

Mercoledì 16 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Attestazione di conformità necessaria anche nel rito telematico

/ Caterina MONTELEONE

L'**attestazione di conformità** all'originale è la dichiarazione con la quale il difensore attesta che la copia notificata alla controparte è identica a quella depositata in sede di costituzione in giudizio ed è prevista dall'art. 22 comma 3 del [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Imposta minima del 15% se l'effective tax rate è inferiore

/ Giuseppe Francesco PATTI

Lo scorso 14 marzo, l'OCSE ha pubblicato il Commentario alle *model globe rules* (pubblicate il 20 dicembre 2021), le norme derivanti dal progetto relativo all'*Inclusive Framework on BEPS* in relazione al c.d. *Pillar Two*.

In breve, il *Pillar Two* [...]

PAGINA 10

FISCO

Ancora prorogate le rate da rottamazione dei ruoli

Differimento al 30 aprile per le rate 2020, al 31 luglio per le rate 2021 e al 30 novembre per il 2022

/ Alfio CISSELLO

Dopo la conclusione dei lavori in Commissione Bilancio del Senato, il Ddl. di conversione del decreto "Sostegni-ter" (DL 27 gennaio 2022 n. 4), sul quale il Governo ha preannunciato l'intenzione di porre la questione di **fiducia**, sarà discusso in Aula a partire da oggi.

Tra gli emendamenti approvati in Commissione, figura la proroga, per l'ennesima volta, delle rate da rottamazione-ter e da saldo e stralcio degli omessi pagamenti.

Questa volta, però, la proroga riguarda anche le rate scadenti nel **2022**.

Rammentiamo che, per effetto della rottamazione dei ruoli (art. 3 del DL 119/2018), il debitore, grazie all'intero pagamento delle somme a titolo di capitale e interessi, poteva fruire dello stralcio delle **sanzioni amministrative** e degli interessi di mora ex art. 30 del DPR 602/73.

L'art. 5 del DL 119/2018 ha previsto una diversa rottamazione, con i medesimi effetti, circoscritta ai dazi doganali e all'IVA all'importazione,

le cui rate rientrano nella proroga in oggetto.

Grazie al c.d. saldo e stralcio (art. 1 commi 190 e ss. della L. 145/2018), il debitore, al ricorrere dei requisiti contemplati dalla norma, poteva fruire anche di uno stralcio della quota capitale.

Sin dall'inizio dell'emergenza epidemiologica, le rate da rottamazione dei ruoli e da saldo e stralcio sono state prorogate molte volte.

Ciò è importante, posto che se le rate sono pagate in **maniera insufficiente o tardivamente**, gli effetti della rottamazione e del saldo e stralcio vengono meno, dunque riemerge il debito a titolo di sanzioni amministrative e interessi di mora.

Inoltre, l'intero carico viene esatto senza possibilità di ulteriore dilazione ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/73.

Grazie, da ultimo, all'art. 1 del DL 21 ottobre 2021 n. 146, tutte le rate scadute nel corso del **2020** e del **2021** andavano eseguite, in unica soluzione, entro il 9 [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Il saldo attivo di rivalutazione è una riserva tassabile solo con distribuzione

Nelle procedure concorsuali variazione in diminuzione per imponibile e imposta

La tardiva inversione contabile determina sempre un omesso versamento

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Comunicazione delle opzioni sui bonus edilizi entro il 29 aprile

/ Savino GALLO

Tempo fino al 29 aprile per comunicare all'Agenzia delle Entrate l'opzione tra sconto sul corrispettivo e cessione del credito d'imposta derivanti dalle spese agevolate [...]

PAGINA 4

Attestazione di conformità necessaria anche nel rito telematico

È possibile apporla su file separato e depositarla come allegato

/ Caterina MONTELEONE

L'**attestazione di conformità** all'originale è la dichiarazione con la quale il difensore attesta che la copia notificata alla controparte è identica a quella depositata in sede di costituzione in giudizio ed è prevista dall'[art. 22](#) comma 3 del DLgs. 546/92, a mente del quale "In caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente".

La dichiarazione di conformità all'originale è necessaria anche nel processo tributario telematico, in quanto secondo le regole del rito telematico l'atto introduttivo va notificato a **mezzo PEC** e tale modalità di notifica può essere equiparata alla notifica eseguita a mezzo posta; a conferma che questa sia la corretta interpretazione, basti considerare che, prima dell'introduzione del processo telematico, quando si procedeva alla notifica a mezzo Ufficiali Giudiziari il difensore non era tenuto ad attestare la conformità della copia notificata all'originale, in quanto l'attestazione era posta dallo stesso ufficiale giudiziario nella relata di notifica.

L'attestazione di conformità può essere inserita nel ricorso, atto che deve essere in formato c.d. "nativo digitale", quindi si ottiene trasformando il file in formato PDF/1A o PDF/1B e apponendo la firma digitale.

Il file così ottenuto deve essere utilizzato per la notifica e, successivamente, il **medesimo file** verrà depositato ai fini della costituzione in giudizio, utilizzando la piattaforma del Si.G.It.

Qualora il ricorrente ometta di inserire l'attestazione di

conformità nel ricorso, non potrà modificare l'atto che deve essere utilizzato per la costituzione in giudizio, in quanto secondo le regole del processo telematico l'atto in formato c.d. "**nativo digitale**" depositato deve essere il medesimo che è stato utilizzato per la notifica a mezzo PEC.

Non dovrebbero comunque emergere contestazioni di difformità del testo, in quanto l'utilizzo del medesimo file sia per la notifica che per il successivo deposito elimina qualsiasi **dubbio di difformità** del testo ed eventuali contestazioni di difformità sono normalmente eccepite dalla controparte, che ha anche l'onere di provare le difformità riscontrate (Cass. 2 settembre 2004 n. [17702](#) e Cass. 15 aprile 2016 n. [7518](#)).

Nulla vieta di metterla in calce al ricorso

Al riguardo, infatti, secondo il **consolidato orientamento** giurisprudenziale, la semplice mancanza dell'attestazione non comporta, di per sé, l'inammissibilità del ricorso, in quanto, a tal fine, occorre l'effettiva dimostrazione della difformità tra i due atti (Cass. 28 maggio 2008 n. [13958](#) e Cass. 8 luglio 2005 n. [14430](#)).

Considerata la necessità che l'attestazione di conformità sia dichiarata anche nel processo tributario telematico, si ritiene che per porre rimedio al **mancato inserimento** della dichiarazione nel ricorso notificato, il ricorrente potrà rendere la dichiarazione su foglio separato che dovrà rispettare i requisiti dell'atto "nativo digitale", quindi dopo essere stato predisposto dovrà essere trasformato in formato .pdf/1A o .pdf/1B, firmato digitalmente e depositato come se fosse un allegato.

Ancora prorogate le rate da rottamazione dei ruoli

Differimento al 30 aprile per le rate 2020, al 31 luglio per le rate 2021 e al 30 novembre per il 2022

/ Alfio CISSELLO

Dopo la conclusione dei lavori in Commissione Bilancio del Senato, il Ddl. di conversione del decreto "Sostegni-ter" (DL 27 gennaio 2022 n. 4), sul quale il Governo ha preannunciato l'intenzione di porre la questione di **fiducia**, sarà discusso in Aula a partire da oggi.

Tra gli emendamenti approvati in Commissione, figura la proroga, per l'ennesima volta, delle rate da rottamazione-ter e da saldo e stralcio degli omessi pagamenti.

Questa volta, però, la proroga riguarda anche le rate scadenti nel **2022**.

Rammentiamo che, per effetto della rottamazione dei ruoli ([art. 3](#) del DL 119/2018), il debitore, grazie all'intero pagamento delle somme a titolo di capitale e interessi, poteva fruire dello stralcio delle **sanzioni amministrative** e degli interessi di mora ex [art. 30](#) del DPR 602/73.

L'[art. 5](#) del DL 119/2018 ha previsto una diversa rottamazione, con i medesimi effetti, circoscritta ai dazi doganali e all'IVA all'importazione, le cui rate rientrano nella proroga in oggetto.

Grazie al c.d. saldo e stralcio ([art. 1](#) commi 190 e ss. della L. 145/2018), il debitore, al ricorrere dei requisiti contemplati dalla norma, poteva fruire anche di uno stralcio della quota capitale.

Sin dall'inizio dell'emergenza epidemiologica, le rate da rottamazione dei ruoli e da saldo e stralcio sono state prorogate molte volte.

Ciò è importante, posto che se le rate sono pagate in **maniera insufficiente o tardivamente**, gli effetti della

rottamazione e del saldo e stralcio vengono meno, dunque riemerge il debito a titolo di sanzioni amministrative e interessi di mora.

Inoltre, l'intero carico viene esatto senza possibilità di ulteriore dilazione ai sensi dell'[art. 19](#) del DPR 602/73.

Grazie, da ultimo, all'[art. 1](#) del DL 21 ottobre 2021 n. 146, tutte le rate scadute nel corso del **2020 e del 2021** andavano eseguite, in unica soluzione, entro il 9 dicembre 2021.

Ora, in caso di conferma dell'emendamento:

- entro il **30 aprile 2022**, andranno pagate le rate scadute nel 2020;
- entro il **31 luglio 2022**, andranno pagate le rate scadute nel 2021;
- entro il **30 novembre 2022**, andranno pagate le rate scadute nel 2022.

Opera la tolleranza dei cinque giorni

Le rate prorogate non possono essere oggetto di ulteriore dilazione, ma si applica la tolleranza dei **cinque giorni** di cui all'[art. 3](#) comma 14-bis del DL 119/2018.

Naturalmente, rimangono acquisite le somme che fossero state ormai versate.

