarare il reddito, ma di tale problematica non vi era riferimento alcuno, né nell'avviso impugnato (se non generico), né nelle difese svolte dall'ufficio riguardanti unicamente l'interpretazione del Tuir, articolo 26, talché l'esame di merito era precluso al giudice di appello; preclusione che impediva altresì l'asserita possibilità per il comodatario di richiedere il rimborso delle imposte indebitamente versate, trattandosi di argomento proposto per la prima volta in appello e pertanto inammissibile ai sensi del D.Lgs. 546/1992, articolo 57”*.

L'Amministrazione finanziaria si rivolge alla Corte, sottoponendole 2 motivi di cassazione della sentenza di *secondae curae*: violazione di legge ([articolo 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c.) con riferimento all'[articolo 42](#), comma 2, D.P.R. 600/1973 e all'[articolo 26](#), comma 1, Tuir nonché all'[articolo 1804](#), comma 2, cod. civ. alla stregua dei quali *“l'imputazione soggettiva dei redditi fondiari è in funzione del possesso qualificato della titolarità del diritto reale, talché i canoni percepiti per la locazione, concorrono a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà o altro diritto reale”*, senza che abbiano rilievo, dunque, gli effetti traslativi del bene conseguenti al comodato concluso con i figli, non reali, bensì meramente obbligatori; nullità della sentenza o del procedimento ([articolo 360](#), comma 1, n. 4, c.p.c.), con riferimento all'[articolo 57](#), D.Lgs. 546/1992, traducendosi l'invocata *“possibilità per il comodatario di richiedere il rimborso delle imposte indebitamente versate al fine*

*di evitare una doppia imposizione fiscale, vietata dal D.P.R. 600/1973, articolo 65” in una mera “argomentazione o prospettazione diretta a contestare la fondatezza dell’eccezione di controparte e non di eccezione in senso tecnico vietata dal citato articolo 57”.*

I giudici di piazza Cavour accolgono entrambi i motivi.

L’[articolo 26](#), Tuir, rileva per il comodante, giacché il contratto di comodato produce effetti meramente obbligatori, non certo reali, con la conseguenza che *“il comodatario è titolare di un diritto personale di godimento e non di un diritto reale (di proprietà o altro). Si tratta, per lo più, di un rapporto di cortesia che quindi non genera alcun particolare vincolo giuridico; difatti, il comodatario è un semplice detentore del bene mobile o immobile (ex multis, Cassazione n. 15877/2013; nonché n. 8767/2015). Pertanto è il proprietario dell’immobile, quale possessore, sia pure mediato, tenuto al pagamento dell’imposta e non il comodatario, mero detentore della cosa comodata. Il comodatario, infatti, non consegue il possesso dell’immobile, ma la mera detenzione (nell’interesse proprio), che trova titolo in un contratto costitutivo di un diritto personale di godimento e non di un diritto reale, come richiede l’articolo 26, Tuir, ai fini dell’imposizione del reddito fondiario”.*

Una conclusione conforme alle chiose dell’Agenzia delle entrate, secondo cui la locazione del comodatario non integra la fattispecie della sublocazione, tassata come reddito diverso in virtù del disposto dell’[articolo 67](#), Tuir ([risoluzione n. 381/E/2008](#) e [risoluzione n. 394/E/2008](#)).

Nessuna soddisfazione per il contribuente nemmeno per la questione processuale dedotta in relazione all’aggiunta di motivi in appello. La Corte ribadisce l’orientamento secondo cui le mere argomentazioni difensive, diverse dalle eccezioni e dai motivi nuovi, non integrano “nova” in appello: *“le eccezioni dell’ufficio, nel caso in esame non comportavano un ampliamento del thema decidendum esaurendosi in una semplice difesa, limitata alla mera contestazione dell’assunto del contribuente”.*

## La circolare tributaria n. 10/2021

# Revoca dell'abilitazione Entratel: per il commercialista garanzia di sindacato di *full jurisdiction e point by point*

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Non basta conseguire l'abilitazione al servizio telematico Entratel, bisogna mantenerla.

Il D.M. 31 luglio 1998 (Modalità di trasmissione telematica delle dichiarazioni e dei contratti di locazione e affitto da sottoporre a registrazione, nonché di esecuzione telematica dei pagamenti) definisce il servizio telematico come il sistema informatico che consente all'Amministrazione finanziaria la ricezione delle dichiarazioni e dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili e la consegna delle ricevute che la attestano. Gli utenti del servizio telematico, invece, sono i soggetti che effettuano la trasmissione telematica della dichiarazione o i soggetti che richiedono la registrazione telematica: società, iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, periti commerciali e consulenti del lavoro, iscritti nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per subcategorie di tributi di competenza, associazioni sindacali, centri autorizzati di assistenza fiscale, di banche e di Poste Italiane Spa, preventivamente autorizzati dall'Amministrazione finanziaria, nonché notai e altri soggetti obbligati alla registrazione dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili, delle successive modificazioni nonché dei relativi adempimenti. L'accesso tradizionale, tramite *pincode*, prevede un codice di cifratura personalizzato assegnato dall'Amministrazione finanziaria a ciascun soggetto abilitato all'utilizzazione del servizio telematico internet. Soltanto gli utenti abilitati possono trasmettere, con un codice di autenticazione abbinato a ciascun *file* trasmesso, che consente di verificare l'identità dell'utente e l'integrità delle informazioni presenti nel *file* medesimo. Il codice di autenticazione risulta a seguito di una procedura informatica, che contempla un sistema di chiavi asimmetriche, una privata, nota soltanto all'utente, e una pubblica, nota all'utente e all'Amministrazione, che riconduce il *file* trasmesso alla provenienza. Il codice di autenticazione viene generato per i soli utenti abilitati in possesso dell'iscrizione nel registro degli utenti dell'Amministrazione finanziaria, che vale 3 anni (senza che sia necessario ripresentare nuova domanda alla scadenza, giacché l'iscrizione opera salvo revoca della richiesta). Il possesso del codice di autenticazione determina in capo all'utente abilitato una responsabilità, per cui qualora egli abbia

ragione di temere che il codice possa essere indebitamente utilizzato da altri, deve darne comunicazione all'ufficio competente, che senza indugio provvede alla revoca dell'attestazione di iscrizione. I requisiti per l'ottenimento dell'abilitazione Entratel, oltre all'appartenenza - da autocertificare - alle categorie indicate, di cui si è detto, vanno riferiti nell'apposita domanda da indirizzare alla DRE competente: assenza di procedure concorsuali e di precedenti provvedimenti di revoca. Quest'ultima, disciplinata dall'[articolo 8](#), D.M. 31 luglio 1998, può essere disposta per cessazione dell'attività, decesso, inizio di una procedura concorsuale, presenza di provvedimenti di sospensione di durata non inferiore a 12 mesi o di radiazione irrogati dall'ordine di appartenenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività. Anche significative omissioni o difformità nell'invio delle dichiarazioni, aggiramento degli obblighi di trasmissione e violazione obblighi di riservatezza e sicurezza sotto il profilo procedimentale, costituiscono ragioni di revoca contemplate dal decreto del Mef. L'Amministrazione, infatti, può rappresentare all'utente il ricorrere di fattispecie che danno luogo alla revoca, purché rispetti la tipicità del procedimento previsto, che contempla una contestazione da manifestare in un atto recettizio, che preveda un termine a difesa per eventuali osservazioni o memorie, ma può anche pubblicare la revoca. L'utente assoggettato a revoca può rivolgersi al TAR per ottenerne l'annullamento.

Il [TAR della Lombardia – Milano, con la sentenza n. 539/2021 del 16 febbraio 2021](#), riconosce al commercialista destinatario della revoca dell'abilitazione Entratel il diritto di fruire della concreta possibilità di sottoporre la questione relativa alla fondatezza dell'accusa a un organo indipendente e imparziale dotato del potere di esercitare un sindacato di *full jurisdiction* per condurre un'analisi *point by point* su tutti gli elementi, senza vincoli per gli addentellati con l'accertamento compiuto dagli organi amministrativi, alla cui valutazione l'organo indipendente deve sostituire la propria. In mancanza, sarà il giudice a riconoscere le garanzie del contraddittorio, tipiche del giusto processo, non già assicurate in sede procedimentale.

Il direttore generale dell'Agenzia delle entrate - DRE della Lombardia - settore servizi - ufficio servizi fiscali aveva disposto e notificato a mezzo pec provvedimento di revoca, efficace a partire dal trentesimo giorno dalla data della notificazione, a carico di un utente dottore commercialista. Da un processo verbale di contestazione della Direzione centrale *audit* - area Nord Ovest, infatti, erano emerse alcune irregolarità, che erano state ritualmente comunicate all'interessato.

Quest'ultimo si rivolge al TAR per preliminarmente ottenere la sospensione del provvedimento (che viene negata *inaudita altera parte* e poi concessa) e chiederne l'annullamento nel merito, con conseguente riconoscimento del risarcimento del danno.

Le violazioni contestate al commercialista andavano dal mancato rilascio al contribuente dell'impegno a trasmettere, della copia della dichiarazione e della ricevuta, all'irregolare apposizione del visto di conformità. Va detto che l'utente, dopo aver avuto formale conoscenza delle contestazioni, aveva notificato memorie difensive nel termine di 30 giorni. Eppure, era seguito un provvedimento, a evidenza di segno contrario rispetto alle osservazioni formulate dal ricorrente, con cui l'Agenzia delle entrate aveva disposto la revoca dell'abilitazione al servizio telematico Entratel.

L'illegittimità del provvedimento sanzionatorio viene messa in dubbio dal commercialista che ne chiede l'annullamento per eccesso di potere ([articolo 3](#), L. 241/1990) nella fase istruttoria nonché nell'individuazione dei presupposti che legittimano la revoca nonché per violazione, falsa e omessa applicazione degli articoli [3](#) e [97](#), Costituzione e ancora dell'[articolo 3](#) e ss. L. 241/1990, in relazione all'adeguatezza, proporzionalità e ragionevolezza e ancora all'eccesso di potere.

Il TAR, discussa l'udienza nel rispetto del principio dell'oralità, ancorché da remoto, innanzitutto puntualizza il profilo del contraddittorio: *"assumono un particolare rilievo i principi del "giusto processo" di cui all'articolo 6, Cedu- quale norma interposta ex articolo 117, comma 1, Costituzione (Corte Costituzionale, sentenza n. 263/2017) - applicabili anche ai provvedimenti sanzionatori di natura affittiva (Corte Europea dei diritti dell'uomo, sentenze 4 marzo 2014, ric. n. 18640/2010 Grande Stevens e altri c. Italia; 29 ottobre 2013, ric. n. 17475/2009 Varvara c. Italia; 20 gennaio 2009, ric. n. 75909/2001 S.F. s.r.l. e altri c. Italia), con particolare riferimento ai procedimenti preordinati all'applicazione di sanzioni con valenza disciplinare, connotati da carattere punitivo (Corte Europea dei diritti dell'uomo, sentenze 28 giugno 1978, ric. n. 6232/1973 Konig c. Repubblica Federale Tedesca; 26 settembre 1995, ric. n. 18160/1991 Diennet c. Francia) se lesivi di un diritto "civile" del ricorrente, quali la sospensione o la cessazione dell'attività professionale (TAR Emilia-Romagna, Bologna, I, 31 dicembre 2020, n. 888). A tal fine, la Corte Edu, nel distinguere tra diritto penale in senso stretto e casi non rientranti nel c.d. "hard core of criminal law", ha ritenuto che nella seconda ipotesi "il rispetto dell'articolo 6 della Convenzione non esclude ... che in un procedimento di natura amministrativa, una "pena" sia imposta in primo luogo da un'Autorità amministrativa. Esso presuppone, tuttavia, che la decisione di un'Autorità amministrativa che non soddisfi essa stessa le condizioni dell'articolo 6 sia successivamente sottoposta al controllo di un organo giudiziario dotato di piena giurisdizione (S., U., G., P., P. e P. c. A., sentenze del 23 ottobre 1995, rispettivamente 34, 37, 42 e 39, 41 e 38, serie A nn. 328 A-C e 329 A C). Fra le caratteristiche di un organo giudiziario dotato di piena giurisdizione figura il potere di riformare qualsiasi punto, in fatto come in diritto, della decisione impugnata, resa dall'organo inferiore. In particolare esso deve avere competenza per esaminare tutte le pertinenti questioni di fatto e di diritto che si pongono nella controversia di cui si trova investito (Chevrol c. Francia, n. 49636/99,*

## PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

77, Cedu 2003-III; *Silvester's Horeca Service c. Belgio*, n. 47650/99, 27, 4 marzo 2004; e *M.D. S.r.l., sopra citata*, 59" (Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza 4 marzo 2014, ric. n. 18640/2010, *Grande Stevens e altri c. Italia*)".

Anche nel merito del provvedimento il TAR censura la revoca disposta dall'Agenzia delle entrate, ove rileva che l'omesso rilascio degli impegni a trasmettere e delle ricevute non aveva riguardato tutti i contribuenti, giacché il professionista aveva regolarmente provveduto, tramite *email*, nei confronti dei clienti che ne avevano fatto richiesta. Con lo stesso mezzo erano state inviate le copie dei dichiarativi. In una parola, secondo il TAR, non sussistono nel caso di specie quelle caratteristiche di gravità e ripetuta irregolarità che legittimano la revoca dell'abilitazione.

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

**ec Euroconference**  
Editoria

# IL REDDITO DI IMPRESA

**Direzione scientifica: Paolo Meneghetti e Giovanni Vakarenghi**

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

**SCONTO 50%**  
sull'abbonamento annuale 2021  
**€ 55,00 + IVA 4%** (anzichè € 110,00 + IVA 4%)

È prevista il rinnovo automatico a prezzi di listino

**ABONNATI SUBITO**

## La circolare tributaria n. 10/2021

# Gli accertamenti in corso di notifica

di Gianfranco Antico – pubblicista

### Premessa

Come è noto, l'[articolo 4-octies](#), D.L. 34/2019, convertito con modificazioni in L. 58/2019, titolato "Obbligo di invito al contraddittorio", intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, ha disposto forme di contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

Inoltre, all'[articolo 5](#), D.Lgs. 218/1997 è stato aggiunto il comma 3-bis, secondo cui qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario.

Verifichiamo, quindi, i rapporti fra le 2 norme, che incidono sugli atti che nei prossimi giorni l'Amministrazione finanziaria dovrà necessariamente notificare, qualora il contraddittorio preventivo non abbia condotto a una adesione.

### Quadro giuridico

Il Legislatore ha inserito nel corpo del citato D.Lgs. 218/1997 l'[articolo 5-ter](#) - Invito obbligatorio - prevedendo che l'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo<sup>1</sup>, prima di emettere un avviso di accertamento, debba notificare l'invito a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

L'ufficio, per avviare il contraddittorio, utilizza l'invito di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997, che nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2015, oltre a indicare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno e il luogo della comparizione, deve recare anche le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti nonché i motivi che danno luogo alla loro

---

<sup>1</sup> Pur se l'obbligo di avvio del procedimento di adesione su iniziativa dell'ufficio è escluso nei "casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo", atteso che in tale caso il contribuente beneficia della specifica garanzia prevista dall'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, la [circolare n. 17/E/2020](#) invita gli uffici ad attivare il contraddittorio anche nei casi di attività accertativa correlata agli esiti di un processo verbale di "chiusura delle operazioni", al fine di addivenire quanto più possibile alla corretta individuazione della pretesa tributaria. Tale indicazione – precisa la circolare n. 17/E/2020 - non rileva nel caso di violazioni basate su elementi "certi", eventualmente già oggetto di osservazioni da parte dei contribuenti nei 60 giorni successivi al rilascio della copia del verbale, come nel caso di fatture emesse e non contabilizzate.

determinazione. L'invito deve comunque contenere i necessari elementi di dettaglio anche qualora non scaturisca la determinazione di “*maggiori imposte dovute*” ma, ad esempio, quella di “*imposte dovute*” (come nel caso dell'accertamento d'ufficio per omessa presentazione della dichiarazione) o quella di “*minori crediti d'imposta*” (nell'ipotesi di rettifica della dichiarazione Iva a credito che non comporti l'evidenziazione di un debito d'imposta)<sup>2</sup>.

Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio<sup>3</sup> gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'[articolo 41-bis](#), D.P.R. 600/1973<sup>4</sup> e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'[articolo 54](#), commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972<sup>5</sup>.