Le procedure esecutive che fossero state instaurate come conseguenza della **decadenza** dalla rottamazione sono estinte di diritto, ovviamente con riferimento ai carichi rientranti nella rottamazione e nel saldo e stralcio.

Comunicazione delle opzioni sui bonus edilizi entro il 29 aprile

Un emendamento al Sostegni-ter proroga la scadenza di tre settimane. Conzatti: "Messaggio di consapevolezza da parte del legislatore"

/ Savino GALLO

Tempo fino al 29 aprile per comunicare all'Agenzia delle Entrate l'opzione tra sconto sul corrispettivo e cessione del credito d'imposta derivanti dalle spese agevolate con bonus edilizi sostenute nel 2021. A prevederlo un emendamento al Ddl. di conversione del decreto Sostegni-ter, approvato nella notte tra lunedì e martedì dalla Commissione Bilancio del Senato.

Con la conferma di tale disposizione (il testo, su cui il Governo ha preannunciato l'intenzione di porre la questione di fiducia, sarà in Aula oggi), i contribuenti avrebbero, quindi, circa tre settimane in più, rispetto al termine attualmente fissato per il 7 aprile, per trovare qualche ente disposto ad acquisire il credito d'imposta. Impresa tutt'altro che facile, dato che molti istituti sembrerebbero aver deciso di seguire l'esempio di Poste Italiane, fermando l'acquisto di crediti 2021.

In ogni caso, però, spiega Donatella Conzatti, esponente di Italia Viva, commercialista e relatrice del provvedimento, andava dato un "messaggio di consapevolezza dal parte del legislatore sull'incertezza che ha caratterizzato gli ultimi mesi di modifiche e di stratificazione normativa in materia di cedibilità dei crediti edilizi. Il legittimo affidamento nelle norme è un principio importante per programmare investimenti ed attività. Inoltre, dal punto di vista sostanziale l'incertezza aveva congelato anche le attività di gestione amministrativa che ora necessitano di tempo per essere completate".

Senatrice, è stata la stretta degli ultimi mesi a bloccare il sistema?

"Dal 25 febbraio, data di approvazione del DL correttivo che ha riscritto le misure per il contrasto delle frodi in materia di cessione dei crediti edilizi riattivando nel contempo l'istituto, l'attività di cessionari degli istituti era ripresa. Il tema resta piuttosto quello della circolazione dei crediti e della capacità di assorbimento da parte dei cessionari. La nuova norma circoscrive la possibilità delle due cessioni dei crediti oltre la prima all'interno di un perimetro che possiamo definire bancario, ponendo quindi un vincolo stringente alla circolazione e un limite all'assorbimento dato dalla capienza fiscale dei cessionari. L'effetto è una limitata capienza fiscale complessiva del sistema dei cessionari autorizzati. Inoltre le nuove norme rendono meno competitivi gli Istituti di dimensioni minori oppure gli Istituti come quelli di credito cooperativo che, per il loro assetto giuridico e regime fiscale, a parità di dimensioni, hanno una capienza fiscale ridotta".

Considerando la situazione di difficoltà, può bastare

una proroga di tre settimane o si sarebbe potuto fare di più?

"L'impossibilità di andare oltre le tre settimane di proroga dipende dai meccanismi normativamente previsti per rendere usufruibili i dati della precompilata. Di più non era possibile. Sono convinta che gli operatori ne siano consapevoli".

Ecco, alcuni operatori, come ad esempio Poste Italiane, sono passati dall'accettare praticamente qualsiasi pratica a bloccarle tutte. Come giudica tale cambiamento di rotta?

"L'Agenzia delle Entrate ha precisato in modo inequivocabile che gli oltre 4,4 miliardi di frodi riconducibili alla cessione dei crediti erano solo raramente riconducibili a quegli Istituti che attuavano precisi controlli anche quando non previsti dalla normativa. Sappiamo anche che la previsione dei controlli preventivi su tutti i crediti è stata approvata solo con il DL Frodi e quindi con l'ultima legge di bilancio. Non punto il dito ma i dati parlano chiaro".

Si può dire che la normativa fosse troppo permissiva prima e troppo stringente adesso, pur con il nuovo ampliamento del numero delle cessioni?

"Certo, normative che non prevedevano controlli preventivi e cessioni illimitate hanno prodotto problemi gravi di frodi e riciclaggio. Era prioritario mettere uno stop e ripartire con norme chiare. Non avrei tuttavia rifiutato la possibilità di una ulteriore cessione al di fuori del perimetro bancario e vincolata alla compensazione del credito. Nel momento in cui il credito è munito di codice identificativo, non è possibile cederlo parzialmente e la prima cessione è vincolata a Istituti tenuti ad ogni controllo compresi quelli antiriciclaggio, non era necessario limitare in modo così stringente il perimetro dei cessionari".

I numeri sul superbonus 110% dimostrano che i visti di conformità hanno funzionato nel contenere le frodi. Crede che i commercialisti possano giocare un ruolo centrale anche su questo aspetto?

"Giudico positivamente il ruolo dei visti e lo potenzierei con necessarie regole su assicurazione e norme sanzionatorie. Sono invece più perplessa sul ridimensionare il ruolo del dottore commercialista a quello di mero esecutore di adempimenti, per quanto qualificati e qualificanti. Ritengo invece che il futuro della professione sia quello della consulenza d'azienda con un alto profilo di specializzazione e di aggregazione. Aiuterebbe la qualità dei servizi resi e le opportunità di sviluppo e crescita anche delle aziende clienti".

Il saldo attivo di rivalutazione è una riserva tassabile solo con distribuzione

La circolare n. 6/2022 rimette sui corretti binari la questione, che interessa le fusioni con disavanzo

/ Gianluca ODETTO

La parte di maggiore interesse della recente circolare n. 6/2022 in tema di rivalutazione e riallineamento è probabilmente rappresentata dalle indicazioni, contenute nella Parte I del documento, sulle vicende successive che coinvolgono la **riserva**.

Un primo chiarimento, che rettifica l'orientamento emerso nella bozza diramata alla fine di novembre, riguarda gli obblighi di ricostituzione del **saldo attivo** di rivalutazione all'atto di operazioni straordinarie come la fusione. La riserva viene correttamente classificata tra quelle tassabili solo in caso di **distribuzione** per cui, facendo riferimento ai consolidati principi della ris. n. 1/2001, nel momento in cui la società sia interessata da una fusione e dalla stessa emerga un disavanzo, non sussistono obblighi di ricostituzione.

La risoluzione, del resto, replicando gli orientamenti formalizzati dalla Commissione dei Trenta a supporto della riscrittura del TUIR avvenuta nel 2003, evidenziava in modo chiaro che la **neutralità** della **fusione** deve essere garantita "anche nel caso di scomparsa di riserve o fondi, evento che di per sé è idoneo a scongiurare fenomeni di distribuzione" e che "il vincolo della sospensione, latente nel capitale della incorporata o fusa, si trasferirà interamente sul capitale della incorporante, tranne nelle ipotesi in cui lo stesso non si sarebbe comunque (in tutto o in parte) perpetuato, come nelle fusioni che evidenziano un disavanzo da annullamento o un avanzo incapiente".

L'Agenzia delle Entrate si riserva, a ogni modo, il potere di **sindacare**, in virtù del principio generale di divieto di abuso del diritto, le operazioni straordinarie per effetto delle quali il saldo attivo viene sostanzialmente attribuito ai soci o partecipanti, pur non ponendo esemplificazioni sulla natura di tali atti.

Un altro tema riguarda l'**affrancamento** delle **riserve** operato dopo il riallineamento dei valori civili e fiscali. Nel § 3.3 della circolare viene infatti specificato:

- in primo luogo, che l'affrancamento può essere parziale;
 - in secondo luogo, che in caso di affrancamento parziale la società può scegliere quali riserve liberare dallo stato di sospensione d'imposta;
 - in terzo luogo, che a seguito dell'affrancamento la riserva riacquista la natura fiscale (di riserva di utile o di capitale) che aveva prima del riallineamento dei valori.
- Il tema è poi ripreso nel § 4.8 della circolare, in cui si specifica che, nel diverso caso in cui la società abbia vincolato una parte delle riserve in sede di riallineamento e non abbia poi proceduto al relativo affranca-

mento, le riserve continuano a mantenere la propria originaria natura fiscale, ma sono tassate **in capo alla società** – anche ove esse abbiano natura di riserve di capitale – all'atto della distribuzione ai soci.

Coordinando, quindi, i due chiarimenti:

- se in sede di riallineamento è stata vincolata una **riserva di utili** (es. riserva straordinaria o facoltativa), all'atto della distribuzione vi è tassazione solo sul socio se la riserva è stata affrancata, ovvero sia sul socio che sulla società se la riserva non è stata affrancata;
- se in sede di riallineamento è stata vincolata una **riserva di capitale** (es. riserva sovrapprezzo), all'atto della distribuzione non vi è tassazione né sul socio né sulla società se la riserva è stata affrancata, ovvero vi è tassazione solo sulla società se la riserva non è stata affrancata.

Affrancamento con imposta sul saldo "netto"

Una ulteriore questione, affrontata dall'Agenzia delle Entrate nel § 4.7 della circ. n. 6/2022, riguarda la base imponibile dell'imposta **sostitutiva del 10%** dovuta per l'affrancamento della riserva di rivalutazione (o della riserva vincolata a seguito di riallineamento).

Adattando il proprio orientamento a quello della giurisprudenza di Cassazione, e revocando quindi quello espresso in precedenti circolari (da ultimo, la circ. n. 14/2017), viene chiarito che l'imposta va assolta sul **saldo netto**, così come espresso dal passivo di bilancio (di fatto, sul 97% dei maggiori valori iscritti in sede di rivalutazione).

Dato atto che, in virtù dell'importo esiguo dell'imposta sostitutiva assolta per la rivalutazione, le differenze di valori non sono nella maggior parte dei casi significative, appare possibile ripresentare la dichiarazione riferita al 2020 evidenziando nel **quadro RQ la minore imposta** dovuta: non si tratterebbe, infatti, di una modifica a una opzione in precedenza esercitata, avversata dalla prassi dell'Agenzia (compresa la circ. n. 6/2022 in commento), ma di un errore, pacificamente emendabile ai sensi dell'**art. 2** comma 8 del DPR 322/98.

Il principio dovrebbe valere anche per gli affrancamenti operati ai sensi di precedenti leggi di rivalutazione, per i quali potrebbe aprirsi la strada per il **rimborso**, anche se occorre a questo punto valutare quale sia il termine per la proposizione dell'istanza (quello di 48 mesi previsto dall'**art. 38** del DPR 602/73 o quello previsto dall'**art. 21** comma 2 del DLgs. 546/92).

Nelle procedure concorsuali variazione in diminuzione per imponibile e imposta

Nei chiarimenti di Assonime la richiesta di consentire la scelta di attendere l'infruttuosità

/ Luca BILANCINI e Simonetta LA GRUTTA

La nota di credito conseguente all'avvio di procedure concorsuali deve essere emessa operando la variazione dell'**imponibile** e della relativa **imposta**. La somma non percepita deve pertanto essere ripartita proporzionalmente fra il primo e la seconda secondo le aliquote IVA delle operazioni originarie. Il metodo descritto si applica sia alle procedure avviate dal 26 maggio 2021, sia a quelle aperte in data antecedente. È, questo, uno dei molti chiarimenti contenuti nella circolare n. 10 che Assonime ha pubblicato nella giornata di ieri.

Nel documento viene confermata la tesi, già peraltro contenuta nella risoluzione n. [127/2008](#) e nella risposta a interpello n. [801/2021](#), secondo cui, sussistendo un "indissolubile collegamento" tra l'imposta e l'imponibile, non sarebbe ammissibile una variazione per la sola imposta (*cfr.* circ. Assonime n. 48/2000; si veda sul punto "[Nota di variazione per sola IVA non ammessa per il credito non riscosso](#)" del 7 marzo 2022).

Sempre con riferimento all'**ammontare** della variazione, viene chiarito un aspetto concernente il concordato preventivo. Con il decreto di ammissione, il creditore acquisisce la "ragionevole certezza" della somma falcidiata, e, conseguentemente, potrà emettere una nota di variazione in diminuzione "per il recupero dell'IVA da rivalsa relativa a tale quota" (circ. Assonime n. 10/2022, § 4).

Ulteriore elemento di interesse riguarda l'ipotesi in cui un debitore sia stato ammesso alla procedura di **concordato preventivo** antecedentemente al 26 maggio 2021 e, successivamente a tale data, detta procedura sia stata revocata, sfociando in una dichiarazione di fallimento.

Come definitivamente sancito dall'[art. 3-bis](#) del DL 228/2021, la nuova disciplina introdotta dall'[art. 18](#) del DL 73/2021 si applica a decorrere dalle procedure avviate dal 26 maggio 2021, permanendo le "vecchie" regole per il periodo antecedente; pertanto, nel caso sopra descritto ci si potrebbe chiedere se il cedente o prestatore possa operare la variazione per l'intero importo del credito dalla **data della sentenza** dichiarativa del fallimento o se tale scelta sia preclusa in ragione del fatto che il decreto di ammissione del concordato preventivo è intervenuto in vigenza della previgente disciplina.

Sul punto, Assonime, pur riconoscendo che entrambe le procedure sono originate dal medesimo **presupposto**, "costituito dallo stato di insolvenza, già esistente al momento del decreto di ammissione al concordato preventivo", afferma come non si possa dubitare circa il fatto che la situazione che si viene a creare con la di-

chiarazione di fallimento "modifica in modo sostanziale la situazione debitoria", rendendo "poco probabile" il pagamento della parte del credito originariamente non falcidiata da parte del debitore. Al creditore dovrebbe essere concessa la possibilità di operare la variazione in diminuzione "per l'intero importo del credito", a partire dalla data della sentenza di dichiarazione del fallimento (si veda ancora circ. Assonime n. 10/2022, § 5).

Con riferimento al **termine** per l'emissione della nota di variazione e per l'esercizio del diritto alla detrazione della relativa imposta, Assonime richiama i chiarimenti contenuti nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. [20/2021](#), sottolineando come essi operino in via generale e non debbano intendersi riferiti alla sola fattispecie del mancato pagamento a seguito di procedure concorsuali.

Premesso che la nota di credito va emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per la diminuzione dell'imposta, a parziale modifica dell'orientamento espresso nella propria circolare n. [1/2018](#), l'Amministrazione finanziaria ha affermato che la detrazione dell'IVA potrà essere esercitata nella liquidazione periodica relativa al mese (o trimestre, per i soggetti "trimestrali") in cui viene **emessa la nota** o, al più tardi, con la dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della stessa. Assonime ritiene che vadano fatti salvi gli eventuali comportamenti difformi adottati dagli operatori precedentemente al chiarimento dell'Agenzia. Si tratta, ad esempio, del caso in cui un soggetto passivo, aderendo all'orientamento della circolare n. 1/2018, verificatosi il presupposto per la variazione in diminuzione nel 2020, abbia emesso la nota di variazione nel mese di gennaio del 2021, detraendo l'imposta con la dichiarazione annuale IVA relativa al 2020.

Sempre con riguardo al *dies ad quem* per l'esercizio del diritto alla detrazione, viene sottolineato, infine, un aspetto particolarmente delicato. Qualora, ad esempio, una procedura concorsuale venga avviata nel mese di dicembre, il creditore disporrebbe sostanzialmente di soli quattro mesi per emettere la nota di credito, essendo, come detto, tenuto all'emissione entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA dell'anno in cui si è manifestato il presupposto. In tal senso, Assonime, come già sostenuto nella propria circolare n. 17/2021, auspicherebbe che fosse ancora permesso al creditore di attendere la **conclusione** e, dunque, l'**infruttuosità** della procedura (opzione peraltro suggerita dalla stessa Agenzia nel [Videoforum 2022](#)).

La tardiva inversione contabile determina sempre un omesso versamento

Rimangono le sanzioni da omessa inversione contabile dell'art. 6 comma 9-bis del DLgs. 471/97

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [8283](#) depositata ieri, si sofferma sulle implicazioni tra sanzioni per omesso reverse charge e carattere **meramente formale** delle violazioni, oltre che sul principio di proporzionalità.

Per motivi di ordine processuale (impossibilità, sostanzialmente, di applicare d'ufficio il *favor rei*), non viene esaminata la normativa specifica introdotta dal DLgs. [158/2015](#), che ha sotto vari punti riformato l'art. 6 commi da 9-bis a 9.bis.3 del DLgs. [471/97](#).

Tanto premesso, ai sensi dell'[art. 6](#) comma 9-bis del DLgs. 471/97 nella formulazione attuale, se il cessionario/committente non effettua l'inversione contabile, è applicabile la sanzione fissa da 500 euro a 20.000 euro. Qualora, però, l'operazione non risulti nemmeno dalla contabilità tenuta ai sensi del DPR [600/73](#) (quindi dal libro giornale o dal registro acquisti), la sanzione è elevata ad una misura compresa tra il **5% e il 10%** dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

Per l'imposta che il cessionario/committente non avrebbe potuto **detrarre** (ad esempio in ragione del pro rata o per effetto di indebita detrazione e da dichiarazione infedele ex artt. 5 comma 4 (dal 90% al 180%) e 6 comma 6 del DLgs. [471/97](#) (90%).

La Cassazione sancisce in primo luogo che, qualora l'autofattura sia stata emessa tardivamente, si configura in linea di principio un **omesso versamento sanzionabile** ai sensi dell'[art. 13](#) del DLgs. 471/97 nella misura del 30%.

Per i giudici, "la circostanza che, nonostante il ritardo, non si sia realizzato, proprio per le caratteristiche delle modalità di assolvimento dell'imposta, un omesso versamento non incide sulla configurabilità della condotta ma attiene – in coerenza con quanto affermato dalla Corte di Giustizia – alla determinazione del quantum della sanzione, la cui entità in misura percentuale deve restare ancorata al principio di proporzionalità".

I giudici proseguono sostenendo: "Non va escluso, invero, che l'arco della violazione possa anche investire un effettivo omesso versamento: è il caso in cui il diritto a detrazione non corrisponda all'intero importo dell'imposta a debito ma in concreto, ad esempio, abbia ad oggetto operazioni per le quali opera il pro-rata. In questa evenienza, dunque, il ritardo si traduce anche in un versamento insufficiente".

A noi pare invece che solo in quest'ultimo caso (**effetto sulla detrazione**) si dovrebbe poter parlare di omes-

so versamento specie alla luce della proporzionalità.

Comunque, se la violazione non ha avuto riflesso sulle liquidazioni periodiche, essa è meramente formale ex [art. 6](#) comma 5-bis del DLgs. 472/97 ai soli fini della sanzione da omesso versamento ex art. 13 del DLgs. 471/97. Rimane comunque ferma la sanzione sulla **autofatturazione** ex art. 6 comma 9-bis, che (ma di ciò la sentenza non parla) dovrebbe a questo punto essere fissa ai sensi dell'[art. 6](#) comma 1 ultimo periodo del DLgs. 471/97 ("La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo").