L'obbligo di notifica dell'invito al contraddittorio è, inoltre, escluso negli altri casi di “*partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento*”, disciplinati dalla normativa vigente. Al riguardo, ulteriori forme di partecipazione del contribuente sono previste, oltre che nel già citato [articolo 12](#), comma 7, L. 212/2000, anche in altre disposizioni<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> La [circolare n. 235/1997](#) ha precisato che il contribuente, destinatario dell'invito emesso ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 218/1997, non è obbligato a presentarsi presso l'ufficio e tale inottemperanza non è autonomamente sanzionabile, fermo restando - ovviamente - la potestà dell'ufficio stesso di procedere alla notifica di atti di accertamento o rettifica (conforme la successiva [circolare n. 23/1999](#), capitolo III, § 4.1.). In effetti, per tale comportamento, una “sanzione” - seppure indiretta - sussiste, perché al contribuente destinatario dall'invito a comparire, sia nel caso di inottemperanza che nel caso in cui il procedimento si concluda con esito negativo, è preclusa la possibilità di richiedere e instaurare di sua iniziativa il procedimento di adesione, ex articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997, qualora l'ufficio proceda alla notifica dell'avviso di accertamento. E dette indicazioni sono state confermate dalla [circolare n. 17/E/2020](#), secondo cui è precluso richiedere all'ufficio la formulazione di una proposta di accertamento con adesione, “*qualora l'avviso notificato sia stato preceduto da un invito al contraddittorio obbligatorio di cui al nuovo articolo 5-ter*”. L'Amministrazione finanziaria, quindi, instaura il contraddittorio con il contribuente una sola volta, senza possibilità di ripensamenti, fermo restando che gli uffici potranno valutare con la massima disponibilità eventuali motivate richieste di differimento, in caso di temporaneo impedimento del contribuente o del suo delegato. E proprio per questo effetto la circolare n. 235/1997 ha disposto che l'invito al contraddittorio debba essere ritualmente notificato, ai sensi dell'articolo 60, D.P.R. 600/1973.

<sup>3</sup> Così come chiaramente esplicitato nella circolare n. 17/E/2020, l'invito di cui all'articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997 è applicabile esclusivamente per la definizione degli accertamenti in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, Irap, Ivie, Ivafe e Iva, considerato che il nuovo obbligo è stato inserito nel Capo II del D.Lgs. 218/1997. Pertanto, resta fuori il comparto delle imposte indirette disciplinate nel capo III, del citato D.Lgs. 218/1997. Ricordiamo comunque che proprio per tale settore operativo la [circolare n. 16/E/2020](#) ravvisava “*l'inderogabile necessità di utilizzare l'istituto del contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di rettifica, quale efficace metodo per il rafforzamento della quantificazione della pretesa tributaria e la riduzione della conflittualità nel rapporto con il contribuente*”.

<sup>4</sup> Non costituiscono un metodo di accertamento che deroga alle previsioni di cui agli articoli 38 e 39, D.P.R. 600/1973, ai fini reddituali, e agli articoli 54 e 55, D.P.R. 633/1972, ai fini Iva, quanto piuttosto una modalità procedurale cui si applicano le stesse regole previste per gli accertamenti ordinari (acquiescenza, definizione delle sole sanzioni, autotutela, accertamento con adesione, mediazione, impugnazione dell'avviso, conciliazione giudiziale, iscrizione a ruolo). La peculiarità dell'accertamento parziale consiste proprio nel procedere, con immediatezza, all'accertamento quando siano pervenuti elementi che consentono di determinare autonome irregolarità tributarie.

<sup>5</sup> La circolare n. 17/E/2020 fornisce una precisa e importante distinzione: ai fini Iva, la norma introdotta fa riferimento agli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, comma 3 e 4, D.P.R. 633/1972 mentre per le imposte dirette al solo articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973, e “*quindi, diversamente da quanto statuito per le imposte dirette, per l'Iva è prevista l'esclusione dell'invito obbligatorio solo con riferimento agli accertamenti parziali basati su elementi “certi e diretti”, che non presuppongono ricostruzioni induttive o utilizzo delle presunzioni*”. Tuttavia, gli estensori della circolare n. 17/E/2020 invitano i propri uffici ad attivare preventivamente il contraddittorio nei casi di determinazione della pretesa basata su elementi presuntivi, anche ai fini delle imposte dirette. Osserva la circolare n. 17/E/2020 che resterebbero esclusi dall'invito preventivo, ad esempio, gli avvisi di accertamento parziali c.d. automatizzati.

<sup>6</sup> Per esempio, accertamento fondato su pvc, che impone di attendere 60 giorni per la notifica dell'atto, salvi i casi di particolare e motivata urgenza; gli accertamenti standardizzati da parametri e studi di settore; il nuovo accertamento sintetico; gli accertamenti in materia di imposte dirette fondati su ipotesi di abuso di diritto, ex articolo 10-bis, commi 6 e 7, della L. 212/2000; l'induttivo da Iva, ex articolo 9-bis, comma 16, D.L. 50/2017, convertito con modificazioni in L. 96/2017 (per il caso di omessa presentazione del modello Iva è altresì previsto che l'Agenzia delle entrate possa procedere, previo contraddittorio, all'accertamento dei redditi, dell'Irap e dell'Iva ai sensi, rispettivamente, del comma 2 dell'articolo 39, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 55, D.P.R. 633/1972); il recupero a tassazione di deduzioni di costi relativi a operazioni intercorse con imprese con sede in Paesi *black list*.

In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio<sup>7</sup>.

Il Legislatore fa salvi i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, e le ipotesi di fondato pericolo per la riscossione<sup>8</sup>: in tali casi l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito.

Fuori dei casi di urgenza motivata o di pericolo per la riscossione, il mancato avvio del contraddittorio mediante la notifica dell'invito comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, sempre che, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato, non essendo sufficienti elementi e circostanza vuaci, ovvero fittizi o strumentali<sup>9</sup>.

Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.

## La proroga dei termini dei 120 giorni

Con una formulazione simile ad altre già utilizzate<sup>10</sup>, all'[articolo 5](#), D.Lgs. 218/1997 è aggiunto il comma *3-bis*, secondo cui qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione

<sup>7</sup> La formula utilizzata dal Legislatore nel comma 3, dell'articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997, ha indotto la [circolare n. 17/E/2020](#) ad affermare che *“l'esito del contraddittorio con il contribuente, quindi, costituisce parte della motivazione dell'accertamento: non è sufficiente che gli uffici si limitino a valutare gli elementi forniti dal contribuente, ma dovranno essere argomentate in motivazione le ragioni del relativo mancato accoglimento. Pertanto, gli uffici devono assolvere all'onere motivazionale anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente, descrivendo le giustificazioni dallo stesso offerte e argomentando sulla relativa fondatezza, in modo da rendere intellegibile l'iter seguito per addivenire alla determinazione della pretesa tributaria”*. Inoltre, la circolare n. 17/E/2020 allarga l'obbligo di motivazione rafforzata: *“gli uffici sono invitati a dare specifico conto in motivazione della fondatezza o meno di quanto chiarito e prodotto dal contribuente in sede di contraddittorio anche nelle ipotesi di invito attivato facoltativamente ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 218/1997”*.

<sup>8</sup> Con una formula sostanzialmente analoga, pur se integrata, rispetto a quella prevista dall'articolo 12, comma 7, L. 212/2000 per i c.d. accertamenti anticipati, il Legislatore, fa salvi i casi di particolare urgenza, specificamente motivata e le ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, consentendo all'ufficio di notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito. Dai *“casi di particolare e motivata urgenza”* previsti per l'accertamento anticipato si è passati a *“tutti i casi di particolare urgenza, specificatamente motivata”*. Inoltre, vengono fatte salve pure le ipotesi di fondato pericolo della riscossione, più volte rilevate dagli uffici per motivare l'accertamento anticipato. Con riferimento alla prima fattispecie, osserva la circolare n. 17/E/2020 che le ragioni che giustificano l'urgenza devono essere specificatamente motivate nell'atto, e a mero titolo esemplificativo propone come fattori che giustificano le ragioni d'urgenza: il pericolo derivante da reiterate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia per reati tributari; una circostanza imprevedibile e sopravvenuta che impone una stretta tempistica per gli adempimenti dell'Amministrazione finanziaria. Mentre, con riferimento alle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, pur in assenza di un esplicito richiamo in norma a una *“motivazione rafforzata”*, l'Agenzia delle entrate ritiene opportuno che l'ufficio motivi adeguatamente l'avviso di accertamento o rettificca con le ragioni che giustificano il *“fondato timore”* di perdere la garanzia del credito, in modo da evitare possibili contestazioni in sede contenziosa.

<sup>9</sup> La circolare n. 17/E/2020 richiama la pronuncia a SS.UU. della Cassazione n. 24823/2015.

<sup>10</sup> Ai sensi del comma 6, dell'articolo 10-bis, L. 212/2000 – norma che disciplina l'abuso del diritto o elusione fiscale - senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60, D.P.R. 600/1973, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di 60 giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei 60 giorni. Così che, da una parte, i contribuenti che riceveranno le richieste di chiarimenti notificati a decorrere dal 2 novembre potranno godere dei 60 giorni pieni per rispondere, dall'altra parte, l'Amministrazione finanziaria potrà sfiorare la notifica all'anno successivo, anche se trattasi di annualità in scadenza al 31 dicembre.

finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario.

La proroga – che opera con riferimento al termine ordinario e si commisura in 120 giorni - fissa con precisione il *dies a quo* della proroga (che non è mobile) individuandolo nel giorno di scadenza del termine ordinario di accertamento. Il che sembrerebbe non lasciare dubbi sul fatto che al termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento possano aggiungersi, sempre, qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, 120 giorni.

Secondo quanto indicato nella [circolare n. 17/E/2020](#) la proroga di 120 giorni si applica non solo ai casi in cui l'ufficio è obbligato ad avviare l'*iter* dell'accertamento ai sensi dell'[articolo 5-ter](#), D.Lgs. 218/1997 ma anche a tutte le ipotesi in cui l'ufficio abbia ritenuto opportuno avviarlo facoltativamente, in base agli elementi a sua disposizione, ai sensi dell'[articolo 5](#), del citato D.Lgs. 218/1997.

Ciò significa che i presupposti di operatività della proroga sono la notifica di un invito a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 per la definizione dell'accertamento e la circostanza che tra la data di comparizione indicata nell'invito e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, "*prescindendo dalla circostanza in base alla quale vi sia o meno un obbligo per l'ufficio di avviare l'iter dell'adesione*".

## ESEMPIO - [circolare n. 17/E/2020](#)

---

Se il contribuente riceve un invito, la cui data di comparizione è fissata dopo il 3 ottobre dell'anno N, con riferimento a un periodo di imposta il cui termine di decadenza per l'accertamento è previsto per il 31 dicembre del medesimo anno N (pari a meno di 90 giorni), e l'accertamento con adesione non si dovesse perfezionare, l'ufficio può notificare l'avviso di accertamento anche oltre il termine "ordinario" di decadenza, beneficiando della proroga di 120 giorni che iniziano a decorrere dal 1° gennaio dell'anno N+1 (entro il 29 o 30 aprile dell'anno N+1, a seconda che l'anno sia, rispettivamente, bisestile o meno)<sup>11</sup>.

In questo contesto va ricordato che l'[articolo 157](#), D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020<sup>12</sup>, è intervenuto sulla questione relativa ai termini di accertamento, al fine di favorire la

---

<sup>11</sup> Tuttavia, la stessa circolare n. 17/E/2020 raccomanda agli uffici di pianificare per tempo la notifica degli inviti, in modo da evitare, quanto possibile, l'attivazione dei contraddittori al sopraggiungere dei termini di decadenza accertativa.

<sup>12</sup> Con la [circolare n. 25/E/2020](#), l'Agenzia delle entrate ha dato atto al punto 3.10.1 che le tipologie di atti richiamati dal comma 1, dell'articolo 157, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, si riferiscono, in generale, a provvedimenti che vengono emessi al termine della fase del controllo sostanziale con riferimento agli atti o alle imposte, sia indirette che dirette, i cui termini di decadenza scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020. Per l'Agenzia delle entrate, tenuto conto degli effetti che la norma intende realizzare, per gli atti i cui "*termini*

graduale ripresa delle attività economiche e sociali, scosse dal Covid-19<sup>13</sup>. In deroga a quanto previsto all'[articolo 3](#), L. 212/2000, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione - per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tenere conto del periodo di sospensione di cui al comma 1 dell'[articolo 67](#), D.L. 18/2020<sup>14</sup>, convertito con modificazioni, dalla L. 27/2020<sup>15</sup>, scadono tra il termine iniziale del periodo di sospensione di cui all'[articolo 83](#), comma 2, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla L. 27/2020 (9 marzo 2020) e il 31 dicembre 2020 -, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021<sup>16</sup>.

---

*decadenziali non scadono entro il 31 dicembre 2020, gli uffici potranno svolgere quest'anno le relative attività di accertamento o di controllo sostanziale senza però procedere alla notifica degli atti, a meno che abbiano carattere di indifferibilità ed urgenza*" (cfr. [circolare n. 11/E/2020](#), quesito 5.8), escludendo le fattispecie per le quali è necessario o opportuna l'attivazione del contraddittorio. La proroga, dunque, riguarda tutti gli atti e le imposte per le quali è prevista una decadenza dei termini nel periodo dall'8 marzo al 31 dicembre 2020, come ad esempio quelle disciplinate dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973, dall'articolo 57, D.P.R. 633/1972, dall'articolo 76, D.P.R. 131/1986, dall'articolo 27, D.Lgs. 346/1990, dall'articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2/2009. A queste l'Agenzia delle entrate aggiunge anche le decadenze dei seguenti termini che scadono nel suddetto periodo, per effetto di specifiche disposizioni normative, per le quali si ritiene applicabile l'eccezione, quali ad esempio: la decadenza del termine entro cui devono essere notificati gli avvisi di accertamento e gli atti di contestazione e irrogazione delle sanzioni previsti dell'articolo 5-septies, comma 4, D.L. 148/2017, convertito con modificazioni dalla L. 172/2017; la decadenza del termine raddoppiato in caso di violazione che comporta l'obbligo della denuncia penale ai sensi dell'articolo 331, c.p.c., limitatamente alle annualità per le quali risulta ancora applicabile *ratione temporis* l'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973, per effetto dell'articolo 1, comma 132, L. 208/2015; la decadenza del termine raddoppiato in caso di violazioni sui redditi connessi alle attività finanziarie detenute nei Paesi "black list", per effetto dell'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, D.L. 78/2009, convertito con modificazioni dalla L. 102/2009; la decadenza dei termini per l'attività di controllo di cui agli articoli 43, D.P.R. 600/1973, 57, D.P.R. 633/1972 e 20, comma 1, D.Lgs. 472/1997, prorogati di 2 anni ai sensi dell'articolo 1, comma 9, D.L. 119/2018, per i periodi d'imposta fino al 31 dicembre 2015 oggetto dei pvc definibili; la decadenza del termine di cui all'articolo 20, comma 1, D.Lgs. 472/1997, prorogato di 2 anni ai sensi dell'articolo 9, comma 6, D.L. 119/2018, con riferimento alle violazioni formali constatate in un processo verbale, commesse fino al 31 dicembre 2015. Il differimento dei termini stabilito dall'articolo 157, comma 1, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, non trova applicazione, invece, nei confronti degli avvisi di liquidazione notificati ai Notai a seguito di controllo sull'autoliquidazione degli atti notarili (punto 3.10.2, della [circolare n. 25/E/2020](#)).

<sup>13</sup> Come rilevato al punto 3.10.4 della circolare n. 25/E/2020 la proroga incide su 2 termini differenti entro cui gli uffici devono completare sia la fase di emissione dell'atto che quella della relativa notifica. Da un lato sono prorogati e unificati al 31 dicembre 2020 tutti i termini di decadenza riferiti ad atti e imposte che scadono nel periodo tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020. Dall'altro, è prorogato e distribuito nell'arco temporale che va dal primo gennaio al 31 dicembre 2021, il termine per la notifica degli atti già emessi entro il 31 dicembre 2020. La norma sotto osservazione opera quindi - per la prima volta - una scissione tra l'emissione dell'atto (procedimento interno) e la successiva notifica (atto esterno).

<sup>14</sup> L'inciso è stato inserito nell'ultima versione pubblicata in G.U. ed espressamente confermato dalle entrate nelle prime slide illustrative disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate e successivamente nella circolare n. 25/E/2020, al punto 3.10.4, secondo cui "può ritenersi ormai superata l'applicazione del periodo di sospensione dei termini prevista dal citato articolo 67, in quanto lo stesso periodo (8 marzo - 31 maggio 2020) è ora ricompreso nel più ampio arco temporale in cui opera la proroga dei termini di decadenza disciplinata dall'articolo 157 (entro il 31 dicembre 2020). In virtù di un principio generale, più volte richiamato nei precedenti documenti di prassi, la sospensione introdotta dall'articolo 67 determinava lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 85 giorni; sul punto, la circolare n. 11/E/2020, risposta al quesito 5.9). L'articolo 157 del Decreto ha, quindi, un carattere di specialità rispetto alla disposizione precedente, sia con riferimento all'oggetto che alla portata dei suoi effetti (è rubricato espressamente come proroga dei termini di decadenza), seppur limitatamente ad atti e imposte che scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, ed abbraccia un periodo più ampio degli 85 giorni fissati dall'articolo 67".