Il giudice del rinvio, relativamente alla sanzione dell'art. 13 sui versamenti, dovrà **valutarne la proporzionalità** alla luce dei principi unionali (considerando tra l'altro l'entità del ritardo, se di pochi giorni o di mesi), tenendo presente che, a titolo esemplificativo:

- è stata ritenuta **proporzionale** una sanzione progressiva sino al 25% dell'IVA per ritardi non eccedenti il mese e del 100% per ritardi superiori (Corte di Giustizia 20 giugno 2013 causa [C-259/12](#));
- non è stata ritenuta proporzionale una sanzione che, per l'irregolare assolvimento dell'imposta (regime ordinario e non reverse charge) sia pari al 50% dell'IVA in assenza di frodi (Corte di Giustizia Ue 26 aprile 2017 causa [C-564/15](#)).

Il giudice deve valutare la effettiva gravità della violazione

Il nostro sistema (di tale fatto la sentenza non parla) prevede delle **mitigazioni** legate al ritardo (la sanzione è del 15% se il ritardo non supera i 90 giorni, mentre è del 15% ridotto a 1/15 per giorno di ritardo se contenuto nei 14 giorni).

Ora, tralasciando le peculiarità del caso di specie (in cui come anticipato non si parla, se non in termini generali, del comma 9-bis), ci sembra che talvolta l'**assetto sanzionatorio** scaturente dall'omesso reverse charge possa essere contrastante con la proporzionalità.

Per il solo fatto della **mancata autofatturazione** (o della sua tardività) ci può essere una sanzione da un minimo di 500 euro fino a 20.000 euro (che viene ad essere dal 5% al 10% dell'imponibile se l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità ai fini delle imposte dirette), che si va a cumulare con quella da omesso versamento quand'anche non ci siano limiti alla detrazione.

IVA da pro rata non agevolabile per detrazioni edilizie diverse dal superbonus

L'art. 119 comma 9-ter del DL 34/2020 non è applicabile in via analogica agli altri bonus perché manca una previsione normativa in tal senso

/ Dario BONSANTO

La disposizione di favore prevista in ambito superbonus del 110% dal comma 9-ter dell'art. 119 del DL 34/2020 **non** può trovare applicazione in via analogica per le **altre detrazioni** "edilizie", stante l'assenza di una previsione normativa in tal senso. È questo il principale chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 118, pubblicata ieri, 15 marzo 2022.

Il citato comma 9-ter dell'art. 119 del DL 34/2020 ammette la possibilità che l'**IVA non detraibile**, anche parzialmente (ai sensi degli artt. 19, 19-bis, 19-bis.1 e 36-bis del DPR 633/72), dovuta sulle spese rilevanti ai fini del superbonus, venga considerata nel calcolo dell'**ammontare complessivo** ammesso al beneficio, e ciò indipendentemente dalla modalità di rilevazione contabile adottata dal contribuente.

A tal fine, non risultava, tuttavia, chiaro se, per le spese agevolabili con detrazioni "edilizie" diverse dal superbonus del 110%, l'IVA indetraibile per effetto del pro rata:

- potesse trovare applicazione in via analogica quanto previsto dall'art. 119 comma 9-ter del DL 34/2020; o se
- fosse ancora necessario applicare il chiarimento di prassi contenuto nella circ. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2020 n. 30, § 5.3.2 (reso sempre in ambito superbonus, ma antecedentemente all'entrata in vigore della previsione del comma 9-ter dell'art. 119 del DL 34/2020), secondo cui l'IVA indetraibile per effetto del meccanismo del pro rata **non** rientrerebbe tra i **costi agevolabili**, non riguardando singole operazioni d'acquisto, bensì una massa globale.

In proposito, con la citata risposta a interpello n. 118/2022 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come, stante la lettera della norma, il comma 9-ter dell'art. 119 del DL 34/2020 possa in concreto trovare applicazione limitatamente agli specifici interventi previsti dallo stesso art. 119, **non** essendo, invece, possibile **estendere** la medesima disposizione a interventi che danno diritto a detrazioni "edilizie" diverse dal superbonus del 110% (per le quali non sono previste norme analoghe). Nel documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria

ha altresì fornito chiarimenti sulla **quantificazione** della quota parte di IVA indetraibile su base pro rata da conteggiare ai fini del superbonus.

Nel meccanismo del pro rata, infatti, in base a quanto previsto dall'art. 19 comma 5 del DPR 633/72, il soggetto passivo, nel corso dell'anno, è tenuto a operare la detrazione applicando "provvisoriamente" la percentuale di pro rata determinata nell'anno precedente, salvo eventuale conguaglio alla fine dell'anno.

Per effetto dell'applicazione del **pro rata**, al momento di emissione delle fatture, l'entità dell'IVA non detraibile non risulta, pertanto, puntualmente determinabile (in quanto la percentuale di detrazione da pro rata provvisoriamente utilizzata potrebbe subire variazioni a fine anno in sede di conguaglio).

Sconto in fattura "parziale" per il beneficiario del superbonus

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, tale circostanza assumerebbe particolare rilevanza nei casi in cui il contribuente intenda optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo sotto forma di **sconto** in fattura, anticipato dal fornitore, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020.

In tale ipotesi, infatti, il beneficiario del superbonus del 110% potrà esercitare l'opzione per lo sconto in fattura c.d. "**parziale**", avendo riguardo al solo importo del corrispettivo dovuto al fornitore al netto dell'IVA (a titolo esemplificativo, ciò comporta che a fronte di una spesa per interventi superbonus di 10.000 euro oltre IVA, il fornitore potrà applicare uno sconto "parziale" pari a 10.000 euro, maturando un credito d'imposta pari a 11.000 euro).

Invece, per quanto riguarda l'**IVA indetraibile**, definitivamente determinata sulla base della percentuale di detrazione dell'anno e rimasta a carico, il beneficiario potrà fruire del superbonus direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il costo è sostenuto.

Inerenti i bonus condizionati e non rimborsabili

Ai fini IRAP ribadita la valenza della "presa diretta" della base imponibile dal bilancio

/ Luca FORNERO

Con la risposta a interpello n. 115 di ieri, l'Agenzia delle Entrate si è espressa per l'**inerenza** all'attività d'impresa (e, quindi, per la relativa **deducibilità**) di un incentivo monetario concesso ai propri clienti da una società emittente carte di credito, a fronte del rinnovo annuale del rapporto contrattuale.

Si tratta, infatti, di un onere che appare idoneo a generare **maggiori ricavi** caratteristici derivanti:

- dalle quote annuali versate dai beneficiari della promozione;
- dalle commissioni di billing credit che la società percepisce in relazione alle transazioni effettuate dai titolari delle suddette carte di credito.

Al di là del caso concreto, la risposta si fa apprezzare per il **riepilogo** delle **condizioni** che devono sussistere per considerare inerente e, come tale, deducibile, un determinato onere sia ai fini IRES, sia ai fini IRAP.

Con specifico riferimento al primo aspetto, in via preliminare l'Agenzia richiama l'**art. 109** comma 5 del TUIR, sembrando così implicitamente riconoscere in tale disposizione il **fondamento normativo** dell'inerenza (in senso conforme, in giurisprudenza, per tutte, Cass. n. 30207/2021 e, nella prassi, ris. n. 196/2008).

In base alla citata norma, "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, (...), sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".

Tuttavia, la questione appare tutt'altro che pacifica, dal momento che, in base a una **differente** impostazione, la norma citata riguarderebbe soltanto la deducibilità degli oneri in quanto riferiti a beni o attività produttive di reddito e disciplinerebbe, dunque, un profilo ulteriore e successivo – le regole di deducibilità dei costi – rispetto all'inerenza, che ne costituisce il presupposto ma non è definita dalla norma. In altre parole, il principio di inerenza non troverebbe espressa definizione nel TUIR, dovendosi ritenere un principio generale insito nella determinazione del reddito d'impresa (in senso conforme, per tutte, Cass. n. 27786/2018).

Ciò premesso, secondo l'Agenzia, la deducibilità delle spese è subordinata all'esistenza di un rapporto di **causa-effetto** tra le medesime e le attività o beni dell'impresa da cui siano generabili ricavi o altri proventi concorrenti alla formazione del reddito.

Pertanto, gli oneri sostenuti sono inerenti se e nella misura in cui siano idonei a produrre, anche in via **potenziale**, maggiori ricavi ed altri proventi non esenti. All'opposto, l'inerenza non è configurabile allorquando

le spese sostenute siano riconducibili a finalità diverse da quelle proprie dell'impresa (ad esempio, spese personali o promiscue, per la parte non inerente), ovvero non idonee *ab origine* a produrre nuovi ricavi (ad esempio, liberalità, diverse da quelle ammesse in deduzione, od operazioni connotate da **antieconomicità**). Per quanto sopra, la valutazione di inerenza deve essere effettuata verificando in concreto il **collegamento** delle spese con l'attività esercitata dall'impresa, le sue dimensioni e le sue esigenze promozionali. A tal fine, spetta al contribuente l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, nonché la valutazione dei requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi ed altri proventi.

Infine, l'Amministrazione finanziaria afferma che l'inerenza è condizione necessaria ma **non sufficiente** per poter dedurre in tutto o in parte componenti negative di reddito, considerate le ulteriori norme del TUIR che ne limitano la deducibilità (vengono citate, a titolo esemplificativo, le **spese di rappresentanza**).

In ordine all'IRAP, viene ribadito che, ai fini della deducibilità di un determinato onere, risulta dirimente lo specifico sistema di determinazione della base imponibile, fondato, per le società di capitali, sul principio di "presa diretta" dal bilancio e conseguente sganciamento dalle regole di determinazione dell'IRES.

In altre parole, l'imponibilità/deducibilità, ai fini IRAP, dei componenti positivi e negativi segue il principio di **derivazione** dalle voci rilevanti del Conto economico (circ. nn. 36/2009, § 1.2, e 39/2009).

In tale ottica, la ricorrenza del requisito di inerenza rileva – già ai fini civilistico-contabili – come condizione per imputare in bilancio un determinato componente negativo di reddito.

In altre parole, i costi imputati a Conto economico in applicazione dei principi civilistici sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza alla **base imponibile IRAP**: in pratica, il principio di inerenza che deve essere seguito ai fini IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei **principi contabili**.

Pertanto, in ambito IRAP, l'Amministrazione finanziaria può contestare la presunta assenza di inerenza non sulla base delle presunzioni legali di parziale inerenza previste dal TUIR, ma in virtù dell'appostazione degli oneri nel Conto economico in modo **difforme** da quanto previsto dai suddetti principi contabili (*cfr.* Cass. n. 15115/2018).

Imposta minima del 15% se l'effective tax rate è inferiore

Il Commentario OCSE fornisce i chiarimenti necessari per l'applicazione della disciplina del Pillar Two

/ Giuseppe Francesco PATTI

Lo scorso 14 marzo, l'OCSE ha pubblicato il Commentario alle *model globe rules* (pubblicate il 20 dicembre 2021), le norme derivanti dal progetto relativo all'*Inclusive Framework on BEPS* in relazione al c.d. *Pillar Two*. In breve, il *Pillar Two* è un progetto OCSE (di cui fanno parte 137 Paesi) che si prefigge di creare un sistema internazionale di regole volto a garantire un **livello minimo di tassazione globale** (determinato nella misura del **15%**) in relazione ai redditi prodotti da gruppi multinazionali.

Tale complesso sistema di regole sarà adottato anche dall'Unione europea che, in data 22 dicembre 2021, ha pubblicato una **bozza** di direttiva per il recepimento, da parte degli Stati membri, di un set di regole del tutto analogo a quello previsto dalle *model rules*.

Gli Stati membri avrebbero dovuto implementare le norme in disamina entro il 31 dicembre 2022 e queste sarebbero dovute divenire efficaci a partire dal 1° gennaio 2023. Tale termine è stato, tuttavia, messo in discussione nel testo di compromesso redatto il 12 marzo 2022 a Bruxelles che indica, di contro, il 31 dicembre 2023 come termine di implementazione, con **efficacia** (sostanzialmente) posticipata a partire dal **periodo di imposta 2024**. La riunione dell'Ecofin di ieri, 15 marzo 2022, ha portato a progressi nelle intese tra gli Stati, ma ha rimandato le decisioni al prossimo consesso.

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione, la direttiva dovrebbe applicarsi ai gruppi che hanno registrato ricavi da bilancio consolidato pari o superiori a **750 milioni** di euro per almeno due dei quattro precedenti periodi di imposta. Contrariamente alle *model rules*, che si applicano solamente ai gruppi multinazionali, la proposta di direttiva estende il proprio ambito di applicazione anche gruppi localizzati solamente in **un Paese membro**. Ciò, al fine di evitare che le nuove misure possano essere contrarie alle libertà fondamentali in quanto discriminatorie.

Il sistema disegnato dalle *model rules* e dalla proposta di direttiva è sostanzialmente imperniato sul concetto di **effective tax rate**. Qualora l'*effective tax rate* complessivo delle entità facenti parte di un gruppo all'interno di una determinata giurisdizione scenda sotto al di sotto della soglia minima del 15%, le norme impongono l'applicazione di una c.d. *top-up tax*, ossia il pagamento di un'imposta che riporti il livello complessivo di imposizione delle entità presenti nella giurisdizione in disamina a un **livello pari al 15%**.

La soglia in questione riveste, quindi, una **duplice veste**, identificando sia la soglia minima di imposizione

al di sotto della quale le norme in disamina trovano applicazione, sia l'ammontare di imposta aggiuntiva che il gruppo dovrà versare (in principio, per effetto di tali norme, tale maggiore imposta potrebbe anche essere versata in una giurisdizione diversa da quella in cui si è registrato un livello di tassazione inferiore al 15%).

Le regole di determinazione dell'*effective tax rate*, pur con un ruolo centrale nella normativa in esame, sono di estrema **complessità** (probabilmente anche in ragione della necessità di dovere armonizzare le regole contabili e fiscali dei 137 Paesi che fanno parte dell'*Inclusive Framework*) e del tutto diverse da quelle che si applicano nel nostro ordinamento ai fini CFC.

Come chiarito anche dal Commentario recentemente pubblicato, l'*effective tax rate* deve essere calcolato come il **rapporto** tra le imposte rilevanti rideterminate (c.d. *adjusted covered taxes*) – al numeratore – e il reddito o la perdita "qualificata" (c.d. *qualifying income or loss*) – al denominatore.

In estrema sintesi, per calcolare le prime, bisogna sostanzialmente partire dalle imposte sui redditi rilevate in bilancio, applicandovi una complessa serie di specifici aggiustamenti. Il *qualifying income or loss*, invece, viene calcolato partendo dall'utile o dalla perdita contabile netti determinati in relazione alle risultanze di bilancio della singola entità (senza che sia attribuita alcuna rilevanza alle rettifiche di consolidamento, salvo specifica opzione in relazione alle transazioni intercorse tra entità localizzate nella stessa giurisdizione e facenti parte di un consolidato fiscale) cui possono essere apportate nove tipologie di variazioni (oltre a una esclusione specifica legata ai redditi derivanti da attività di trasporto marittimo internazionale).

Regole particolari sono previste altresì in relazione alle **stabili organizzazioni** (che devono essere considerate, ai fini *Pillar Two*, come soggetti autonomi rispetto alla casa madre) e alle entità trasparenti.

Gli importi così determinati vengono **aggregati** in relazione a tutte le entità localizzate in una determinata giurisdizione (stabili organizzazioni comprese) ai fini di calcolare l'*effective tax rate* e verificare, quindi, se e in che modo la normativa sul *Pillar Two* debba trovare applicazione.

Alla luce della complessità tecnica della materia, il Commentario pubblicato dall'OCSE si presta a essere uno strumento indispensabile al fine dell'interpretazione e applicazione della normativa sul *Pillar Two*, così come trasposta nei vari testi pubblicati della proposta di direttiva.

Approccio di derivazione rafforzata in caso di FTA di derivati non di copertura

Nel caso esaminato nella risposta n. 114, l'Agenzia ritiene che la *first recognition* non superi il test di inclusione tra le "operazioni pregresse"

/ Andrea ALBERTI, Luca MIELE e Guerino RUSSETTI

Con la risposta a interpello n. 114 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in relazione al trattamento fiscale da riservare, in sede di *first time adoption* (FTA) dei principi contabili internazionali, agli strumenti finanziari **derivati "non di copertura"** e al **portafoglio titoli di trading**.

Con riguardo alla prima fattispecie, nello specifico, il contribuente istante chiarisce, con riferimento a tre diversi investimenti partecipativi, di aver sottoscritto, in concomitanza con l'acquisto di una prima tranche di partecipazioni, un accordo – qualificato come contratto derivato (**put option**) non di copertura – con il quale concedeva ai soci venditori il diritto di vendere una ulteriore componente partecipativa in loro possesso, secondo le tempistiche e le modalità concordate.

In sede di FTA, il predetto derivato – non precedentemente rilevato in ragione di una specifica deroga prevista dall'OIC 32 – è contabilizzato iscrivendo una passività finanziaria correlata al possibile esborso futuro cui l'istante andrà soggetto, la cui contropartita contabile è costituita, secondo quanto rappresentato nella risposta in commento, dall'incremento del costo della **partecipazione** della prima tranche partecipativa o, in alternativa, in ragione della deroga prevista dall'Appendice D dell'IFRS 1, dalla movimentazione della riserva di FTA quale posta di carattere residuale che consente di mantenere immutato il costo della partecipazione. In ogni caso, la contropartita contabile della passività finanziaria non interessa il *Profit & Loss* dell'istante.

Proprio sulla base di tale trattamento contabile, l'Amministrazione finanziaria ritiene corretto confermare un approccio interpretativo di **"derivazione rafforzata"** con riguardo al caso in esame. Nel dettaglio, l'Ufficio ritiene che la *first recognition* non superi il test di inclusione tra le cosiddette "operazioni pregresse", per come descritte nella circolare n. 33/2009, in ragione del mancato determinarsi di effetti reddituali o patrimoniali, fiscalmente rilevanti, ante e post FTA (per difetto di previa iscrizione) e conseguente impossibilità del configurarsi di effetti di tassazione anomala.

L'Amministrazione conferma che il **mancato transito a Conto economico** costituisce un ostacolo insormontabile alla deducibilità del *fair value* negativo corrispondente alla passività finanziaria – quale elemento di costo (ancorché diversamente contabilizzato in FTA) relativo al derivato – in aderenza al dettato degli artt. 109 comma 4 e 112 comma 3-bis del TUIR.

Sembra conseguirne, a parere dell'Amministrazione,

che il pieno riconoscimento fiscale, in sede di FTA, della passività finanziaria di natura derivata trovi come contropartita un **simmetrico incremento** fiscale del **costo** della **partecipazione** (sia nel caso di effettivo incremento contabile della prima tranche, sia nel caso di movimentazione della riserva di FTA).

Le successive movimentazioni del derivato, invece, trovano riconoscimento fiscale, come tali, ai sensi del citato art. 112.

Inoltre, in coerenza con il principio di derivazione rafforzata esposto, ove la *put option* sia denominata in **valuta estera**, comportando l'emersione di differenze cambi non realizzate in sede di valutazione di fine esercizio, l'assenza di autonoma rappresentazione in bilancio delle stesse e, anzi, il loro concorso a integrare la valutazione al *fair value* dello strumento derivato renderebbero **inapplicabile** il disposto dell'art. 110 comma 3 del TUIR, con conseguente piena rilevanza della componente in applicazione, a parere dell'Amministrazione, dell'art. 110 comma 1-ter dello stesso TUIR.