<sup>15</sup> Norma che sospendeva, fra l'altro, dall'8 marzo al 31 maggio 2020 (84 giorni) i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici impositori.

<sup>16</sup> Con il D.L. 3/2021, è stato spostato al 1° febbraio 2021 il termine per l'avvio dell'operazione notifiche, consentendola - sempre in attesa del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate - nel periodo compreso tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022. Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati nel periodo che va dal 1° gennaio 2021 fino alla data di entrata in vigore del D.L. 3/2021. Successivamente, l'articolo 1, D.L. 7/2021 ha sostituito il comma 1, dell'articolo 157, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, prevedendo che, "In deroga a quanto previsto all'articolo 3, L. 212/2000, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2020, scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi".

Sono fatti salvi i casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

La [circolare n. 25/E/2020](#), al punto 3.10.5 - in ordine ai termini di decadenza rispetto alle operazioni abusive - rileva – che possono verificarsi le seguenti ipotesi:

- a) la prima riguarda il caso in cui il termine di decadenza, prorogato ai sensi dell'[articolo 10-bis](#), comma 7, L. 212/2000, cada nel periodo tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020. In tali ipotesi, l'avviso di accertamento per l'abuso del diritto deve essere emesso entro il 31 dicembre 2020 e notificato tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, ai sensi dell'[articolo 157](#), comma 1, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, in quanto il termine scade nel periodo oggetto della proroga;
- b) la seconda riguarda invece le ipotesi in cui il termine di decadenza, prorogato ai sensi dell'articolo 10-bis, comma 7, L. 212/2000, cada dopo il 31 dicembre 2020. In tali casi non opera la proroga di cui all'articolo 157, comma 1, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, tenuto conto che il termine di decadenza scade dopo il 31 dicembre 2020.

## ESEMPIO

Per l'invito a comparire fissato per il 9 ottobre 2020, in caso di mancata adesione, l'ufficio deve notificare l'accertamento entro il 30 aprile 2021.

## Brevi conclusioni

Pur se il termine ultimo di notifica – nelle ipotesi sopra delineate – è il 30 aprile 2021, gli uffici accelereranno i contraddittori e anticiperanno la notifica degli atti di accertamento, atteso che l'adesione si perfeziona con il pagamento che può intervenire nello spazio di 20 giorni che decorrono dalla data di sottoscrizione dell'atto<sup>17</sup> (infatti, un atto di adesione redatto il 20 aprile 2021 sfiorerebbe – per i 20 giorni – dopo il 30 aprile).

### SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 4-*octies*, D.L. 34/2019, convertito con modificazioni in L. 58/2019, titolato "Obbligo di invito al contraddittorio", intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, ha disposto forme di contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

<sup>17</sup> Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione deve essere eseguito entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, di cui all'articolo 7, D.Lgs. 218/1997, mentre in caso di mancato pagamento entro tale data, e salva l'ipotesi del lieve inadempimento, l'atto non si è definito. L'articolo 9, D.Lgs. 218/1997 considera perfezionata l'adesione con il pagamento di quanto dovuto in un'unica soluzione o comunque della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto di adesione.



All'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 è stato aggiunto il comma 3-bis, secondo cui qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario.



La proroga – che opera con riferimento al termine ordinario e si commisura in 120 giorni - fissa con precisione il *dies a quo* della proroga (che non è mobile) individuandolo nel giorno di scadenza del termine ordinario di accertamento. Il che sembrerebbe non lasciare dubbi sul fatto che al termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento possano aggiungersi, sempre, qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, 120 giorni.



Secondo quanto indicato nella circolare n. 17/E/2020 la proroga di 120 giorni si applica non solo ai casi in cui l'ufficio è obbligato ad avviare l'*iter* dell'accertamento ai sensi dell'articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997 ma anche a tutte le ipotesi in cui l'ufficio abbia ritenuto opportuno avviarlo facoltativamente, in base agli elementi a sua disposizione, ai sensi dell'articolo 5 del citato D.Lgs. 218/1997.



Ciò significa che i presupposti di operatività della proroga sono la notifica di un invito a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 per la definizione dell'accertamento e la circostanza che tra la data di comparizione indicata nell'invito e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, prescindendo dalla circostanza in base alla quale vi sia o meno un obbligo per l'ufficio di avviare l'*iter* dell'adesione.



Per l'invito a comparire fissato per il 9 ottobre 2020, in caso di mancata adesione, l'ufficio deve notificare l'accertamento entro il 30 aprile 2021.

## La circolare tributaria n. 10/2021

# Per cessione e sconto in fattura il Fisco concede più tempo

di Andrea Bonghi – dottore commercialista e pubblicista

### Premessa

Quindici giorni in più per trasmettere al Fisco l'opzione per la cessione o lo sconto in fattura dei *bonus* edilizi. Con il [provvedimento direttoriale n. 2021/51374](#) del 22 febbraio scorso il direttore dell'Agenzia delle entrate ha infatti prorogato il termine di scadenza per l'invio delle comunicazioni delle opzioni di cui all'[articolo 121](#), D.L. 34/2020 dal 16 al 31 marzo 2021.

Lo slittamento del suddetto termine è motivato dalle necessità degli operatori, dei consulenti e delle associazioni di categoria, di avere più tempo per poter predisporre e trasmettere tutte le comunicazioni relative alle spese sostenute nel 2020, che non è stato possibile inviare progressivamente e che nel frattempo si sono accumulate.

Pochi giorni prima, sempre attraverso un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate ([n. 49885/2021 del 19 febbraio 2021](#)), sono state modificate le comunicazioni all'Anagrafe tributaria dei dati relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati su parti comuni di edifici residenziali che devono essere effettuate dagli amministratori dei condomini. Dette modifiche si sono rese necessarie per implementare i modelli con le ulteriori informazioni necessarie per recepire le novità normative introdotte dagli articoli [119](#) e [121](#), D.L. 34/2020 in tema di superbonus e opzione per la cessione o sconto in fattura.

Tenuto conto delle moltissime novità correlate al *superbonus* e alla cessione dei principali *bonus* edilizi, è probabile che il maggior tempo concesso non sia però sufficiente anche perché su tali tematiche i chiarimenti e le prese di posizione dell'Agenzia delle entrate sono praticamente all'ordine del giorno. Ciò premesso vediamo quali sono le novità apportate dai 2 provvedimenti citati e quali riflessi avranno sulle rispettive comunicazioni telematiche.

### Più tempo per le opzioni

Come visto lo spostamento di 15 giorni del termine per effettuare l'opzione per la cessione o lo sconto in fattura dei *bonus* edilizi elencati nell'articolo 121, Decreto Rilancio, si è reso necessario per venire

incontro alle esigenze degli operatori. Questi ultimi avevano infatti manifestato l'impossibilità di riuscire a rispettare il termine originario [fissato al 16 marzo 2021 dal provvedimento n. 283847 dell'8 agosto 2020](#).

Entro il nuovo termine del 31 marzo dovranno essere trasmesse all'Agenzia delle entrate le opzioni relative alle detrazioni spettanti per le spese sostenute nell'anno 2020.

Tali opzioni dovranno essere comunicate, esclusivamente in via telematica, attraverso il modello approvato con il provvedimento direttoriale n. 32604/2020 del 8 agosto 2020 al quale non sono state apportate modifiche.

Le detrazioni edilizie che possono formare oggetto di opzione per la cessione del credito a terzi o per lo sconto in fattura sono:

- a) recupero del patrimonio edilizio di cui all'[articolo 16-bis](#), comma 1, lettere a) e b), Tuir (c.d. 50%);
- b) efficienza energetica di cui all'[articolo 14](#), D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, L. 90/2013 e di cui ai commi 1 e 2 dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 (eco *bonus* e *super eco bonus*);
- c) adozione di misure antisismiche di cui all'[articolo 16](#), commi da 1-*bis* a 1-*septies*, D.L. 63/2013 e di cui al comma 4 dell'articolo 119, D.L. 34/2020 (*sisma bonus* e *super sisma bonus*);
- d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi [219](#) e [220](#), L. 160/2019 (*bonus* facciate);
- e) installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h), Tuir, ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119, D.L. 34/2020;
- f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'[articolo 16-ter](#), D.L. 63/2013 e di cui al comma 8 dell'articolo 119, D.L. 34/2020.

Tale elencazione dei *bonus* edilizi sui quali è possibile esercitare l'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura è tassativa e non è suscettibile di interpretazioni estensive.

Nel modello da utilizzare per l'esercizio delle opzioni ogni singolo intervento agevolato è infatti identificato tramite un apposito codice numerico.

Attenzione anche ai richiami normativi che possono limitare il raggio di azione di alcune agevolazioni suscettibili di opzione. È il caso dei *bonus* sulle ristrutturazione edilizie per i quali l'[articolo 121](#), Decreto Rilancio limita espressamente la possibilità di optare per la cessione o lo sconto in fattura ai soli interventi previsti nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 16-*bis*, Tuir e non anche per quelli disciplinati dalle successive lettere del medesimo comma. Ciò significa che non potranno mai formare oggetto di cessione o di sconto in fattura i *bonus* per le ristrutturazioni edilizie che riguardano, ad esempio, la realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune di cui alla

lettera c) del citato testo normativo o gli interventi finalizzati alla rimozione delle barriere architettoniche di cui alla successiva lettera d).

Occorre inoltre sottolineare che nei casi in cui l'opzione venga esercitata in relazione a interventi che rientrano nella disciplina del *superbonus*, l'efficacia della stessa è subordinata all'ottenimento del visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla fruibilità stessa, rilasciato in conformità alle disposizioni contenute nell'[articolo 35](#), D.Lgs. 241/1997 (c.d. visto leggero).

In generale la comunicazione dell'opzione per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari è inviata dal beneficiario della detrazione stessa sia direttamente, che per il tramite di un intermediario abilitato ai sensi dell'[articolo 3](#), comma 3, D.P.R. 322/1998, utilizzando il servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate oppure mediante i canali telematici dell'Agenzia delle entrate. Con riferimento invece agli interventi che danno diritto alla detrazione di cui all'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 (*superbonus* del 110%), la comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle unità immobiliari è inviata esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità.

Circa le spese che possono formare oggetto di comunicazione da inviare entro il prossimo 31 marzo occorre inoltre ricordare che il modello può essere utilizzato sia in relazione ai singoli stati di avanzamento lavori (c.d. Sal), sia per la spesa unica o conclusiva degli interventi edilizi.

In relazione agli stati di avanzamento dei lavori bisogna poi precisare che, sulla base di quanto previsto nel comma 1-*bis* dell'[articolo 121](#), Decreto Rilancio, per gli interventi che fruiscono del *superbonus* 110% gli stessi non possono essere più di 2 per singolo intervento e devono essere di importo pari ad almeno il 30% dell'intero complessivo.

Non vi sono invece limiti numerici o quantitativi per le opzioni relative agli stati di avanzamento dei lavori per la cessione e/o lo sconto in fattura delle altre tipologie detrazioni fiscali diverse dal *superbonus* del 110%.

### **Modificate anche le comunicazioni degli amministratori di condominio**

Con il [provvedimento direttoriale n. 49885 del 19 febbraio 2021](#) sono state invece modificate le specifiche tecniche relative alle comunicazioni all'Anagrafe tributaria dei dati relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica, effettuati su parti comuni di edifici residenziali.

Nella sostanza si tratta di implementazioni alle specifiche tecniche con l'inserimento di ulteriori campi necessari per recepire le novità introdotte dagli articoli 119 e 121, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni dalla L. 77/2020.

Fra le novità più importanti si segnala l'inserimento di un nuovo campo nel quale dovrà essere indicato se le spese sono state sostenute da un condominio ordinario o da un condominio minimo<sup>1</sup>.

Il provvedimento dà atto che le modifiche apportate sono state oggetto di preventiva consultazione del Garante per la protezione dei dati personali che si è espresso favorevolmente con il provvedimento n. 43 dell'11 febbraio 2021.

Scorrendo le altre novità inserite nella comunicazione si evidenzia che la singola comunicazione può contenere i dati riferiti a uno o più interventi eseguiti sulle parti comuni di un condominio, i cui pagamenti siano avvenuti nell'anno di riferimento.

Le istruzioni alla compilazione dei modelli avvertono inoltre che:

*“devono essere comunque inviati i dati degli interventi che hanno usufruito della detrazione al 110% e per i quali il condominio non ha effettuato pagamenti nell'anno di riferimento per effetto della cessione del credito da parte di tutti i condomini ai fornitori o della fruizione del contributo mediante sconto”.*

Questa comunicazione, con tutta probabilità, finirà per generare una dichiarazione dei redditi precompilata errata per ogni singolo condomino persona fisica.

Le istruzioni delle dichiarazioni dei redditi 2021 delle persone fisiche avvertono infatti espressamente che i campi relativi alle detrazioni per le spese sostenute nell'anno 2020, oggetto di cessione o sconto in fattura, non devono essere indicate dal contribuente.

Tale precisazione è in linea con la procedura stessa di cessione a terzi del credito o con lo sconto in fattura. Con l'esercizio delle 2 opzioni infatti il titolare, nel caso delle spese comuni il singolo condomino, trasferisce a terzi il diritto all'utilizzo delle detrazioni stesse per cui non può successivamente riportarle anche nella propria dichiarazione dei redditi.

In questo senso appare dunque evidente che la comunicazione in Anagrafe tributaria delle spese per interventi edilizi per i quali si è poi esercitata l'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura, comporterà, inevitabilmente, la necessità di intervenire nella dichiarazione dei redditi precompilata di ogni singolo condomino per escludere, in tutto o in parte, una detrazione fiscale della quale non si ha diritto allo scomputo perché ceduta a terzi attraverso l'opzione suddetta.

### Considerazioni conclusive

Il tema delle opzioni previste dall'[articolo 121](#), Decreto Rilancio è oggetto di continue precisazioni e prese di posizione da parte dell'Agenzia delle entrate. Difficile pensare che il maggior termine di 15

---

<sup>1</sup> Nella [circolare n. 24/E/2020](#) l'Agenzia delle entrate ricorda che “In presenza di un “condominio minimo”, ovvero di edificio composto da un numero non superiore a 8 condomini, risultano comunque applicabili le norme civilistiche sul condominio, fatta eccezione degli articoli che disciplinano, rispettivamente, la nomina dell'amministratore (nonché l'obbligo da parte di quest'ultimo di apertura di un apposito conto corrente intestato al condominio) e il regolamento di condominio (necessario in caso di più di 10 condomini)”.

giorni per l'invio delle comunicazioni relative alle spese sostenute nel 2020, possa consentire agli operatori di affrontare con maggior tranquillità tale adempimento.

Anche le modifiche alle comunicazioni degli interventi effettuati sulle parti comuni degli edifici residenziali introdotte a pochi giorni dalla scadenza del termine per l'invio lasciano piuttosto perplessi. Che tali ultime comunicazioni dovevano essere oggetto di rivisitazione per effetto delle novità contenute nel D.L. 34/2020, era noto da tempo.

Nei prossimi giorni vedremo se quelle in commento saranno le uniche proroghe concesse per le 2 comunicazioni inerenti gli interventi edilizi eseguiti nell'anno 2020.

### SCHEDA DI SINTESI

Con il provvedimento direttoriale n. 2021/51374 del 22 febbraio 2021 è stato differito dal 16 al 31 marzo 2021 il termine di scadenza per l'invio delle comunicazioni telematiche delle opzioni per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura, esercitabili ai sensi dell'articolo 121, D.L. 34/2020, relativamente alle spese per interventi agevolabili sostenute nell'anno 2020.



I *bonus* fiscali per i quali si potrà dunque usufruire di tale maggior termine per l'esercizio dell'opzione sono: alcuni interventi di ristrutturazione edilizia; gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici; il c.d. sisma *bonus*; il *bonus* facciate e il *superbonus* del 110%.



Con il provvedimento direttoriale n. 49885/2021 sono state invece modificate le comunicazioni all'Anagrafe tributaria che gli amministratori di condominio devono effettuare relativamente ai dati degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni degli edifici residenziali. Tali modifiche si sono rese necessarie proprio per recepire, all'interno delle specifiche tecniche della comunicazione, le novità introdotte dagli articoli 119 e 121, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio).



Il maggior tempo concesso per le comunicazioni potrà, in alcuni casi, consentire l'esercizio delle opzioni con maggiore tranquillità ma è necessario tuttavia osservare che, a causa delle continue novità sulla materia, il termine rischia di essere comunque troppo ristretto.