La seconda fattispecie si riferisce all'applicazione, in sede di FTA, dell'IFRS 9 sul **monte titoli** detenuti con **finalità di trading**. Il dubbio interpretativo concerne la possibilità di continuare, sotto il profilo fiscale, ad applicare il regime di gestione delle operazioni pregresse (specificamente previsto, per tale casistica, nella circolare n. 33/2009) o, in alternativa, la disciplina prevista dal DM 10 gennaio 2018, relativo all'*endorsement* degli effetti fiscali della prima adozione del citato standard contabile. Le due soluzioni divergono in modo sostanziale, dal momento che la circolare in parola impone di "congelare" i disallineamenti sorti in sede di FTA, attribuendo rilevanza fiscale in via esclusiva alle valutazioni successive (con eventuale riassorbimento del disallineamento, ove si generassero variazioni di segno contrario); il decreto di *endorsement*, al contrario, richiama l'applicazione della disciplina del "realizzo virtuale", con una sorta di *fictio* di cessione e contestuale riacquisto del titolo in sede di FTA, con piena rilevanza fiscale di quanto iscritto contabilmente.

L'Amministrazione, sul punto, propone una lettura **restrittiva** del DM di *endorsement* ritenendolo applicabile, in via esclusiva, a una FTA "interna" al framework IAS (cioè da IAS 39 a IFRS 9) e non estendibile alla FTA operata da soggetti OIC *adopter*.

Ne consegue la piena conferma delle indicazioni contenute nella circolare n. 33/2009 e, pertanto, anche la possibilità di procedere al riallineamento del disallineamento.

Contratti di opzione non qualificabili come strumenti finanziari simili alle azioni

Le valutazioni al fair value a conto economico sono fiscalmente rilevanti ai fini IRES

/ **Francesca STAFFIERI e Sandro Maria GALARDO**

La risposta a interpello n. [116](#) di ieri dell'Agenzia delle Entrate fornisce un importante chiarimento in merito ai criteri di **qualificazione**, ai fini IRES, di un contratto di opzione su azioni e delle componenti di reddito che derivano dalla contabilizzazione dello stesso nel bilancio IAS.

Secondo l'interpretazione resa dall'Agenzia un contratto recante diritti di opzione – di vendita e di acquisto – su azioni detenute in società dello stesso gruppo di uno dei contraenti, il cui prezzo di acquisto sia parametrato ad un indice di bilancio espressivo della maggiore o minore capacità di generare reddito dalla propria **attività caratteristica** (come l'EBITDA), non può qualificarsi come uno strumento finanziario "simile alle azioni" ai sensi dell'[art. 44](#) del TUIR comma 2, lettera a) del TUIR, richiamato dall'[art. 5](#) comma 1 del DM 8 giugno 2011 (il decreto IAS) in materia di disattivazione del principio di derivazione rafforzata. Pertanto, i relativi componenti positivi e negativi, derivanti dalla valutazione dello strumento al *fair value* a conto economico, assumono piena rilevanza reddituale per la società istante.

Nello specifico, la società Alfa (l'istante), holding italiana di società di gestione del risparmio, afferma di aver acquisito partecipazioni rappresentative della maggioranza del capitale sociale (azioni) di una società (Beta) costituita ai sensi della legge francese, anch'essa attiva nel settore dell'asset management. Successivamente all'acquisizione, gli azionisti di minoranza di Beta hanno sottoscritto un **contratto di opzione** ("Option Agreement"), recante diritti di opzione – di vendita e di acquisto – concessi, rispettivamente, agli azionisti di minoranza e alla stessa società istante sulle Azioni detenute dagli stessi soci di minoranza.

Il corrispettivo (*sale value*) è il medesimo sia per l'esercizio dell'**opzione di vendita** che per l'esercizio dell'opzione di acquisto, ed è determinato secondo una formula matematica che si basa su un multiplo dell'EBITDA di Beta, rideterminato sulla base di taluni parametri di natura economica e finanziaria.

La società interpellante, IAS-*adopter*, rappresenta che, in ottemperanza ai principi contabili internazionali, ha qualificato gli Option Agreement come strumenti finanziari derivati non di copertura, e l'esborso potenziale connesso all'esercizio dell'opzione (i.e., al derivato finanziario rappresentato dalle opzioni) come un debito valorizzato al *fair value*, imputando a conto economico il corrispondente componente negativo (nel caso dell'annualità oggetto dell'interpello).

L'istante sottolinea che, poiché il Decreto IAS disattiva

la derivazione diretta dei risultati fiscali dal bilancio redatto ai sensi degli IAS/IFRSs per alcuni tipi di contratti, è necessario valutare se gli strumenti finanziari oggetto di analisi si considerino o meno "simili alle azioni" ai sensi dell'[art. 44](#), comma 2, lettera a) del TUIR, ovvero se la relativa remunerazione sia "costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo".

Ebbene, la società ritiene che i contratti di opzione non si qualificano come strumenti finanziari simili alle azioni, in quanto i criteri stabiliti contrattualmente per determinare il *sale value* in caso di esercizio delle relative opzioni non sono tali da delineare "una remunerazione totalmente costituita dalla **partecipazione agli utili**" della società "emittente", o di altre società da questa controllate. La società istante conclude, pertanto, nel senso che i componenti (positivi e negativi) imputati a conto economico quali conseguenza della valorizzazione dei contratti di opzione a *fair value* a conto economico siano pienamente rilevanti, sia ai fini IRES sia ai fini IRAP.

L'Agenzia delle Entrate concorda con l'interpretazione proposta dal contribuente, ritenendo che gli strumenti finanziari in argomento non siano dotati delle caratteristiche previste dalla legge per essere considerati – fiscalmente – quali **strumenti finanziari** simili alle azioni e specifica che "una diversa conclusione (...) non potrebbe fondarsi esclusivamente sulla circostanza che la formula pattuita per la determinazione del *Sale Value* sia una funzione diretta dell'EBITDA della società partecipata". Ne consegue che le valutazioni al *fair value* a conto economico degli strumenti finanziari oggetto di interpello sono fiscalmente rilevanti ai fini IRES, ai sensi degli [articoli 83](#) e [112](#), commi 2 e 3-*bis*, del TUIR.

Appare, quindi, chiaro che con "partecipazione agli utili" in relazione agli strumenti finanziari derivati (ivi inclusi i contratti di opzione) debba intendersi la **concreta capacità** di percepire un provento assimilabile all'utile di bilancio, non essendo sufficiente una mera parametrizzazione del prezzo di uno strumento ad un (qualsiasi) dato di bilancio dell'emittente che possa, anche solo indirettamente, collegarsi ai "risultati economici" della società considerata.

La risposta commentata chiarisce, infine, che tali componenti acquisiscono piena rilevanza anche ai fini IRAP, in virtù del principio di "presa diretta" dal bilancio.

Legittimi i contributi alle organizzazioni di volontariato

La Corte Costituzionale avalla l'art. 76 del Codice del Terzo settore auspicandone un ampliamento anche alle APS

/ Luciano DE ANGELIS

È **infondata** la questione sollevata dal Consiglio di Stato in merito alla legittimità costituzionale dell'[art. 76](#) comma 2 del Codice del Terzo settore laddove si riservano i contributi per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali alle organizzazioni di volontariato.

È quanto emerge dalla sentenza n. [72](#) della Corte Costituzionale depositata ieri.

La Consulta è stata chiamata in causa dall'ordinanza del Consiglio di Stato del 9 novembre 2020 n. [6908](#) a fronte di un ricorso contro il Ministero del Lavoro, da parte di una **Onlus** avverso a una sentenza del TAR Lazio (sezione terza n. [7114/2019](#); si veda "[Ingiustificati i contributi alle ODV a dispetto delle ONLUS](#)" del 13 novembre 2020).

Va ricordato che l'[art. 76](#) del DLgs. 117/2017 (CTS), al comma 1, prevede che le risorse di cui all'[art. 73](#) comma 2 lett. c siano destinate a sostenere l'attività di interesse generale delle **ODV** attraverso l'erogazione di contributi per l'acquisto, da parte delle medesime, di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e di beni strumentali, utilizzati direttamente ed esclusivamente per attività di **interesse generale**, che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diverse utilizzazioni senza radicali trasformazioni, nonché per la donazione dei beni ivi indicati nei confronti delle strutture sanitarie pubbliche da parte delle organizzazioni di volontariato e delle fondazioni.

La vicenda trae origine dalla richiesta di una **Onlus**, operante nel campo dell'assistenza sociosanitaria, che aveva sollecitato in primo grado l'accertamento del diritto di essere inclusa tra i soggetti beneficiari della provvidenza economica di cui all'art. 76 del nuovo CTS, che attualmente prevede fra i beneficiari della norma solo le ODV. La vicenda dopo la decisione del TAR, sostanzialmente avversa alla Onlus, finisce al Consiglio di Stato il quale (anche alla luce delle sentenze nn. 277/2019 e 27/2020 della stessa Corte Costituzionale aventi a oggetto disposizioni regionali in tema di ETS) aveva ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale trasmettendo gli atti al giudice delle leggi.

Con la sentenza n. 72/2022 la Consulta evidenzia che, a differenza degli altri enti del Terzo settore, le organizzazioni di volontariato sono sottoposte alla **prevalen-**

za della **componente volontaristica** e a un vincolo particolarmente stringente nei confronti degli associati e degli organi sociali, quello cioè di operare sulla base del mero rimborso spese, preordinato a esaltare la gratuità che connota l'attività del volontariato.