## La circolare tributaria n. 10/2021

# Legge di Bilancio 2021: il *favor* alla capitalizzazione delle società

di Federico Colognato - avvocato

La Legge di Bilancio per il 2021 ha prorogato, con alcune modifiche, 2 dei principali incentivi al rafforzamento patrimoniale delle medie imprese, originariamente previsti dal c.d. "Decreto Rilancio". In particolare, vengono riconfermati, fino al 30 giugno 2021, il credito d'imposta sulle perdite registrate nel corso del 2020 e la possibilità di emettere strumenti di debito sottoscritti dal fondo patrimoniale pmi. Sono state prorogate, inoltre, le misure volte a sospendere temporaneamente le norme civilistiche ordinarie volte al ripianamento delle perdite rilevanti già previste nel c.d. "Decreto Liquidità", con alcune specificazioni in punto di redazione della Nota integrativa.

### I benefici per le ricapitalizzazioni

La Legge di Bilancio per il 2021<sup>1</sup> ha riconfermato, con alcune modifiche, 2 delle disposizioni temporanee introdotte dalla precedente legislazione emergenziale per supportare il rafforzamento patrimoniale delle società di capitali<sup>2</sup>, nonché quelle rivolte a sospendere temporaneamente la disciplina codicistica in tema di perdita del capitale sociale e di scioglimento delle società per riduzione del capitale al di sotto del minimo legale.

Per quanto riguarda il rafforzamento patrimoniale delle società di capitali, il [comma 263](#) della Legge di Bilancio ha prorogato gli incentivi contenuti nell'[articolo 26](#), "Decreto Rilancio"<sup>3</sup> e, quindi:

– a seguito dell'approvazione del bilancio 2020, continua a essere riconosciuto un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale<sup>4</sup>, ma - qui la novità - tale percentuale è innalzata dal 30% al 50% per gli aumenti di capitale deliberati ed eseguiti entro il primo semestre del 2021<sup>5</sup>;

---

<sup>1</sup> L. 178/2020, S.O. alla Gazzetta Ufficiale n. 322/2020.

<sup>2</sup> Non operanti nei settori bancario, finanziario e assicurativo.

<sup>3</sup> D.L. 34/2020, convertito con modificazioni, dalla L. 77/2020.

<sup>4</sup> E comunque nei limiti previsti dal comma 20, dell'articolo 26, Decreto Rilancio.

<sup>5</sup> È bene ricordare, comunque, che la distribuzione di qualsiasi tipo di riserve prima del 1° gennaio 2024 ovvero del 1° gennaio 2025 (nel caso in cui l'aumento di capitale sia deliberato ed eseguito nel primo semestre dell'esercizio 2021), da parte della società ne comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituire l'importo, unitamente agli interessi legali.

– l'operatività del fondo patrimonio pmi, finalizzato alla sottoscrizione di obbligazioni o titoli di debito di nuova emissione, è prorogata al 30 giugno 2021.

Per godere di tale beneficio, le Spa, le Sapa, le Srl, le Srl semplificata, le società cooperative, società europee, e società cooperative europee<sup>6</sup>, che abbiano sede in Italia, dovranno nello specifico:

- nell'esercizio 2019 deve aver conseguito ricavi per un importo compreso tra 5 e 50 milioni di euro;
  - non essere sottoposta o ammessa a procedura concorsuale, e non deve essere stata presentata o depositata una istanza volta a dichiararne lo stato di insolvenza o l'avvio di una procedura concorsuale;
  - nei mesi di marzo e aprile del 2020 deve aver subito una riduzione dei ricavi non inferiore al 33% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente;
  - non deve rientrare, alla data del 31 dicembre 2019, tra le imprese in difficoltà, secondo le definizioni dei Regolamenti UE sugli aiuti di Stato, anche nel caso in cui, successivamente, sia stata ammessa alla procedura di concordato preventivo con continuità dell'attività;
  - possedere una posizione di regolarità contributiva e fiscale;
  - possedere una posizione di regolarità in relazione alle normative edilizie, urbanistiche, del lavoro, della prevenzione degli infortuni, della tutela ambientale;
  - non aver ricevuto, e successivamente non rimborsato, aiuti ritenuti illegali o incompatibili dalla Commissione Europea;
  - non essere in una delle situazioni ostative previste dalla normativa antimafia;
  - nei 5 anni precedenti, nei confronti degli amministratori o dei soci non devono essere intervenute condanne definitive per reati tributari (con interdizione dai pubblici uffici per un periodo di almeno un anno).
- Infine, il credito di imposta riconosciuto sarà utilizzabile esclusivamente in compensazione, tramite modello F24, a partire dal decimo giorno successivo a quello di effettuazione della ricapitalizzazione, ma dopo l'approvazione del bilancio 2020, e fino al 30 novembre 2021.

### La sospensione dall'obbligo di copertura delle perdite

Per quanto riguarda la sospensione temporanea delle disposizioni civilistiche in tema di riduzione del capitale sociale per perdite, il [comma 266](#), Legge di Bilancio ha riscritto completamente l'[articolo 6](#), Decreto Liquidità<sup>7</sup>, in forza del quale, alle società di capitali<sup>8</sup>, è concesso un "periodo di grazia" alla disciplina civilistica di ripianamento delle perdite rilevanti - anche se tali da ridurre il capitale al di sotto del minimo legale - emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020.

---

<sup>6</sup> Sono escluse le imprese di assicurazione, gli intermediari finanziari, e in generale tutti i soggetti di cui all'articolo 162-bis, Tuir.

<sup>7</sup> D.L. 23/2020, convertito con modificazioni, dalla L. 40/2020.

<sup>8</sup> Rispettivamente, per le società per azioni (articoli 2446 e 2447, cod. civ.) e per le Srl (articoli 2482-bis e 2482-ter, cod. civ.).

Ebbene, con la nuova formulazione normativa:

- il termine, entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo, non è più il primo esercizio immediatamente successivo, bensì il quinto esercizio successivo (quindi, entro l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2025);
- anche nelle ipotesi in cui la perdita riduca il capitale sociale al di sotto del minimo legale, l'assemblea è convocata senza indugio dagli amministratori per assumere gli opportuni provvedimenti che, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, continuano a comprendere anche il rinvio della decisione fino all'approvazione del bilancio relativo al quinto esercizio successivo<sup>9</sup>;
- qualora venga deciso il rinvio dei provvedimenti in merito alle perdite, continuerà a essere sospesa - per la medesima durata del rinvio - la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale (ex [articolo 2484](#), comma 1, n. 4, cod. civ. per le società di capitali e [articolo 2545-duodecies](#), cod. civ. per le società cooperative).

Pertanto, nell'ipotesi in cui la perdita, emersa nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020, comporti la riduzione del capitale sociale di oltre 1/3 (finanche a eroderlo del tutto), le società non hanno l'obbligo (fino all'approvazione del bilancio dell'esercizio relativo all'anno 2025) di assumere opportuni provvedimenti di cui agli articoli [2446](#) e [2447](#), cod. civ. (per le Spa) e agli articoli [2482-bis](#) e [2482-ter](#), cod. civ. (per le Srl).

Resta, in ogni caso, salvo l'obbligo di indicare distintamente le perdite "graziate" nella Nota integrativa con - la nuova precisazione - che dovranno essere puntualmente specificate la loro origine nonché le movimentazioni intervenute nell'esercizio.

In tal modo, tali perdite verranno tenute distinte e separate da eventuali perdite future che, in quanto maturate nel corso del prossimo quinquennio (e, quindi, - si spera - al di fuori della congiuntura economico-finanziaria del periodo Covid-19), non potranno godere del beneficio in discorso.

Con riguardo alla nuova formulazione della norma, scompare, poi, qualsiasi restrizione temporale al periodo compreso tra il 9 aprile e il 31 dicembre 2020 (presente invece nell'originario [articolo 6](#), Decreto Liquidità), facendo la norma ora riferimento a tutte le "*perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020*"<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Che dovrà avvenire entro il 30 aprile 2026.

<sup>10</sup> In ordine alla diatriba in merito all'individuazione delle perdite "emerse" e all'"esercizio in corso al 31 dicembre 2020", si veda *amplius* F. Colognato, V. Marocchio, "Un ambito temporale davvero incerto per la sospensione della perdita di capitale ai tempi", in *Rivista delle Operazioni Straordinarie*, 2020, pag. 2 e ss..

L'unico obbligo residuo della disciplina ordinaria, che continuava a permanere in capo agli amministratori (e nel caso di loro inerzia, al collegio sindacale ovvero il consiglio di sorveglianza), è la convocazione, senza indugio, dell'assemblea dei soci ex [articolo 2446](#), comma 1, cod. civ.<sup>11</sup>.

In occasione di tale assemblea, dovrà essere sottoposta ai soci una relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione<sup>12</sup> e gli amministratori dovranno, altresì, dar conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione.

Anche in caso di perdite erosive del capitale sociale (anche a una cifra inferiore del minimo legale e finanche al suo completo azzeramento), si continuerà a consentire all'assemblea dei soci (debitamente informata e convocata) di non porre in essere alcun provvedimento che comporti il ripianamento della perdita "rilevante", ma rinviando tale decisione (e, quindi, le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020) di anno in anno e, potenzialmente, fino all'approvazione del bilancio d'esercizio relativo all'anno 2025 (che dovrà avvenire entro il 30 aprile 2026).

Pertanto, si assiste a una notevole dilatazione temporale alla deroga in discorso, potendo essere di neutralizzare, fino al 30 aprile 2026, la regola codicistica ordinaria del "trasforma, ricapitalizza o liquidata".

## Conclusioni

Nel commentare l'introduzione della norma originaria<sup>13</sup>, si era convenuto con la *ratio* della legislazione emergenziale che, nell'autorizzare le società a sospendere l'efficacia del principio generale di ripianamento delle perdite, aveva inteso prevenire una lacerazione economica e finanziaria del nostro tessuto industriale, in quanto, nonostante le massicce misure finanziarie in corso di adozione da parte del Governo, si palesava una prospettiva di notevole difficoltà nel reperire i mezzi per un adeguato rifinanziamento delle imprese<sup>14</sup>.

Tuttavia, pur non essendo sospesa o derogata la norma di cui all'[articolo 2486](#), cod. civ. in tema di responsabilità sulla gestione (che fa capo, in ogni caso, agli amministratori), il "periodo di grazia" risulta enormemente aumentato, rendendo "fisiologica", per un così lungo arco temporale, una così grave situazione patologica.

---

<sup>11</sup> Alla quale assemblea, il Legislatore ha attribuito una competenza esclusiva a deliberare in merito. Si veda *amplius* F. Colognato, V. Marocchio, *ult. op. cit.*, pag. 7.

<sup>12</sup> Relazione e osservazioni che dovranno (salvo rinuncia da parte dei soci) restare depositate in copia nella sede della società durante gli 78 giorni che precedono l'assemblea, perché i soci possano prenderne visione.

<sup>13</sup> F. Colognato, V. Marocchio, "Un ambito temporale davvero incerto per la sospensione della perdita di capitale ai tempi", *ult. op. cit.*.

<sup>14</sup> Così, "Relazione tematica n. 56 dell'8 luglio 2020 dell'ufficio del massimario e del ruolo della Corte di Cassazione", in particolare pag. 12 e ss..

Una prolungata sospensione della normativa codicistica, rischia di creare effetti distorsivi penalizzanti per il sistema, che vanno al di là della congiuntura pandemica che ha giustificato l'intervento originario del Decreto Liquidità. Ci si chiede, infatti, se sia effettivamente un bene, per la tenuta economica del "sistema Italia" consentire a società, sostanzialmente decotte al 31 dicembre 2020, di rimanere in attività e intrattenere rapporti giuridici con terzi, senza alcun correttivo in grado di controbilanciare l'affievolimento (per non dire azzeramento) delle tutele<sup>15</sup> in ordine alla garanzia del capitale sociale. Maggiori fattori di rischio che, inevitabilmente, andranno a incidere, nella prassi economica e finanziaria, sulla valutazione del merito creditizio di quelle imprese che si avvarranno di tale "grazia" normativa, con ovvie implicazioni sull'onerosità nell'erogazione del credito bancario. Il che, in definitiva, è proprio l'effetto che la normativa emergenziale intendeva evitare<sup>16</sup>.

### SCHEDA DI SINTESI

I benefici per le ricapitalizzazioni. La Legge di Bilancio per il 2021 ha prorogato alcune delle misure, previste dalla legislazione emergenziale, per supportare il rafforzamento patrimoniale delle società di capitali.

E, quindi:

- a seguito dell'approvazione del bilancio 2020, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale, ma - qui la novità - tale percentuale è aumentata dal 30% al 50% per gli aumenti di capitale deliberati ed eseguiti nel primo semestre del 2021;
- l'operatività del fondo patrimonio pmi, finalizzato alla sottoscrizione di obbligazioni o titoli di debito di nuova emissione, è prorogata al 30 giugno 2021.



La sospensione dall'obbligo di copertura delle perdite. Il comma 266 della Legge di Bilancio ha esteso, a 5 anni (prima, 1 solo anno), la facoltà per le società di capitali di sospendere le norme in tema di ripianamento perdite "rilevanti" (per le Spa, gli articoli 2446 e 2447, cod. civ. e, per le Srl, gli articoli 2482-*bis* e 2482-*ter*, cod. civ.) emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020. Parimenti, è sospesa la causa di scioglimento delle società per riduzione rilevante o perdita integrale del capitale sociale (articolo 2484, comma 1, n. 4, cod. civ. per le società di capitali e articolo 2545-*duodecies*, cod. civ. per le società cooperative).



<sup>15</sup> Al di là della previsione dei predetti obblighi informativi.

<sup>16</sup> Nello stesso senso, si veda L. Folladori, "Legge di Bilancio 2021- Perdite del capitale: "Ricapitalizza o liquida" quo vadis?", in Federnotizie, 4 Gennaio 2021.

Resta, in ogni caso, salvo l'obbligo di indicare distintamente le perdite nella Nota integrativa con - la precisazione - che dovranno essere puntualmente specificati la loro origine nonché le movimentazioni intervenute nell'esercizio.



Scompare qualsiasi restrizione temporale al periodo compreso tra il 9 aprile e il 31 dicembre 2020, facendo la norma ora riferimento alle "perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020".



L'unico obbligo residuo della disciplina ordinaria, che permane in capo agli amministratori (e nel caso di loro inerzia, al collegio sindacale ovvero il consiglio di sorveglianza), è, come risulta dalla disciplina ordinaria, la convocazione, senza indugio, dell'assemblea dei soci ex articolo 2446, comma 1, cod. civ..

**ec Euroconference**  
Editoria

! « ( **NUOVA USCITA** ) »  
MARZO 2021 »

**MODELLO REDDITI 2021  
SOCIETÀ DI CAPITALI**

**Autori:** Federica Furlani, Luca Mambrin, Sergio Pellegrino  
**E-book € 24,00 + IVA 4%**

**ACCEDI AL SITO**

## La circolare tributaria n. 10/2021

# *Holding* finanziarie e non: criteri per la verifica della prevalenza

di Laura Fava – dottore commercialista

Con l'[articolo 162-bis](#), Tuir, introdotto dall'[articolo 12](#), D.Lgs. 142/2018 (c.d. Decreto “Atad”), è stato definito, in maniera univoca ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, l'ambito soggettivo degli intermediari finanziari, delle *holding* finanziarie e di quelle industriali/commerciali. La nuova disposizione normativa stabilisce i criteri per la verifica della prevalenza dell'attività di assunzione delle partecipazioni, ai fini della qualifica fiscale di *holding*, tuttavia, destava alcune incertezze l'applicazione della norma al ricorrere di talune circostanze. Con il presente contributo, si intende dare evidenza dei recenti chiarimenti di prassi sul tema.

### **Società di partecipazione: criteri per la verifica della prevalenza**

Introdotta a partire dal 2018 all'articolo 162-*bis*, D.P.R. 917/1986 (c.d. “Tuir”) la definizione di “intermediario finanziario” e di “società di partecipazione finanziaria” e non, nel corso dell'ultimo biennio sono stati pubblicati alcuni interessanti chiarimenti riguardanti l'ambito soggettivo di applicazione della norma e la corretta modalità con cui accertare, attraverso il c.d. “*test patrimoniale*” la qualifica fiscale della *holding*.

Come noto, l'articolo 162-*bis*, Tuir, introdotto dall'articolo 12, D.Lgs. 142/2018 (c.d. Decreto “Atad”) recepisce le indicazioni della Direttiva 2016/1164/UE (c.d. Direttiva Atad) facente parte di un ampio pacchetto di misure antielusive, finalizzate al contrasto delle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva e fenomeni di erosione delle basi imponibili degli Stati membri.

La norma ha il pregio di definire, in maniera univoca ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, i criteri di individuazione degli intermediari finanziari, nonché delle *holding* “finanziarie” e di quelle “industriali” o “commerciali”, superando quelle incertezze interpretative sorte per effetto del mancato recepimento nelle disposizioni fiscali delle numerose modifiche normative che hanno interessato i sopracitati soggetti sotto il profilo civilistico-contabile.

Senza dilungarci sull'evoluzione della normativa riguardante la qualificazione fiscale degli intermediari finanziari e delle *holding*, con il presente contributo si intende dar luce alle più autorevoli

interpretazioni in materia che sembrano aver risolto le questioni e i dubbi sorti successivamente all'introduzione della norma.

Oggi, l'[articolo 162-bis](#), Tuir definisce:

a) al comma 1, lettera a), gli intermediari finanziari, di cui alla seguente elencazione:

1. i soggetti indicati all'[articolo 2](#), comma 1, lettera c), D.Lgs. 38/2005 e i soggetti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato aventi le medesime caratteristiche;
2. i Confidi iscritti all'elenco di cui all'[articolo 112-bis](#), D.Lgs. 385/1993;
3. gli operatori del microcredito iscritti nell'elenco di cui all'[articolo 111](#), D.Lgs. 385/1993;
4. i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari, diversi da quelli di cui al numero 1;

b) le società di partecipazioni finanziaria come quelle che esercitano *“in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari”*. La norma, al fine di individuare la prevalenza, stabilisce che *“l'esercizio prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari sussiste quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti intermediari finanziari e altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi, unitariamente considerati, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate, sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate”*;

c) le società di partecipazione non finanziaria, come quelle che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari. La prevalenza va verificata in relazione ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso e il *test* della prevalenza può ritenersi superato quando *“l'ammontare complessivo delle partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale”*.

Tenuto conto del tenore letterale della norma, giova subito evidenziare:

– la duplice qualificazione fiscale delle *holding* finanziarie, comprese sia nella lettera a), n. 4), dell'[articolo 162-bis](#), Tuir tra gli “intermediari finanziari”, sia nella lettera b) tra le società di partecipazione finanziaria;

– la divergenza degli elementi patrimoniali che devono essere considerati per la qualificazione della *holding*, tra finanziaria e industriale o commerciale. La norma, infatti, stabilisce che gli impegni a erogare fondi e le garanzie rilasciate dalla *holding* siano considerate nel calcolo del *test* solamente con riferimento alle società di partecipazione finanziaria.

Con riguardo alla prima questione, la Relazione illustrativa al Decreto Atad evidenzia che *“la definizione contenuta nella lettera b) del comma 1 del nuovo articolo 162-bis ha funzioni ricognitive ed è volta a individuare un insieme di soggetti in modo speculare rispetto alla categoria di cui alla lettera c) – società di partecipazione non finanziaria e assimilati – nell’ottica di rendere l’articolato utilizzabile in maniera flessibile anche eventualmente a fronte di future modifiche normative operate da altre disposizioni di carattere fiscale”*. Per poter essere annoverate tra gli intermediari finanziari, le società devono identificarsi come *“holding finanziarie”*, quindi, aver superato il *test* patrimoniale ai sensi dell'[articolo 162-bis](#), comma 2, Tuir. Dal punto di vista fiscale, dunque, le società di partecipazione finanziaria (*alias holding finanziarie*) sono considerate alla stregua degli intermediari finanziari.

In merito alla seconda questione, la formulazione letterale della norma sembrerebbe escludere dagli elementi patrimoniali da sommare al valore delle partecipazioni, solamente per le società di partecipazione non finanziaria, l’ammontare degli impegni a erogare fondi e le garanzie rilasciate.

Al riguardo, con l’interrogazione parlamentare n. 5-01951 del 17 aprile 2019 è stata evidenziata l’incertezza derivante dall’attuale formulazione letterale della norma di dover considerare o meno gli impegni e le garanzie rilasciate dalla *holding* non finanziaria, analogamente a quanto previsto con riferimento alle società di partecipazione finanziaria. La questione non si è definitivamente risolta, restando dunque incertezza sulla corretta modalità di verifica del *test*, tuttavia, è stato precisato che per ragioni logico-sistematiche potrebbe essere opportuno estendere anche alle *holding* commerciali o industriali le regole dettate per le *holding* finanziarie.

Sembra invece non possibile dare rilievo, ai fini del calcolo della prevalenza, agli elementi patrimoniali non finanziari ancorché intercorrenti con i medesimi soggetti partecipati. La nozione di *“altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi”* da sommare al valore complessivo delle partecipazioni detenute, al fine di verificare il *test* della prevalenza, deve essere interpretata restrittivamente, circoscrivendo la suddetta definizione agli elementi patrimoniali riferibili alle operazioni di finanziamento e a quelli strettamente strumentali a tali operazioni<sup>1</sup>. In tal senso, anche l’Amministrazione finanziaria<sup>2</sup>, secondo la quale:

*“tra gli elementi dell’attivo rilevanti ai fini della prevalenza non devono essere comprese le attività derivanti da rapporti commerciali con le società partecipate quali, ad esempio, crediti derivanti da canoni di locazione immobiliare, royalties per utilizzo brevetti e marchi, crediti per imposte verso le partecipate derivanti dall’adesione al consolidato fiscale”*.

<sup>1</sup> Circolare Assonime n. 16/2019.

<sup>2</sup> Interrogazione parlamentare n. 5-01951 del 17 aprile 2019.

Non sono, invece, tenuti alla verifica della prevalenza<sup>3</sup>, poiché assumono autonomamente la natura di soggetti finanziari, coloro che rientrano nella specifica previsione dell'[articolo 2](#), lettera c), D.L. 38/2005 (inclusi tra gli intermediari finanziari di cui all'[articolo 162-bis](#), comma 1, lettera a), Tuir), ovvero:

- le società finanziarie italiane che controllano banche o gruppi bancari;
- le società di partecipazione finanziaria mista italiane che controllano una o più banche o società finanziarie ovunque costituite qualora il settore di maggiore dimensione all'interno del conglomerato finanziario sia quello bancario;
- le società finanziarie italiane che controllano Sim o gruppi di Sim;
- le società finanziarie che controllano società finanziarie iscritte nell'albo o gruppi finanziari.

Quanto alle banche d'affari (c.d. *merchant banks*), che come attività principale provvedono a finanziare le società di capitali, sottoscrivendo e collocando nuove emissioni di titoli, operano come intermediari sui mercati mobiliari e offrono consulenza sulle operazioni di emissione, acquisto e vendita di titoli e su altre questioni di natura finanziaria, pur potendo assumere esse stesse partecipazioni, detenendole ai soli fini speculativi non dovrebbero ricadere né all'interno della categoria delle *holding* finanziarie, né nella categoria delle *holding* commerciali.

Altra questione dibattuta riguarda il caso in cui la società non detenga partecipazioni in intermediari finanziari o in soggetti diversi che superano la soglia del 50% del totale dell'attivo patrimoniale, ma considerando cumulativamente le 2 tipologie di partecipazioni, il requisito della prevalenza potrebbe ritenersi soddisfatto.

Si pensi, a titolo esemplificativo, al caso di una società che ha un attivo patrimoniale investito per il 35% in società industriali/commerciali e per il 20% in banche e altri intermediari finanziari.

Benché dal tenore letterale della norma, in una situazione del genere, parrebbe non integrato il requisito della prevalenza, dal momento che nessuna delle 2 tipologie di partecipazione (finanziaria e industriale/commerciale) supera da sola il 50% dell'attivo di Stato patrimoniale, secondo un'interpretazione consolidata<sup>4</sup> la prevalenza sarebbe comunque integrata considerando la somma delle 2 partecipazioni, che infatti, nell'esempio, insieme raggiungono il 55%.

Quest'ultima lettura è stata confermata dall'Agenzia delle entrate, con la recente [risposta a interpello n. 40/E/2021](#):

“...l'esercizio in via prevalente sussiste quando l'attivo è costituito per un ammontare superiore al 50% da partecipazioni in intermediari finanziari (ovvero, alternativamente, in soggetti diversi dagli

<sup>3</sup> Circolare Assonime n. 16/2019.

<sup>4</sup> Circolare Assoholding n. 2/2019 e Circolare Federholding n. 3/2019.

*intermediari finanziari), nonché da “altri elementi patrimoniali” intercorrenti con gli stessi, “unitariamente considerati”.*

*Al riguardo, per ragioni di ordine logico sistematico, si ritiene che l’attività prevalente di “assunzione di partecipazioni” ai sensi dell’articolo 162-bis, Tuir sussiste, in primis, quando gli elementi summenzionati siano superiori al 50% dell’attivo di Stato patrimoniale, ancorché le stesse voci riferite alle partecipazioni finanziarie e quelle concernenti le partecipazioni non finanziarie, prese distintamente non siano prevalenti rispetto al totale dell’attivo di Stato patrimoniale”.*

Oltre a ciò, con la pronuncia di prassi, è stato chiarito il metodo attraverso cui verificare la qualificazione fiscale della società di partecipazione.

In particolare, in una situazione del genere, è necessario verificare la preponderanza tra partecipazioni finanziarie e non, pertanto, nell’esempio sopra esposto, avendo la società un attivo di Stato patrimoniale investito al 35% in società industriali/commerciali e solo il 20% in banche e intermediari finanziari, la *holding* deve ritenersi non finanziaria.

Nel caso in cui la *holding* detenga, a sua volta, partecipazioni in una *subholding* che a sua volta detiene partecipazioni in società finanziarie e non, è stato chiarito che per verificare la natura della *holding* occorre verificare il requisito della prevalenza in capo alla *subholding* ed estendere la qualificazione di quest’ultima alla capogruppo<sup>5</sup>.

La [risposta a interpello n. 40/E/2021](#) ha altresì confermato quale debba essere l’esercizio sociale i cui dati di bilancio dovranno essere oggetto del *test* patrimoniale ai fini della verifica della prevalenza dell’attività di assunzione delle partecipazioni. A tal riguardo, rispondendo a un quesito di Assoholding, l’Agenzia delle entrate si era già espressa, ritenendo che per accertare se sussista o meno la qualifica di *holding*, per l’anno “n” occorre tener conto dei dati che emergono dal bilancio relativo all’esercizio “n” e non all’esercizio “n-1”, perciò quando la norma si riferisce “*ai dati del bilancio approvato relativo all’ultimo esercizio chiuso*”, si riferisce al bilancio approvato prima della dichiarazione dei redditi. La valutazione circa la qualifica, o meno, della società come *holding* va effettuata al momento di presentazione della dichiarazione dei redditi, per cui, tenendo conto delle ordinarie scadenze (30 novembre di ogni anno, salvo proroghe) e dei termini per l’approvazione del bilancio disposti dal codice civile, tal data l’ultimo bilancio approvato è proprio quello relativo al periodo d’imposta di cui si sta presentando la dichiarazione dei redditi.

In conformità a quanto sopra, anche la [risposta a interpello n. 40/E/2021](#), con cui l’Agenzia delle entrate ha chiarito che:

---

<sup>5</sup> Risposta dell’Agenzia delle entrate durante “Telefisco 2019”.

*“in relazione alla dichiarazione da trasmettere entro il 2 dicembre 2019 (in quanto l'ordinario termine di scadenza, i.e. il 30 novembre 2019 cade di sabato) relativa al periodo di imposta 2018, ai fini dell'inclusione, o meno, tra i soggetti di cui all'articolo 162-bis, i dati rilevanti per il calcolo dell'asset test da parte dell'istante saranno quelli estrapolati dal bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018”.*

Con riferimento alla composizione dell'attivo patrimoniale, un'altra importante pronuncia di prassi è quella contenuta nella [risposta a interpello n. 121/E/2020](#).

La società istante chiede se l'attività di investimento da essa svolta non nei confronti del pubblico possa integrare i requisiti della società di partecipazione finanziaria o non finanziaria, ancorché non detenga alcuna partecipazione bensì solamente titoli allo scopo di impiegare l'esubero di liquidità. In particolare, si tratta di strumenti finanziari Etc a rendimento complessivo in cacao che replicano uno specifico indice di mercato del cacao. Secondo il parere dell'Agenzia delle entrate, non ci sono i presupposti per considerare la società istante né società di partecipazione finanziaria, né di partecipazione non finanziaria. Neppure potrebbe rientrare tra la categoria di soggetti assimilati alle *holding* industriali/commerciali di cui all'[articolo 162-bis](#), comma 1, lettera c) n. 2), Tuir, definiti come quei “*soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico di cui al comma 2 dell'articolo 3, del regolamento emanato in materia di intermediari finanziari in attuazione degli articoli 106, comma 3, 112, comma 3 e 114, D.Lgs. 385/1993, nonché dell'articolo 7-ter, comma 1-bis, L. 130/1999*”. Ai fini fiscali, si considerano soggetti esercenti attività assimilata a quella delle *holding* non finanziarie, le società che svolgono (non nei confronti del pubblico) le attività di cui all'[articolo 3](#), comma 2, D.M. 53/2015:

- tutte le attività di finanziamento esercitate esclusivamente nei confronti del gruppo di appartenenza;
- l'acquisto di crediti vantati da terzi nei confronti di società del gruppo di appartenenza;
- l'attività di rilascio di garanzie quando anche uno solo tra l'obbligato garantito e il beneficiario della garanzia faccia parte del gruppo del garante;
- i finanziamenti concessi sotto qualsiasi forma da produttori di beni e servizi o da società del gruppo di appartenenza, a soggetti appartenenti alla medesima filiera produttiva o distributiva del bene o del servizio al ricorrere di specifiche condizioni;
- i finanziamenti concessi da un datore di lavoro o da società del gruppo di appartenenza esclusivamente ai propri dipendenti o a coloro che operano sulla base di rapporti che ne determinano l'inserimento nell'organizzazione del datore di lavoro;
- le attività di concessione di finanziamenti poste in essere da società costituite per singole operazioni di raccolta o di impiego e destinate a essere liquidate una volta conclusa l'operazione.

Rientrano nella categoria dei soggetti “assimilati” alle *holding* industriali/commerciali, a titolo esemplificativo, le società c.d. *captive* ovvero società che svolgono esclusivamente attività di finanziamento a favore di società rientranti nel perimetro aziendale. Il punto era già stato oggetto di chiarimenti di prassi nel 2016, in considerazione del proliferarsi di questo tipo di società, dedicate alla tesoreria del gruppo.

Anche le società con un patrimonio rilevante investito in partecipazioni, ma per le quali il *test* della prevalenza non sia integrato, possono entrare nella categoria dei soggetti “assimilati” alle *holding* industriali/commerciali, a condizione che la restante (e preponderante) parte del patrimonio sia utilizzato per porre in essere attività rilevante e continuativa di finanziamento verso società del gruppo.

### Recenti chiarimenti sugli obblighi di comunicazione all’Anagrafe tributaria

In continuità con il passato, l’[articolo 12](#), comma 4, D.Lgs. 142/2018 ha previsto che anche le società di partecipazione non finanziaria, al pari degli altri intermediari finanziari, siano destinatarie dell’obbligo di comunicazione periodica all’Anagrafe tributaria (denominata Archivio dei rapporti) delle informazioni sui saldi e sulle movimentazioni dei rapporti attivi.

Gli obblighi di comunicazione hanno cadenza:

- mensile, ai sensi dell’[articolo 7](#), D.P.R. 605/1973;
- annuale, ai sensi dell’[articolo 11](#), D.L. 201/2011.

La *ratio* delle comunicazioni è quella di fornire all’Amministrazione finanziaria dati utili per:

- contrastare l’evasione fiscale;
- svolgere indagini finanziarie;
- riscuotere tramite ruolo eventuali somme dovute;
- svolgere accertamenti di tipo penale o patrimoniale.

Tali informazioni sono utilizzate, oltre che per gli scopi sopra elencati, anche per le analisi del rischio di evasione.

Le *holding* di partecipazioni sono tenute a comunicare i principali rapporti aventi a oggetto:

- le partecipazioni, se iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie (codice rapporto 22);
- i finanziamenti ricevuti dai soci della *holding* e quelli effettuati dalla *holding* alle società partecipate;
- i prestiti obbligazionari, sia quelli emessi dalla *holding* e sottoscritti da terzi, sia quelli emessi dalle partecipate o da terzi e sottoscritti dalla *holding*;
- il c.d. *cash pooling*;

– il rilascio di garanzie a terzi a favore di società partecipate e il rilascio di garanzie da parte di terzi nell'interesse della *holding* a favore dell'intermediario presso cui viene acceso il rapporto di finanziamento (fatta eccezione per le garanzie già comprese nel contratto stesso di finanziamento).

Con particolare riguardo alla comunicazione delle partecipazioni, ancorché esse siano state espunte dall'obbligo di comunicazione integrativa annuale<sup>6</sup>, l'obbligo di comunicazione mensile sussiste a prescindere dal fatto che si tratti di partecipazioni quotate o meno e anche se di importo di scarsa rilevanza. L'unico discrimine è la detenzione ai fini dell'investimento o della rivendita, poiché solo nel primo caso la *holding* è tenuta alla comunicazione, mentre nel secondo caso, la comunicazione può essere omessa.

Tali chiarimenti sono contenuti nella [risposta all'istanza di consulenza giuridica n. 15/E/2020](#).