In altri termini, all'interno della pur unitaria categoria degli ETS sussistono rilevanti **differenze**. Gli ETS generici e in particolare le imprese sociali "hanno la possibilità di ricevere un corrispettivo per il servizio reso e quindi, anche in tal modo, procurarsi le risorse, cui fa riferimento la norma censurata, necessarie all'acquisto degli automezzi e dei beni strumentali al sostegno delle attività di interesse generale. Possibilità che invece è preclusa, ..., alle ODV". Ne deriva, pertanto che gli enti che strutturalmente sono caratterizzati in misura prevalente da volontari potrebbero essere esposti al rischio di non poter finanziare l'acquisto o il rinnovo dei beni, come quelli considerati dalla norma censurata.

Non appare quindi irragionevole, né discriminatorio – concludono i giudici della Consulta – "che il contributo oggetto della norma censurata sia accessibile solo a ETS caratterizzati dal **vincolo** normativo alla **prevalenza** dei **volontari** e dal connesso principio di gratuità, con esclusione degli altri enti per i quali tale previsione non sussiste e che quindi possono pattuire remunerazioni con cui autonomamente finanziare l'acquisto o il rinnovo dei beni considerati nella norma censurata". Nel ritenere la non irragionevolezza delle disposizioni dell'art. 76 comma 2 del CTS, tuttavia, la Corte Costituzionale auspica un intervento legislativo finalizzato a **rivedere in termini meno rigidi** il filtro selettivo previsto dall'art. 76 del CTS. In tal modo si permetterebbe l'accesso alle risorse contemplate da detto articolo (contributo per l'acquisto di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e beni strumentali) anche a tutti quegli ETS sulla cui azione – per disposizione normativa, come nel caso delle associazioni di promozione sociale, o per la concreta scelta organizzativa dell'ente di avvalersi di un significativo numero di volontari rispetto a quello dei dipendenti – maggiormente si riflette la portata generale del vincolo per cui al volontario possono essere rimborsate "soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata".

Si rischia di ridurre l'utilità del tirocinio con il riordino della disciplina

In audizione in Senato, la Fondazione nazionale dei commercialisti analizza anche alcune criticità emerse con la legge di bilancio 2022

/ Daniele SILVESTRO

La Fondazione nazionale dei commercialisti – chiamata a prendere parte all'indagine conoscitiva sui canali di ingresso nel mondo del lavoro e sulla formazione professionale dei giovani – ha formulato con un [documento](#) diffuso ieri alcune considerazioni su **tirocini** e **apprendistato**, entrambi interessati dall'ultima legge di bilancio.

Con riferimento ai tirocini, la Fondazione sottolinea come la collocazione di tale istituto è "sempre stata a cavallo tra l'intervento formativo e quello di politica attiva del lavoro". Infatti, il tirocinio non rappresenta un vero contratto di lavoro ma costituisce una misura formativa di **politica attiva** finalizzata a creare un contatto diretto tra un soggetto (c.d. "ospitante") e il tirocinante allo scopo di favorirne l'arricchimento del bagaglio di conoscenza, l'acquisizione di competenze professionali e l'inserimento o il reinserimento lavorativo. Tuttavia, tale istituto è stato spesso utilizzato in maniera **distorta**, mascherando un rapporto di lavoro subordinato.

Ulteriore problematica, si sottolinea ancora nel documento in commento, riguarda la mancata ed effettiva differenziazione tra le diverse tipologie di tirocinio extracurriculare individuate con le Linee guida del 2017, ovvero sia tirocini: formativi; di orientamento; di inserimento/reinserimento lavorativo. L'assenza di detta differenziazione, rispetto alla tipologia di destinatari, ha determinato così un utilizzo quasi totale dei tirocini in favore dei disoccupati e degli inoccupati, non sempre per aiutarli nell'inserimento nel mercato del lavoro ma solo per conoscere e valutare le caratteristiche personali e lavorative del tirocinante.

Sotto questo profilo, evidenzia la Fondazione, risulta di fondamentale importanza l'introduzione di meccanismi che permettono di verificare se la formazione sia **strumentale** all'inserimento dei giovani nel mercato del lavoro, anche mediante la responsabilizzazione degli enti autorizzati alla promozione dei tirocini extracurricolari nonché alle modalità di certificazione delle competenze trasmesse.

Come accennato, sui tirocini è poi intervenuta anche la legge di bilancio 2022. In particolare, l'[art. 1](#) commi da 720 a 726 della L. 234/2021 prevede sia l'abrogazione dei commi 34, 35 e 36 dell'[art. 1](#) della L. 92/2012 e il **riordino** della disciplina sul tirocinio, con un inasprimento delle regole al fine di evitarne un uso distorto,

sia la differenziazione tra tirocinio curriculare (tirocinio funzionale al conseguimento di un titolo di studio formalmente riconosciuto) ed extracurriculare (ovverosia un percorso formativo di alternanza tra studio e lavoro, finalizzato all'orientamento e alla formazione professionale, anche per migliorare l'incontro tra domanda e offerta di lavoro).

Sul punto, nel documento in commento viene evidenziata una criticità contenuta nel comma 721, in base al quale le nuove Linee guida dei tirocini (da emanare entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2022) dovrebbero circoscrivere l'applicazione di tale istituto in favore di soggetti con difficoltà di **inclusione sociale**. Ciò potrebbe ridurre notevolmente l'utilità del tirocinio quale strumento di politica attiva, non potendo più accedervi, ad esempio, i neo diplomati o i neo laureati.

Per quanto concerne i rapporti di lavoro in apprendistato, la Fondazione ritiene necessari interventi di **valorizzazione** e di **semplificazione** di questa tipologia contrattuale, relativi anche all'offerta formativa pubblica. Interventi che devono riguardare altresì la gestione amministrativa di tali rapporti, come l'invio dei piani formativi individuali mediante un unico canale informativo.

Con particolare riferimento all'apprendistato di primo livello, ovvero sia quello per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore, nel documento viene evidenziato come risultano **insufficienti** gli interventi introdotti con la legge di bilancio 2022. Si ricorda che il comma 645 dell'[art. 1](#) della L. 234/2021 riconosce – anche per i contratti di apprendistato di primo livello stipulati nel 2022 – ai datori di lavoro con un numero di addetti pari o inferiore a 9, uno **sgravio contributivo** del 100% con riferimento alla contribuzione dovuta ai sensi dell'[art. 1](#) comma 773, quinto periodo, della L. 296/2006. Tale sgravio trova applicazione per i periodi contributivi maturati nei primi 3 anni di contratto, fermo restando il livello di aliquota del 10% per i periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al terzo.

Lo sgravio, sottolinea la Fondazione, non è infatti sufficiente a coprire i **costi aziendali** ed organizzativi che tale tipologia contrattuale comporta, con particolare riferimento ai costi relativi alla formazione.

Da delimitare gli effetti dell'inibizione a proseguire le procedure esecutive

Il Tribunale di Reggio Emilia ha esaminato i rapporti tra la liquidazione del patrimonio e l'espropriazione immobiliare

/ Chiara CRACOLICI e Alessandro CURLETTI

Il decreto di apertura della procedura di liquidazione del patrimonio, emesso dal Tribunale di Reggio Emilia il 7 febbraio 2022, appare degno di nota in quanto ha affrontato il delicato rapporto tra le procedure di **espropriazione** immobiliare e le procedure di sovraindebitamento (e, più nello specifico, le procedure di **liquidazione** del patrimonio di cui agli [artt. 14-ter](#) ss. della L. 3/2012).

Nel caso di specie, il decreto ha ritenuto ammissibile l'apertura della liquidazione "... anche quando il debitore metta a disposizione della massa dei creditori [...] il ricavato della **vendita** forzata di un immobile in una procedura esecutiva immobiliare pendente, al netto dei compensi spettanti agli ausiliari del giudice dell'anzidetta esecuzione immobiliare".

Le articolate argomentazioni sottese al decreto del Tribunale di Reggio Emilia consentono di ben delineare i rapporti tra le procedure esecutive immobiliari e le procedure di liquidazione ex L. 3/2012, avendo cura di **delimitare** e individuare gli effetti del provvedimento di inibizione alla prosecuzione delle procedure esecutive emesso dal giudice, ai sensi dell'[art. 14-quinquies](#) comma 2 lett. b) della L. 3/2012, sulle procedure esecutive immobiliare pendenti e, più nello specifico, sul provvedimento di **aggiudicazione** e sul decreto di approvazione del progetto di distribuzione anteriormente emessi.

Quanto all'aggiudicazione, il decreto ritiene che la stessa, allorquando sia stata disposta anteriormente all'apertura della procedura liquidatoria, prevalga su quest'ultima, poiché il decreto di inibizione alla prosecuzione delle procedure esecutive di cui all'[art. 14-quinquies](#) comma 2 lett. b) della L. 3/2012, emesso contestualmente all'apertura della procedura di liquidazione del patrimonio, non può impedire il trasferimento dell'immobile a favore dell'**aggiudicatario**. Tale principio, lo si può desumere, secondo il decreto in esame, da un'attenta lettura e applicazione delle generali norme di cui agli [artt. 187-bis](#) disp. att. c.p.c. e 632 comma 2 c.p.c.: la disciplina appare, in particolare, "espressione di un principio **generale** che vuole tutelare l'aggiudicatario **terzo** dinanzi alle vicende – a qualsiasi titolo – estintive del processo esecutivo, verosimilmente al fine di aumentare il più possibile l'appetibilità della vendita esecutiva".