L'associazione istante evidenziava che la comunicazione mensile dei dati relativi alle partecipazioni quotate detenute per importi non rilevanti assumerebbe scarsa rilevanza vista l'impossibilità che tale investimento celi episodi di evasione fiscale o rapporti "sospetti" e trattandosi di informazioni già note agli organi accertatori o, comunque, facilmente acquisibili.

Per quanto condivisibile, il parere dell'istante non trova l'avallo dell'Agenzia delle entrate, pertanto tutte le partecipazioni detenute durevolmente nel portafoglio della società, a prescindere dal fatto che siano quotate o meno e dal loro importo, rilevante o meno, devono essere comunicate all'Anagrafe dei rapporti.

La succitata comunicazione non può che scattare, per le società neocostituite, entro 30 giorni dall'approvazione del primo bilancio d'esercizio, ovvero sia una volta appurata la qualifica "fiscale" di *holding*.

### SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 162-*bis*, Tuir ha definito l'ambito soggettivo degli "intermediari finanziari", delle *holding* finanziarie e delle *holding* industriali/commerciali ai fini delle imposte dirette e dell'Irap.



Ai fini della qualifica fiscale di *holding*, l'attività di assunzione di partecipazioni deve superare il 50% del totale dell'attivo patrimoniale.



Sebbene la norma sembra riferirsi a ciascuna singola tipologia di partecipazione (in soggetti finanziari oppure in soggetti diversi da questi), il requisito della prevalenza può ritenersi integrato quando la somma delle 2 diverse tipologie di partecipazioni (finanziarie o industriali/commerciali) supera il 50% dell'attivo di Stato patrimoniale (risposta a interpello n. 40/E/2021).

<sup>6</sup> [Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 13352 del 25 gennaio 2016](#).



La valutazione circa la sussistenza della prevalente attività di assunzione di partecipazioni (in soggetti finanziari o in soggetti diversi) deve essere condotta al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, pertanto il bilancio cui fare riferimento per il *test* è quello relativo al periodo d'imposta stesso per cui si sta presentando la dichiarazione dei redditi.



Sia le *holding* industriali/commerciali, sia le *holding* finanziarie sono tenute alla comunicazione dei dati e delle informazioni all'Anagrafe tributaria (Archivio dei rapporti con operatori finanziari) con cadenza mensile e annuale ai sensi degli articoli 7, D.P.R. 605/1973 e 11, D.L. 201/2011, secondo le modalità previste nella circolare n. 18/E/2007 e dai diversi provvedimenti direttoriali.



L'obbligo di comunicazione mensile delle partecipazioni prescinde dal fatto che si tratti di partecipazioni quotate o non quotate. Solamente se detenute ai fini della rivendita, dunque, non iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, le partecipazioni possono essere omesse dalla comunicazione.

 Euroconference

# SUPERBONUS 110%

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

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

[SCOPRI DI PIÙ](#)

## La circolare tributaria n. 10/2021

# La cancellazione dei gravami deve essere contestuale alla trascrizione del decreto di trasferimento e non può essere differita

di Francesco Tedioli – avvocato e professore a contratto di Diritto Commerciale presso l'Università di Mantova

Con [sentenza n. 28387/2020](#), le Sezioni Unite risolvono un annoso contrasto, frutto di divisioni interpretative sia tra i giudici dell'esecuzione sia tra i conservatori delle locali Agenzie del territorio. La pronuncia, estremamente argomentata e approfondita, dopo un'attenta analisi delle norme coinvolte (articoli [586](#), c.p.c., [2878](#) e [2884](#), cod. civ.) e il richiamo ai 4 principi cardine della tutela giurisdizionale esecutiva, afferma, su richiesta del procuratore generale della Repubblica, il seguente principio di diritto, nell'interesse della legge. Nel procedimento di espropriazione (individuale o concorsuale) e nella conseguente vendita immobiliare, il decreto di trasferimento del bene, recante l'ordine di cancellazione dei gravami (tra cui i pignoramenti e le ipoteche), determina la contestuale estinzione di questi vincoli, con la conseguenza che il conservatore dei registri immobiliari<sup>1</sup> è tenuto a eseguire la cancellazione immediatamente e, in ogni caso, indipendentemente dal decorso del termine per proporre opposizione agli atti esecutivi, a norma dell'[articolo 617](#), c.p.c..

### Il caso

Nel corso di un procedimento per espropriazione immobiliare, il debitore esecutato impugnava il decreto di trasferimento, sulla scorta di molteplici doglianze, tra le quali assume rilievo quella relativa all'esecutività del medesimo provvedimento. Secondo il ricorrente, il conservatore avrebbe agito irregolarmente nel trascrivere il decreto, senza verificare la sua notifica al debitore, ai fini del decorso del termine per l'opposizione. Il Tribunale rigettava dette istanze, che venivano riproposte in sede di legittimità. Il debitore assumeva che il conservatore avrebbe necessariamente dovuto attendere il

---

<sup>1</sup> Più correttamente, ufficio provinciale del territorio - Servizio di pubblicità immobiliare, istituito presso l'Agenzia delle entrate.

decorso del termine per l'eventuale proposizione dell'impugnazione avverso il decreto di trasferimento. Di nuovo, il motivo di gravame veniva ritenuto inammissibile, ma la Suprema Corte, considerando la questione di particolare rilevanza, stante l'assenza di un unico orientamento della giurisprudenza, si è pronunciata ai sensi dell'[articolo 363](#), c.p.c., ossia nell'interesse della legge.

### Un contrasto non solo giurisprudenziale

Come attentamente evidenziato nell'ordinanza di rimessione della questione alle Sezioni Unite, la possibilità di trascrivere immediatamente il decreto di trasferimento e di cancellare tutte le formalità gravanti sul bene (pignoramenti, ipoteche, privilegi, sequestri conservativi) è stata oggetto di:

*“indirizzi e di prassi sensibilmente divergenti tra loro, ancorché basate sulla interpretazione delle medesime disposizioni legislative”.*

A una giurisprudenza favorevole all'effetto estintivo immediato<sup>2</sup>, si contrappongono un orientamento di merito e la prassi operativa di un consistente numero di conservatorie, che ritengano necessario mantenere in vita le formalità sui beni staggiti (nella manifesta volontà di, così, meglio tutelare i soggetti che le hanno iscritte/trascritte), fino a quando non sia stata acquisita certezza sull'impossibilità di caducazione del decreto di trasferimento.

### Tre quesiti sottesi alla questione esaminata dalla Cassazione

Le criticità ermeneutiche sottese alla questione possono essere riassunte nei seguenti interrogativi:

- a) se il decreto di trasferimento del bene immobile, comporti *ex lege* l'immediata cancellazione dei pesi gravanti sull'immobile;
- b) se, invece, essa trovi fondamento in una norma positiva ([l'articolo 2884](#), cod. civ.);
- c) quale sia, di conseguenza, l'ambito di valutazione affidato al conservatore dei registri immobiliari prima di cancellare i vincoli gravanti sull'immobile, in particolare, sotto il profilo della verifica di stabilità/definitività del decreto di trasferimento.

Come anticipato nel paragrafo precedente, parte della giurisprudenza di merito<sup>3</sup> ritiene legittimo il rifiuto del conservatore di procedere alla cancellazione di un'iscrizione ipotecaria o della trascrizione del pignoramento ordinata con decreto di trasferimento, quando non risulti l'inutile decorso del termine

<sup>2</sup> Tribunale di Milano 3 dicembre 2019, in [Ilprocessocivile.it](#), 29 gennaio 2020, con nota di P. Farina, secondo cui il conservatore deve effettuare la cancellazione, anche in pendenza dell'opposizione *ex* articolo 617, c.p.c. contro il decreto di trasferimento, ogni volta che il giudice dell'esecuzione ha ritenuto i motivi di opposizione destituiti di fondamento e, conseguentemente, rigettato l'istanza di sospensione *ex* articolo 618, c.p.c.; Tribunale di Prato, 29 agosto 2018, in [www.ilcaso.it](#).

<sup>3</sup> Tribunale di Lucca, 26 luglio 2017, n. 3727 in [Ilprocessocivile.it](#), 13 dicembre 2017, con nota di P. Farina. Di identico tenore Appello di Firenze 15 dicembre 2017, n. 2174 e Tribunale di Taranto n. 1356/2019.

di 20 giorni dalla conoscenza legale dell'atto, ovvero quando sia stata proposta opposizione agli atti esecutivi, non definita con sentenza passata in giudicato.

Al riguardo, va ricordato che i provvedimenti del conservatore dei registri immobiliari in tema di rifiuto della trascrizione o iscrizione di formalità o, comunque, che comportano un differimento dell'adempimento richiesto non possono essere oggetto di impugnazione in Cassazione<sup>4</sup>. Essi, infatti, sono resi all'esito di un procedimento avente natura di volontaria giurisdizione; non hanno a oggetto la risoluzione di un conflitto di interessi, ma regolamentano, secondo legge, l'interesse pubblico alla correttezza della pubblicità immobiliare. Il provvedimento conclusivo del procedimento, non è, dunque, suscettibile di passare in giudicato.

### I presupposti normativi e dogmatici della questione

La Suprema Corte affronta la questione, facendo richiamo al disposto degli articoli [586](#), c.p.c., [2878](#), n. 7 e [2884](#), cod. civ..

La prima norma regola il trasferimento del bene immobile espropriato, stabilendo che il giudice, una volta che l'aggiudicatario abbia pagato il prezzo, pronuncia il decreto di trasferimento. Questo provvedimento, tra l'altro, contiene un ordine di cancellazione delle trascrizioni dei pignoramenti e delle iscrizioni ipotecarie gravanti sull'immobile trasferito (a meno che queste ultime non si riferiscono a obbligazioni assunte dall'aggiudicatario a norma dell'[articolo 508](#), c.p.c.), anche successive alla trascrizione del pignoramento<sup>5</sup>.

Interviene, poi, il disposto dell'articolo 2878, n. 7, cod. civ., secondo cui l'ipoteca si estingue con la pronuncia del provvedimento che trasferisce all'acquirente il diritto espropriato e ordina la cancellazione della formalità pregiudizievole.

Infine, va preso in esame l'articolo 2884, cod. civ. che dispone la cancellazione a opera del conservatore, quando è ordinata con sentenza passata in giudicato o con altro provvedimento definitivo emesso dalle Autorità competenti.

### Nella fattispecie prevale il disposto dell'articolo 2878 o quello del 2884, cod. civ.?

Una volta chiarito il quadro normativo di riferimento, i termini dell'alternativa appaiono di tutta evidenza.

---

<sup>4</sup> Cassazione n. 2095/2011 e n. 15131/2015, se non quanto al capo sulle spese illegittimamente contenuto nel provvedimento.

<sup>5</sup> Il decreto contiene anche l'ingiunzione al debitore o al custode di rilasciare l'immobile venduto e costituisce titolo per la trascrizione della vendita sui libri fondiari e titolo esecutivo per il rilascio.

Ci si domanda se il decreto di trasferimento sia atto immediatamente esecutivo, di modo che gli effetti traslativo ed estintivo dei vincoli siano immediati (ai sensi dell'[articolo 2878](#), n. 7, cod. civ.<sup>6</sup>), ovvero se esso soggiaccia alla previsione dell'[articolo 2884](#), cod. civ.<sup>7</sup>.

In questa seconda ipotesi, la definitività del provvedimento viene assimilata alla sua inoppugnabilità e, conseguentemente, la cancellazione da parte del conservatore sarà differita a tale momento, a fronte di una certificazione della cancelleria che dimostri come il decreto non sia stato opposto.

## L'ineffettività della tutela esecutiva

Il richiamo alle norme di riferimento va integrato con la corretta applicazione dei principi fondamentali su cui si fonda il procedimento esecutivo<sup>8</sup>, tutti volti alla tutela del creditore.

In primo luogo, la sua ineffettività, requisito che viene definito “*primario interesse perseguito dall'ordinamento*”, “*sostanza stessa di questa forma di tutela giurisdizionale dei diritti*”<sup>9</sup> e baluardo della sua effettività<sup>10</sup>.

Tale principio trova compiutezza quando non hanno rilievo gli altri, specifici e contrastanti interessi rispetto a quello – consacrato in un titolo esecutivo – del creditore. In altre parole, il migliore soddisfacimento delle ragioni creditorie, a cui vanno destinate tutte le risorse dell'ordinamento, non deve essere ostacolato o ritardato dall'esigenza di contenere disagi che potrebbero riguardare il debitore o altri soggetti coinvolti nel procedimento e che volessero mantenere i loro privilegi.

Se si dispone di un titolo esecutivo e si è depositata istanza di vendita, il procedimento procede autonomamente e il giudice dell'esecuzione, neppure in situazioni di emergenza più acuta, può contemperare l'interesse del creditore con altri.

L'esigenza di ripristinare il diritto, comunque violato dall'inadempimento del debitore, è sempre preminente e, quindi, tale da portare a compimento l'esecuzione in modo efficace ed effettivo.

<sup>6</sup> Per un approfondimento del tema si veda M. Fragali, “*Ipoteca*” (dir. priv.), in ED, XXII, Milano, 1972; F. S. Gentile, “*Le ipoteche*”, Roma, 1961; G. Gorla, “*Del pegno. Delle ipoteche*”, in Comm. Scialoja, Branca, sub artt. 2784-2899, Bologna-Roma, 1973; Maiorca, “*Ipoteca*”, in NN.D.I., IX, Torino, 1963; D. Rubino, “*L'ipoteca mobiliare ed immobiliare*”, in Tratt. Cicu, Messineo, XIX, Milano, 1956, 484; G. Tamburrino, “*Della tutela dei diritti. Delle ipoteche*”, in Comm. cod. civ., VI, Torino, 1976, 233.

<sup>7</sup> A. Ravazzoni, “*Le ipoteche*”, Milano, 2006, 114; P. Boero, “*Le ipoteche*”, Giur. sist., a cura di Bigiavi, Torino 1999, 896.

<sup>8</sup> Per approfondimenti, G. Verde, “*Diritto processuale civile*”, Processo di esecuzione, Bologna, 2017, 3 ss.; P. Luiso, “*Diritto processuale civile*”, Processo esecutivo, Milano, 2019, 18 e ss..

<sup>9</sup> Principio definito ispiratore dell'ordinamento, dalla Suprema Corte (Cassazione n. 19883-19888/2019 e n. 11116/2020), dalla Corte Costituzionale (n. 419/1995; n. 312/1996 e n. 198/2010), dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (19 marzo 1997, Hornsby c/ Grecia, 40; Grande Camera, 29 maggio 2019, Ilgar Mamadov c/ Azerbaigian, causa 15172/13) e dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Grande Camera, 29 luglio 2019, Alekszij Torubarov c/ Bevandorlasi ès Menekiiltiigy Hivatal, C-556/17, punto 57).

<sup>10</sup> Sul principio di effettività: A. Di Majo, “*Forme e tecniche di tutela*”, in AaVv., Processo e tecniche (Atti del Convegno di Palermo, 22-24 ottobre 1987), I, 12 ss.; A. Proto Pisani, “*L'attuazione dei provvedimenti di condanna*”, in Foro It., 1988, V, 177; M. Taruffo, “*L'attuazione esecutiva dei diritti: profili comparatistici*”, in Riv. Trim. Dir. Proc. Civ., 1988, 101.

Solo il Legislatore può farsi carico di situazioni speciali o eccezionali, spesso legate a contesti imprevedibili o emergenziali, così valorizzando interessi meritevoli di adeguata tutela in capo ad altri soggetti contemplati nel procedimento esecutivo. Solo una norma di legge può limitare, ma mai sopprimere, la preminenza istituzionale normalmente spettante alla tutela del diritto e alla sua eseguibilità coattiva.

### **L'insindacabilità amministrativa del provvedimento giurisdizionale**

La Suprema Corte, ricorda, poi, che non rientra nel potere discrezionale della P.A. stabilire se dare o meno attuazione a un provvedimento dell'autorità giudiziaria, specialmente ove lo stesso abbia a oggetto la tutela di un diritto riconosciuto dalla Costituzione o dalla convenzione Europea dei diritti dell'uomo<sup>11</sup>. La P.A. deve solo eseguire i provvedimenti del giudice e non se ne deve arrogare mai la funzione di arbitra, sovrana o paternalistica gestrice.

### **L'affidamento nella correttezza e regolarità degli atti del procedimento esecutivo**

Vi è, poi, la necessità di tutelare l'affidamento nella correttezza e regolarità degli atti in cui si estrinseca il procedimento esecutivo. In sostanza, i soggetti estranei alle parti in contesa (ad esempio, l'aggiudicatario del bene posto in liquidazione), devono poter godere della stabilità degli atti del procedimento (*i.e.*, il decreto di trasferimento), così da essere esentati dalle conseguenze negative delle carenze del processo, persino in evenienze gravissime (come nel caso di sopravvenuto accertamento dell'inesistenza di un titolo idoneo a giustificare il processo esecutivo)<sup>12</sup>, salvo l'ovvia ipotesi di collusione o mala fede. La Suprema Corte sottolinea, quindi, come sia necessario assicurare la massima fiducia nella serietà e affidabilità della vendita giudiziaria, poiché la tutela del potenziale pubblico degli offerenti è uno dei principi fondamentali dell'espropriazione forzata, a maggior ragione nell'evoluzione delle riforme dell'ultimo quindicennio<sup>13</sup>.

### **L'autonomia e insopprimibile diversità del procedimento esecutivo da processo di cognizione**

Bisogna sempre tenere presente la profonda differenza che esiste tra il giudizio di cognizione, volto all'accertamento del diritto e il "servente" procedimento esecutivo, che al primo offre una tutela

---

<sup>11</sup> Così, Cassazione n. 24198/2018; Corte EDU 13 dicembre 2018, Casa di cura Valle Fiorita Srl/Italia, in ric. n. 67944/13.

<sup>12</sup> Cassazione n. 21110/2012.

<sup>13</sup> Così, Cassazione n. 3709/2019.

indefettibilmente complementare, ma si fonda su una struttura e principi processuali non sovrapponibili, né assimilabili.

In particolare, il procedimento esecutivo non è un giudizio, non vi sono questioni o controversie da risolvere ed esso, comunque, è inidoneo ad assolvere a tale funzione. La tutela esecutiva è volta esclusivamente ad assicurare il soddisfacimento delle ragioni del creditore munito di titolo, salve le contestazioni che possono essere proposte in quella parentesi di cognizione rappresentata dalle opposizioni all'esecuzione o agli atti esecutivi.

Anche dal punto di vista formale la differenza è palese: mentre il processo di cognizione si articola in una sequenza continua di atti volti all'ottenimento di un provvedimento finale, il processo esecutivo si presenta strutturato come una successione di subprocedimenti, cioè una serie autonoma di atti ordinati a distinti provvedimenti successivi<sup>14</sup>.

Il giudice dell'esecuzione non pronuncia mai sentenze o provvedimenti atti al giudicato, ma sempre e solo provvedimenti ordinatori finalizzati alla liquidazione del bene, al fine della distribuzione del ricavato agli aventi diritto.

In questa sequenza procedimentale, tutti gli atti e i provvedimenti del giudice dell'esecuzione non appena vengono a esistenza, sono intrinsecamente definitivi in forza della loro sola pronuncia (o eventuale deposito in cancelleria, se separato).

Nell'esecuzione forzata non trova spazio il concetto di definitività (connaturato al giudizio di cognizione), frutto dell'esaurimento dei gradi ordinari di impugnazione, secondo il quale la soluzione diviene definitiva quando non è più possibile rimetterla in discussione e, in particolare, è precluso contestare il contenuto delle decisioni già intervenute.

Il concetto di intrinseca definitività degli atti del processo esecutivo è fortemente legato a quello di indefettibilità e non viene messo in crisi dalla previsione di un sistema di rimedi, assistiti da rigorosi termini decadenziali, né dalla normale revocabilità – salvo espressa contraria previsione – di tutte le ordinanze e i decreti del giudice dell'esecuzione.

### **L'incerta prevedibilità del *dies a quo* da cui far decorrere il termine per proporre opposizione al decreto di trasferimento**

Un ulteriore argomento a sostegno dell'immediata esecutività del decreto di trasferimento riguarda il termine per proporre i rimedi oppositivi, che è di incerta prevedibilità, proprio perché non esiste una

---

<sup>14</sup> Cassazione n. 11178/1995, costantemente riaffermata dalla giurisprudenza più recente, per la quale, fra tutte, si veda Cassazione n. 14449/2016.

norma che prescriva alcuna comunicazione del provvedimento<sup>15</sup>. In certi casi, il termine decorre dal momento in cui l'opponente ne ha avuto conoscenza, comunque conseguita<sup>16</sup>, in altri, da eventi francamente imprevedibili (come nell'ipotesi di *aliud pro alio*, nel quale il termine non può decorrere, per l'aggiudicatario incolpevole, prima del materiale accesso al bene immobile)<sup>17</sup>.

## Il decreto di trasferimento quale provvedimento definitivo

A questo punto è evidente che il decreto di trasferimento, come ogni altro atto del giudice dell'esecuzione, è definitivo solo per il fatto di essere stato reso. L'opposizione agli atti esecutivi opera esclusivamente in via successiva ed eventuale, intervenendo su un provvedimento già immediatamente idoneo a produrre i propri effetti, tra cui l'ordine di cancellazione delle formalità pregiudizievoli gravanti sul bene che ne è oggetto, indicate nell'[articolo 586](#), c.p.c. (e delle poche altre assimilabili in via interpretativa).

Questo effetto discende dalla necessità di tutelare l'affidabilità delle operazioni compiute nel corso del procedimento esecutivo. Nel caso di violazione di qualche diritto, per inficiarne gli effetti già prodotti, è necessaria una definitiva pronuncia incidentale di cognizione o la revoca del provvedimento da parte del giudice dell'esecuzione<sup>18</sup>.

Con il decreto di cui all'[articolo 586](#), c.p.c.<sup>19</sup>, i beni immobili vengono immediatamente trasferiti liberi dai pesi indicati nella norma, talché vengono immessi nel traffico giuridico purgati da tutte le formalità pregiudizievoli espressamente previste dalla legge<sup>20</sup>.

Il conservatore non può, quindi, sottrarsi al relativo ordine e, tanto meno, pretendere improprie e imprevedute attestazioni o certificazioni sull'avvenuta carenza di opposizioni o su circostanze diverse dal rituale deposito del decreto che gli impartisce l'ordine incondizionatamente.

Ipotesi il contrario, non solo sminuirebbe la rapidità<sup>21</sup> nella definizione della procedura esecutiva e la tutela dell'aggiudicatario che, a distanza di anni dall'acquisto, non potrebbe disporre del bene (con, ad esempio, una alienazione a terzi), ma finirebbe per favorire, da parte del debitore, la proposizione di

<sup>15</sup> Cassazione n. 17460/2007, nonché n. 19968/2005.

<sup>16</sup> Cassazione n. 5172/2018 e n. 15193/2018.

<sup>17</sup> Cassazione n. 7708/2014 e n. 11729/2017.

<sup>18</sup> Solo questo organo può sospendere ex articolo 618, c.p.c. ovvero modificare o revocare i propri provvedimenti, ex articolo 487, c.p.c.. In tema, Cassazione n. 4899/1980; n. 15222/2005 e n. 1498/2007.

<sup>19</sup> In dottrina, cfr. P. Farina, "Il decreto di trasferimento: natura, effetti e profili applicativi", [www.inexecutivis.it](http://www.inexecutivis.it); E. Astuni, "Il trasferimento dell'immobile e la stabilità dell'aggiudicazione e della vendita", in Cardino-Romeo (a cura di), *Processo di esecuzione*, Milano, 2018, 755-866.

<sup>20</sup> A. Bonsignori, "Effetti della vendita forzata e dell'assegnazione (art. 2919 - 2929)", in *Comm. cod. civ.* a cura di Schlesinger, Milano, 1988, 60 e ss..

<sup>21</sup> In assenza di un adempimento spontaneo del debitore, il creditore deve, dunque, disporre di strumenti adeguati, "nei modi, nei tempi e nei risultati", per realizzare il proprio diritto. Liebman, in merito sosteneva che "l'esecuzione deve portare ad un rapido soddisfacimento di chi ha ragione".

opposizioni dilatorie e per disincentivare la proposizione di offerte da parte dei possibili interessati, con inevitabili guasti per tutto il sistema delle vendite forzate.

## La stabilità del decreto di trasferimento come conseguenza della stabilità della vendita forzata

La stabilità del decreto di trasferimento non discende soltanto dal sistema complessivo del processo esecutivo, ma è conseguenza del regime di stabilità della vendita forzata come delineato dall'[articolo 2929](#), cod. civ.<sup>22</sup>. Detta norma prevede che la nullità degli atti esecutivi che hanno preceduto la vendita o l'assegnazione non ha effetto riguardo all'acquirente o all'assegnatario, salvo il caso di collusione con il creditore procedente. Gli altri creditori non sono in nessun caso tenuti a restituire quanto hanno ricevuto per effetto dell'esecuzione.

Questa disposizione va integrata con l'articolo 187-*bis*, disposizioni attuative c.p.c.<sup>23</sup> secondo cui in ogni caso di estinzione o di chiusura anticipata del processo esecutivo avvenuta dopo l'aggiudicazione, anche provvisoria, o l'assegnazione, restano fermi nei confronti dei terzi aggiudicatari o assegnatari, in forza dell'[articolo 632](#), comma 2, c.p.c., gli effetti di tali atti.

Se applichiamo queste 2 norme, in combinato disposto con l'[articolo 2878](#), n. 7, cod. civ., (richiamato per sostenere la tesi della cancellazione immediata) e con l'[articolo 2884](#), cod. civ., (invocato a sostegno dell'opposta teoria della cancellazione differita), comprendiamo, con riferimento al primo articolo, che l'estinzione delle formalità pregiudizievoli si ha in forza della sola pronuncia del provvedimento. Quanto, invece, all'articolo 2884, cod. civ. – così come correttamente applicato al decreto di trasferimento – l'estinzione consegue a un provvedimento che è definitivo *ex se*, con la sua sola pronuncia.

## La tutela di soggetti terzi

La Suprema Corte ribadisce, inoltre, che non è compito del giudice dell'esecuzione tutelare i soggetti titolari delle formalità che si andranno a cancellare.

---

<sup>22</sup> A. Barletta, "La stabilità della vendita forzata", Napoli, 2002, 106; R. Metafora, "La stabilità nell'aggiudicazione provvisoria e la successiva estinzione del processo esecutivo", in Foro It., 2008, I 1295; M. Montanari, "Vendite immobiliari fallimentari e art. 2929 codice civile", in Fall., 1998, 137; B. Sassani, "Sulla portata precettiva dell'art. 2929 c.c.", in Giust. Civ., 1985, I, 3139; S. Satta, C. Punzi, "Diritto processuale civile", Padova, 1996, 755.

<sup>23</sup> In dottrina si segnalano: A. Ronco, "Le Sezioni unite applicano il nuovissimo art. 187-bis disp. att. c.p.c. (sulla salvezza degli effetti dell'aggiudicazione, anche provvisoria, in caso di estinzione del processo esecutivo)", in Giur. It., 2007, 1717.

Se esse sono anteriori al pignoramento, coloro che vantano un diritto di prelazione sui beni pignorati sono già stati avvertiti dal creditore procedente con la notifica ex [articolo 498](#), c.p.c.<sup>24</sup>; sono stati provocati a partecipare al procedimento esecutivo<sup>25</sup> e possono sempre accedere ai rimedi approntati dal sistema<sup>26</sup>.

Il titolare della formalità da cancellarsi immediatamente non subisce, peraltro, alcun pregiudizio irreparabile: nella procedura concorsuale, in forza degli articoli [42](#), [44](#) e [45](#), L.F. e dello spossessamento del debitore conseguente alla dichiarazione di fallimento. Con l'insinuazione e l'accertamento del credito nello stato passivo, i creditori muniti di prelazione sul bene venduto non perdono i propri diritti, anche se la relativa iscrizione è stata cancellata dai registri immobiliari all'esito della vendita fallimentare, anche nel caso di riacquisizione alla massa attiva del bene (dietro restituzione del prezzo all'aggiudicatario), o quando ciò sia impossibile.

Essi saranno sempre soddisfatti secondo l'ordine delle cause legittime di prelazione accertate ai sensi degli articoli [52](#) e [93](#) e ss., L.F..

Non diversamente avviene nell'esecuzione individuale. Quando, per il suo titolare, cessano gli effetti di garanzia dell'ipoteca estinta in forza del decreto di trasferimento, gli originali vincoli si trasferiscono nella successiva fase della ripartizione del ricavato, conservando la collocazione preferenziale del credito da cui derivano.

Se, invece, le formalità sono successive al pignoramento, non vi è alcuna ragione di tutelare coloro che ne siano beneficiari: proprio perché la formalità è posteriore, deve essere cancellata in applicazione delle regole che disciplinano la pubblicità immobiliare.

In sostanza, le formalità giovano, nel regime di pubblicità immobiliare, fino al momento della liquidazione e cioè della trasformazione del bene immobile su cui gravano in una somma da attribuire all'unico procedente o da distribuire tra i creditori.

---

<sup>24</sup> E, se non lo sono stati, potranno agire in via risarcitoria contro il creditore inadempiente. In tema, Cassazione n. 6999/1993; n. 18336/2014; e n. 4000/2016.

<sup>25</sup> L'avviso ex articolo 498, c.p.c. costituisce una vera e propria *provocatio ad agendum*, tale da condizionare la procedibilità dell'espropriazione (Cassazione, n. 1827/1968). La rituale notifica dell'avviso addossa al creditore iscritto l'onere di intervenire, poiché il privilegio sui beni pignorati viene cancellato con il trasferimento della proprietà del bene a favore dell'aggiudicatario, stante l'effetto c.d. purgativo della vendita forzata. Quanto alla legittimazione alla deduzione del vizio, la mancata notifica dell'articolo 498, c.p.c. consente al creditore privilegiato di proporre opposizione agli atti esecutivi (Cassazione n. 3379/1993). Sotto altro profilo, va escluso che il debitore possa reagire alla violazione dell'articolo 498, c.p.c., trattandosi di strumento che presidia le sole ragioni del creditore (Cassazione n. 548/1973). I creditori iscritti che – seppure avvisati – non abbiano proposto intervento sono comunque destinatari della notifica dell'ordinanza di vendita. Anche in questo caso, la pretermissione del creditore può dedursi con l'opposizione agli atti esecutivi, il cui termine decorre dalla conoscenza del primo degli atti compiuti senza il rispetto della norma che imponeva la convocazione; in nessun caso tale opposizione può inficiare la vendita eventualmente già avvenuta, solo residuando, la responsabilità del creditore procedente, ai sensi dell'articolo 2043, cod. civ. (Cassazione n. 4000/2006).

<sup>26</sup> Non sono ammesse azioni di contestazione diverse da quelle espressamente previste: così, Cassazione n. 6521/2014; n. 7708/2014; n. 23182/2014; n. 11172/2015; n. 12242/2016, n. 5175/2018; n. 11191/2019 e n. 17661/2020.

Con il trasferimento<sup>27</sup>, il bene nella sua materialità cessa di essere l'oggetto della procedura espropriativa e viene meno la funzione di tutela propria delle formalità rese oggetto dell'ordine di cancellazione, trasferendosi le ragioni, da quelle rappresentate, sulla somma ricavata o restando assistite da differenti rimedi.

## Le conclusioni

La Suprema Corte rivolge un monito sia ai giudici dell'esecuzione sia ai conservatori: entrambi debbono limitarsi ad applicare la legge. Il primo deve pronunciare un decreto che, accertata la ritualità delle operazioni pregresse, tra cui anche l'avviso ai creditori iscritti, tra l'altro ordina la purgazione dalle formalità pregiudizievoli, in modo da immettere sul mercato e nelle mani dell'aggiudicatario un bene che ne è definitivamente liberato.

Il secondo, invece, doverosamente esegue incondizionatamente e immediatamente l'ordine che, sotto la propria responsabilità, il G.E. ha emesso. Non ha alcuna potestà di inficiarne o differirne l'immediata efficacia e, se non dà corso all'ordine del giudice, ad esempio, subordinandolo alla produzione di attestati sulla inoppugnabilità o definitività del decreto (invece sussistente *ex se*), il conservatore rifiuta un atto del proprio ufficio ed espone l'Amministrazione da cui dipende e sé stesso alle conseguenti responsabilità in sede civile, penale<sup>28</sup>, contabile, amministrativa e disciplinare.

Il decreto di trasferimento immobiliare, tanto nell'espropriazione individuale che in quella concorsuale, implica l'immediato e non differibile trasferimento del bene purgato e libero dai pesi indicati dalla norma o ricavabili dal regime del processo esecutivo, con conseguente obbligo, per il competente ufficio, di procedere alla cancellazione di questi immediatamente ed incondizionatamente ed indipendentemente dal decorso dei termini previsti per il dispiegamento delle opposizioni agli atti esecutivi avverso il decreto di trasferimento.

### SCHEDA DI SINTESI

Il decreto di trasferimento, come ogni altro atto del giudice dell'esecuzione, è definitivo quando viene reso. Si tratta di un provvedimento già immediatamente idoneo a produrre i propri effetti, tra cui l'ordine di cancellazione delle formalità pregiudizievoli gravanti sul bene che ne è oggetto.

<sup>27</sup> Se non già con l'aggiudicazione, che, in forza dell'articolo 187-*bis*, disp. att. c.p.c., dà titolo all'aggiudicatario non inadempiente al versamento del prezzo a conseguire il trasferimento qualunque sia l'esito della procedura.

<sup>28</sup> Sul tema cfr. S. Passafiume, "Sull'illegittimità del rifiuto del conservatore di procedere alla cancellazione dei gravami ordinata con il decreto di trasferimento", in *Esec. for.*, 2020, 153.



Il conservatore dei registri immobiliari non può sottrarsi al relativo ordine e, tanto meno, pretendere attestazioni o certificazioni sull'avvenuta carenza di opposizioni o su circostanze diverse dal rituale deposito del decreto che gli impartisce l'ordine incondizionatamente.



Eventuali opposizioni agli atti esecutivi non hanno alcun effetto sospensivo dell'ordine, né impediscono la sua immediata attuazione, a meno che, nel frattempo, il giudice abbia accolto un'istanza *ex* articolo 618, c.p.c..



I procedimenti esecutivi sono caratterizzati dall'indefettibilità della tutela del creditore, dall'insindacabilità dei provvedimenti del G.E. da parte della P.A. dal generale affidamento sulla loro correttezza ed affidabilità ed, infine dalla loro autonomia e diversità rispetto ai giudizi di cognizione.




“ (
NUOVA USCITA
) ”

MARZO 2021



# MODELLO REDDITI 2021 SOCIETÀ DI PERSONE

**Autori:** Federica Furlani, Luca Mambrin, Sergio Pellegrino

**E-book € 24,00 + IVA 4%**

ACCEDI AL SITO

**L'utilizzo del credito R&S&I&D 2020**

Introdotta dall'articolo 1, commi [198](#) a [209](#), L. 160/2019 nella forma puntuale e non più incrementale come negli anni precedenti il 2020

Incrementato nelle aliquote e nell'orizzonte temporale, sempre rimanendo con il calcolo puntuale, per gli anni 2021-2022 (Legge di Bilancio 2021 - L. 178/2020, articolo 1, commi [1064](#) a [1067](#))

Utilizzo del credito per l'anno 2020

**Aliquote 2020 in base all'attività svolta**

1) 12% (limite max di 3 milioni) per le attività di R&S
2) 6% (limite max di 1,5 milioni) per le attività innovative di design e ideazione estetica
3) 6% (limite max di 1,5 milioni) per le attività di innovazione tecnologica
10% (nel limite di 1,5 milioni) Per le attività di innovazione tecnologica finalizzata a un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0

**Come e quando fruire del credito**

Ha natura automatica, non è subordinato ad autorizzazioni dell'Agenzia	
Tuttavia per poter utilizzare il credito è preventivamente necessaria la certificazione della documentazione contabile che attesti l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili	
Trattasi di una certificazione da redigersi in forma libera, che deve contenere l'attestazione della regolarità formale e la corrispondenza dei documenti contabili e dell'effettivo sostenimento dei costi	
Da parte di revisori legali dei conti o società di revisione	
Devono inoltre essere redatte (da esibire in caso di controllo):	
Relazione tecnica	Comunicazione al Mise su base volontaria

**Condizioni e modalità di utilizzo**

Il credito può essere utilizzato esclusivamente in compensazione tramite modello F24 (canali Entratel o Fisconline)	
In 3 quote annuali a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione	
Maturazione: essendo un'agevolazione condizionata al sostenimento dei costi ammissibili è da considerarsi come un contributo (in conto esercizio o impianti) da rilevarsi quando si ha ragionevole certezza	
Dato che ha natura automatica la contabilizzazione e maturazione si ha nell'esercizio in cui sono stati sostenuti i costi, perciò 2020 (se sostenuti nel 2020)	
Quindi utilizzo della prima delle 3 quote a partire dal 1° gennaio 2021	
Non è necessario il visto di conformità per l'utilizzo oltre 5.000 ( <a href="#">circolare n. 13/E/2017</a> , punto 4.8.2)	
Non è imponibile ai fini Ires, Irpef, Irap e non rileva nel calcolo del Rol	
Non vi sono limiti temporali per l'utilizzo	

**Come compilare l'F24**

Dalla <a href="#">risoluzione n. 13/E/2021</a> sono stati istituiti 3 codici tributo:	
6938 - per il credito R&S&I&D <i>standard</i> (articolo 1, commi <a href="#">198</a> a <a href="#">209</a> , L. 160/2019)	
6939 - per il credito R&S maggiorato per le regioni del Mezzogiorno ( <a href="#">articolo 244</a> , comma 1, D.L. 34/2020)	
6940 - per il credito R&S maggiorato per le regioni centrali colpite dal sisma del 2017 e 2017 (articolo 244, comma 1, D.L. 34/2020)	
nell'F24 si indicherà nei crediti uno dei suddetti codici e nel campo dell'anno l'anno 2020 (nell'ipotesi di maturazione in quell'anno)	

**Contabilizzazione**

Se correlato a costi d'esercizio:

Credito R&S (CII 5-bis SP)

a

Contributo in c/esercizio non tassabile (A 5 CE)

Se correlato a costi capitalizzati: 2 metodi alternativi

Diretto:

Credito R&S (CII 5-bis SP) a Immobilizzazione immateriale costi di sviluppo (BI 2) SP

Gli ammortamenti si calcoleranno sul minor importo del cespite

Indiretto:

Credito R&S (CII 5-bis SP) a Contributo in c/impianti non tassabile (A 5 CE)

Contributo in c/impianti non tassabile (A 5 CE) a Risconti passivi per gli anni del processo di ammortamento

Andrà indicato nel quadro RU del Modello Redditi

**Euroconference**  
Editoria

! « ( **NUOVA USCITA** ) »  
FEBBRAIO 2021 »

**LA DISCIPLINA  
DELLE START UP INNOVATIVE  
E DELLE PMI**

**Autori:** Lorenzo Salvatore e Valentina Albini

**Prezzi di listino**    **Versione cartacea**    **Versione e-book**  
**€ 25,00**                      **€ 21,00 + IVA 4%**

**ACQUISTA ORA**

## La circolare tributaria n. 10/2021

# La regolarizzazione dello splafonamento Iva tramite emissione di autofattura elettronica

di Centro studi tributari

### Il caso

Rossi Srl effettua una significativa mole di operazioni verso l'estero che tutti gli anni gli assicura l'ottenimento dello *status* di esportatore abituale che gli permette di richiedere ai fornitori l'emissione di fattura senza addebito dell'Iva.

Per un errore di valutazione nella gestione del *plafond* relativo all'anno 2020, ha fruito di operazioni di acquisto per un importo eccedente il *plafond* a disposizione.

Ci si chiede come sanare la posizione tramite emissione di autofattura e quale sia la corretta gestione in dichiarazione di tale aspetto.

Si precisa che ci si è accorti dell'errore a febbraio 2021, al momento della compilazione della dichiarazione Iva.

### La soluzione

Gli esportatori abituali sono soggetti passivi Iva che nei 12 mesi precedenti (o nell'anno precedente) hanno effettuato operazioni nei confronti dell'estero (quali ad esempio, ma non solo, le cessioni intracomunitarie ex [articolo 41](#), D.L. 331/1993, le esportazioni dirette ex [articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, i servizi internazionali ex [articolo 9](#), D.P.R. 633/1972), per un ammontare superiore al 10% del proprio volume d'affari relativo a tale periodo. Il valore di queste operazioni costituisce il cosiddetto *plafond*, tramite il quale tali soggetti possono acquistare senza applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972.

La richiesta al fornitore di procedere a fatturare senza Iva avviene attraverso l'invio all'Agenzia delle entrate di una cosiddetta lettera d'intento, che il fornitore dovrà verificare nel proprio cassetto fiscale prima di emettere la fattura in questione, inserendo nella fattura emessa il protocollo telematico assegnato dall'Agenzia delle entrate a tale lettera d'intento.

L'[articolo 7](#), comma 4, D.Lgs. 471/1997 punisce con la sanzione dal 100% al 200% dell'Iva chi, in mancanza dei presupposti di legge, dichiara all'altro contraente o in Dogana di volersi avvalere della facoltà di acquistare beni o servizi oppure importare beni senza applicazione dell'imposta, ovvero ne beneficia oltre il limite consentito.

Quest'ultima fattispecie viene definita splafonamento.

La regolarizzazione di questa anomalia, come descritto dall'Agenzia delle entrate nella [circolare n. 50/E/2002](#), può avvenire con 3 diverse modalità alternative:

- la prima soluzione coinvolge il fornitore; il cessionario può, infatti, chiedere al cedente l'emissione di una nota di variazione in aumento ex [articolo 26](#), D.P.R. 633/1972. Il cessionario è comunque sanzionabile e può definire in maniera agevolata le sanzioni per il tramite del ravvedimento operoso. In tal caso l'Agenzia delle entrate ritiene (si veda la [risposta a interpello n. 531/E/2020](#) e la precedente [risposta a interpello n. 267/E/2020](#)) che sia riconosciuto il diritto alla detrazione Iva al contribuente che abbia ricevuto, oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, una nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, per correggere errori nella qualificazione della operazione originaria;
- la seconda ipotesi prevede l'emissione dell'autofattura, versando imposta, interessi e sanzioni ridotte con modello F24, indicando, come codice tributo, quello relativo al periodo in cui erroneamente è stato effettuato l'acquisto senza Iva (per la sanzione il codice tributo è 8904; per gli interessi il codice tributo è 1991);
- la terza soluzione prevede la regolarizzazione anche in sede di liquidazione periodica Iva, mediante la contabilizzazione della maggiore imposta derivante dall'autofattura emessa. Come precisato nella [risoluzione n. 16/E/2017](#), tale soluzione deve essere praticata al più tardi entro il 31 dicembre dell'anno di splafonamento.

Nella [circolare n. 50/E/2002](#) l'Agenzia delle entrate faceva riferimento a un obbligo di presentazione dell'autofattura agli uffici e conseguente annotazione del documento munito del visto di regolarizzazione unicamente nel registro acquisti, per detrarre l'imposta. Tale pratica deve essere evidentemente aggiornata alla luce del fatto che anche le autofatture, al pari delle fatture, devono essere emesse in formato elettronico e trasmesse al Sistema di Interscambio (Sdi).

Tra le novità delle specifiche tecniche versione 1.6.2 della fatturazione elettronica, obbligatorie dal 1° gennaio 2021, c'è il nuovo codice tipo documento TD21 – Autofattura per splafonamento: il [provvedimento n. 89757/2018 del 30 aprile 2018](#) e successive modifiche, al § 6.4 in materia di emissione di autofattura per regolarizzare il mancato ricevimento della fattura di acquisto, indica che

*“la trasmissione dell'autofattura al Sdl sostituisce l'obbligo, di cui all'articolo 6, comma 8, lettera a), D.Lgs. 471/1997, di presentazione dell'autofattura in formato analogico all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente”.*

Pertanto, la presentazione dell'autofattura per splafonamento può avvenire con l'invio della stessa allo Sdl, indicando nel tipo documento TD21; in tal modo risulta completata la regolarizzazione.

Il tipo fattura TD21, al contrario del TD20, non interessa il fornitore in quanto nell'autofattura vanno comunque indicati i dati del cessionario che procedere alla regolarizzazione (vanno infatti indicati i dati di colui che emette l'autofattura sia nel campo cedente/prestatore sia nel campo cessionario/committente).

L'esportatore può emettere un'autofattura diversa per ogni fornitore (indicando i riferimenti della fattura nel blocco 2.1.6) oppure una unica autofattura riepilogativa indicando i dati delle fatture e dei relativi fornitori con altre modalità (per esempio in un allegato alla fattura elettronica).

Poiché, nel caso descritto, la correzione dello splafonamento relativo all'anno 2020 avviene successivamente al 31 dicembre 2020, la regolarizzazione non può avvenire con l'annotazione dell'autofattura nella liquidazione periodica in cui sono registrate le operazioni oggetto di regolarizzazione, ma al contrario occorre agire direttamente in sede di compilazione della dichiarazione.

Al riguardo, le istruzioni alla compilazione del modello dichiarativo precisano quanto segue:

- l'imposta regolarizzata confluisce nel rigo VE25 *“variazioni e arrotondamenti di imposta”*;
- il versamento effettuato deve essere indicato nel rigo VL30 *“Ammontare Iva periodica”*, tanto nel campo 2 *“Iva periodica dovuta”*, quanto nel campo 3 *“Iva periodica versata”*;
- ai fini della detrazione (detta imposta è infatti detraibile in quanto se fosse stata addebitata regolarmente dal fornitore essa sarebbe stata portata in detrazione della liquidazione periodica di registrazione della fattura), l'imponibile e l'imposta risultanti dall'autofattura devono essere indicati nel quadro VF, nel rigo corrispondente all'aliquota applicata (se l'operazione è stata regolarizzata con aliquota Iva al 22%, il rigo interessato è il VF14). Conseguentemente, l'importo della fattura del fornitore emessa in regime (indebitato) di non imponibilità non deve essere indicato nel rigo VF15 (Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del *plafond*).

## La circolare tributaria n. 10/2021

# Principali scadenze dal 16 al 31 marzo 2021

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

*Si segnala che gli articoli 13, 13-bis, 13-ter e 13-quater, D.L. 137/2020 convertito nella L. 176/2020 hanno previsto la sospensione di alcuni versamenti scadenti nei mesi di novembre e dicembre 2020 a seconda di specifici requisiti soggettivi. Tali versamenti sospesi devono essere eseguiti entro la scadenza del 16 marzo 2021 in unica soluzione ovvero in 4 rate di pari importo. Trattasi di:*

- scadenza originaria del 16 novembre 2020: saldo della liquidazione Iva del mese di ottobre 2020 per i mensili, del terzo trimestre 2020 per i trimestrali, delle ritenute Irpef relative a redditi di lavoro dipendente o assimilati operate ad ottobre 2020 (articoli 13 e 13-bis);*
- scadenza originaria del 16 novembre 2020: versamenti contributivi previdenziali e assistenziali di competenza del mese di ottobre 2020 (articolo 13-ter);*
- scadenza originaria del 16 dicembre 2020 o del 28 dicembre 2020: saldo della liquidazione Iva del mese di novembre 2020 per i mensili, dell'acconto Iva per i mensili e i trimestrali, delle ritenute Irpef relative a redditi di lavoro dipendente o assimilati operate a novembre 2020 e dei contributi previdenziali e assistenziali di competenza del mese di novembre 2020 (articolo 13-quater).*

## Martedì 16 marzo

### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di febbraio. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di febbraio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;

- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

### **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

### **Tassa annuale vidimazione libri sociali**

Scade il termine per le società di capitali per il versamento della tassa annuale vidimazione libri sociali. La misura dell'imposta è pari a 309,87 euro. Qualora l'entità del capitale sociale esistente al 1° gennaio 2021 sia superiore a 516.456,90 l'imposta è dovuta nella misura di 516,46 euro.

### **Versamento saldo Iva annuale**

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2020, risultante dalla dichiarazione annuale, devono versare il conguaglio annuale dell'Iva.

Il versamento può essere effettuato anche entro il più lungo termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, maggiorando gli importi da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo.

### **ACCISE – Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

### **Invio dati per dichiarazione precompilata**

Entro oggi scade l'invio dei dati per la dichiarazione precompilata ai fini della predisposizione del modello Redditi PF 2021 o 730/2021, da parte dei soggetti obbligati.

### **Certificazione unica**

Scade l'invio telematico da parte dei sostituti di imposta della Certificazione Unica relativa ai redditi 2020. Scade anche il termine per la consegna della certificazione ai percettori.

## **Sabato 20 marzo**

### **Presentazione dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di febbraio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## **Giovedì 25 marzo**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

## Mercoledì 31 marzo

### **Cupe**

Ultimo giorno utile per consegnare ai soci (o agli associati in partecipazione con apporto di capitale o misto) la certificazione degli utili/dividendi corrisposti nel 2020 da parte delle società di capitali.

### **Credito di imposta spese di pubblicità**

Scade oggi il termine per l'invio telematico della prenotazione dell'agevolazione per le spese sostenute o da sostenere nel 2021.

### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di gennaio.

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di febbraio.

### **Modello EAS**

Scade oggi l'invio del modello EAS per comunicare le variazioni intervenute nel 2020.

### **FIRR**

Scade oggi il versamento per le case mandanti della quota destinata al Fondo indennità risoluzione rapporto relativo al 2020.

### **Comunicazione opzione sconto in fattura o cessione del credito**

Scade oggi il termine per la presentazione telematica della comunicazione per l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito per gli interventi di ristrutturazione edilizia, recupero o restauro della facciata degli edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti solari fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici, anche nella misura del 110%, relativamente alle spese sostenute nel 2020.



# 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](http://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:  
[circulari@euroconference.it](mailto:circulari@euroconference.it)

#### SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it/editoria](http://www.euroconference.it/editoria)

#### PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale  
Vendita esclusiva per abbonamento  
Pubblicazione telematica

#### ABBONAMENTO ANNUALE 2021

Euro 220,00 Iva esclusa

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

[http://www.euroconference.it/area\\_riservata\\_login](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.