Pertanto, conclude il decreto sul punto, nella procedura di liquidazione del patrimonio "opera il principio di cui agli [artt. 187-bis](#) disp. att. c.p.c. e [632](#) c.p.c., per cui il

provvedimento del giudice che dispone che **non** possono essere **proseguite** le azioni esecutive in corso deve trovare necessario contemperamento con il diritto (già acquisito) del terzo aggiudicatario ad ottenere il trasferimento dell'immobile...".

Se, tuttavia, l'immobile aggiudicato anteriormente all'apertura della procedura di liquidazione del patrimonio non potrà essere messo a disposizione – da parte del debitore sovraindebitato – a favore della massa dei creditori, altra sorte si ritiene, invece, in parte motiva del decreto, abbia il **ricavato** della vendita forzata, il quale, pur essendo ormai stato **aggiudicato** l'immobile e anche ove fosse stato approvato il progetto di distribuzione (entrambi in un momento anteriore all'apertura della procedura liquidatoria), "concorre alla formazione della **provvista** su cui il piano di liquidazione" si fonda.

In ordine a tale aspetto, il decreto di apertura della procedura liquidatoria del Tribunale di Reggio Emilia del 7 febbraio 2022 si conforma ad alcuni precedenti giurisprudenziali, secondo cui "... ove l'inibitoria intervenga **successivamente** al decreto di approvazione del progetto di distribuzione (e analogicamente **dopo** l'ordinanza di assegnazione nel procedimento di espropriazione presso terzi), quando ancora non sia stata consegnata ovvero incassata, materialmente, la somma, l'effetto inibitorio si produrrà egualmente, precludendo la soddisfazione del creditore".

Occorre, infatti, distinguere, tra la conclusione della fase **espropriativa** e la conclusione del processo **esecutivo**, quest'ultima unica e sola idonea a prevalere sulla procedura di liquidazione del patrimonio successivamente aperta.

Sul punto, il decreto ricorda che già la Suprema Corte, in alcuni storici precedenti (*cfr.* Cass. n. 23993/2012), ha avuto modo di chiarire come l'atto idoneo a concludere la fase espropriativa (intesa, nello specifico, quale "... serie di fasi funzionalmente collegate e preordinate all'adozione del provvedimento giudiziale che conclude l'ultima di esse, cioè quella destinata alla distribuzione del ricavato", *cfr.* Cass. SS.UU. n. [11178/1995](#)) dovesse, rispettivamente, individuarsi nell'approvazione del **progetto** di distribuzione ovvero nell'ordine di pagamento, mentre l'atto conclusivo del processo esecutivo (coincidente con il "momento in cui ha concreta **attuazione** il provvedimento che conclude il processo") dovesse individuarsi nell'emissione dei mandati di **pagamento** da parte del cancelliere.

Ordini professionali con obbligo NASpl per gli assunti a tempo determinato

Con la circ. n. [40/2022](#), pubblicata ieri, l'INPS ha riepilogato l'assetto degli **obblighi contributivi** previsti per gli Ordini e per i Collegi professionali, relativi alle assicurazioni pensionistiche e previdenziali per il proprio personale dipendente. In via preliminare, dopo aver precisato che i predetti Ordini e Collegi ricadono nel comparto degli enti pubblici non economici, l'Istituto ha ricordato che già dall'[art. 39](#) della L. 379/55 è stato previsto, per gli enti di diritto pubblico e parastatali, la **facoltà** di iscrivere il personale dipendente alle Casse pensionistiche pubbliche – con conseguente esclusione dall'obbligo dell'assicurazione generale obbligatoria – mediante adozione di deliberazioni da proporre entro termini perentori, l'ultimo dei quali è stato fissato dalla L. [274/91](#) al 26 febbraio

1992.

Per quanto riguarda le contribuzioni previdenziali e assistenziali **"minori"**, nella circolare in questione si precisa che, attesa la natura pubblica degli enti in argomento, non sussiste obbligo di contribuzione con riferimento alla malattia e maternità, alla Cassa unica assegni familiari (Cuaf), al Fondo di garanzia per il TFR e al Fondo di Tesoreria.

Inoltre, Ordini e Collegi non sono altresì assoggettati al versamento del contributo ordinario al Fondo di integrazione salariale (FIS), mentre sussiste invece l'obbligo di versamento della contribuzione alla **NASpl**, dovuta nella misura dell'1,61% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali per il solo personale assunto con contratto a tempo determinato.

Da oggi al via i primi pagamenti dell'assegno unico e universale

Con un [comunicato](#) pubblicato ieri sul proprio sito, l'INPS ha reso noto che, a partire da oggi, verranno effettuati i primi accrediti di assegno unico e universale per circa 5 milioni di figli beneficiari, riferiti a circa 3 milioni di domande presentate tra il 1° gennaio e il **28 febbraio 2022**.

Le domande presentate a partire da marzo verranno messe in pagamento dal mese successivo a quello di presentazione e, se presentate entro giugno, saranno comprensive degli assegni spettanti a decorrere dal mese di marzo.

Quanto alle modalità di corresponsione delle somme, si ricorda che l'**erogazione** avviene secondo le modalità indicate in domanda dal richiedente, che potrà scegliere tra:

- accredito su conto corrente bancario o postale;

- bonifico domiciliato presso lo sportello postale;

- **libretto postale**;

- conto corrente estero area SEPA;

- carta prepagata con IBAN.

Lo strumento di riscossione dotato di IBAN sul quale viene richiesto l'accredito della prestazione deve risultare intestato/cointestato al beneficiario della prestazione medesima.

In proposito, l'INPS ricorda che i beneficiari di **reddito di cittadinanza** in possesso dei requisiti necessari per l'assegno unico riceveranno d'ufficio, con accredito sulla Carta Rdc, gli importi spettanti per il mese di marzo a partire da aprile, insieme alla rata di Rdc/Pdc.

La residenza fiscale vuole la prova del centro degli interessi vitali

Ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del cittadino italiano iscritto all'AIRE, è necessario verificare l'**ubicazione** del centro degli interessi vitali, quale luogo abituale degli interessi principali del contribuente riconoscibile a terzi.

Lo rammenta la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. [8286](#), pubblicata ieri.

Il caso di specie riguardava la residenza fiscale estera di un cittadino italiano, iscritto all'AIRE, residenza estera che l'Agenzia delle Entrate aveva negato, sulla base di "denunciate incongruenze derivanti dal riscontro di una sovrapposizione e coesistenza di pluralità di residenze del Regno Unito e a Montecarlo". La Cassazione condivide le doglianze dell'Agenzia delle Entrate e cassa la sentenza della Corte di merito, che aveva ritenuto **provata la residenza estera** del contribuente sulla base di "certificazioni ufficiali e pubbliche" oltre che di "prove concrete e tangibili" quali "attestati di iscrizioni e assidua frequenza a club socio-culturali e ricreativi pratica-

mente incompatibili con il mantenimento in Italia del centro dei propri interessi".

Ad avviso della Suprema Corte, la decisione non tiene conto dei riscontri che la giurisprudenza (interna e unionale) richiede per identificare la sede principale degli affari ed interessi economici, nonché dei **rapporti affettivi** del contribuente, accontentandosi in pratica della sola menzione degli attestati relativi alla frequentazione ed iscrizione a club socio-culturali, mentre l'Agenzia delle Entrate aveva fornito una serie di elementi presuntivi che non avrebbero dovuto essere ignorati, quali la "locazione di un immobile in Torino ad uso abitativo, indicato dal contribuente medesimo quale sede fiscale proprio della famiglia; il contratto di locazione, sempre in Torino, di due posti auto; le partecipazioni a vario titolo, quale socio e/o rappresentante legale in alcune società aventi sede in Italia; i redditi conseguiti in Italia e risultanti dai modelli 770 dei sostituti d'imposta".

Adottate dal Consiglio Ue conclusioni sull'attuazione del pacchetto IVA e-commerce

Nel corso della riunione tenutasi ieri, 15 marzo 2022, il Consiglio "Economia e finanze" dell'Ue ha adottato conclusioni sull'attuazione del pacchetto IVA per il [commercio elettronico](#), le cui disposizioni sono divenute efficaci **dal 1° luglio 2021** (si veda ["Al via da oggi le novità IVA sull'e-commerce"](#)).

In particolare, nelle conclusioni pubblicate, il Consiglio dell'Ue:

- rileva il "ruolo fondamentale" svolto dai **regimi OSS e IOSS** nel semplificare l'adempimento degli obblighi IVA sulle vendite a distanza intra-Ue e sulle vendite a distanza di beni importati, evidenziando il dato positivo dei risultati preliminari presentati dalla Commissione Ue in merito all'applicazione delle nuove norme;
- osserva che l'**estensione** del meccanismo dello **sportello unico** a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi da impresa a consumatore, nonché l'armonizzazione nell'applicazione del reverse charge per le operazioni da parte di un soggetto non stabilito, potrebbero contribuire a semplificare il si-

stema IVA nell'Ue;

- invita la Commissione Ue a valutare l'impatto di un eventuale utilizzo dello sportello unico per le importazioni (IOSS) **in via obbligatoria**, nonché a valutarne l'applicazione anche per spedizioni di valore superiore a 150 euro.

Inoltre, il Consiglio rappresenta di attendere con interesse l'**iniziativa della Commissione Ue** denominata "L'IVA nell'era digitale", annunciata con il piano d'azione del 2020 per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa. La Commissione, infatti, dovrebbe presentare una proposta legislativa volta a:

- modernizzare gli obblighi dichiarativi in ambito IVA;
- estendere la fatturazione elettronica;
- adattare il trattamento IVA dell'economia delle piattaforme ai nuovi sviluppi del settore;
- introdurre un meccanismo di **registrazione unica** ai fini IVA nell'Ue.

Deducibili i contributi dovuti in seguito all'errata applicazione del massimale

Con la risposta a interpello n. [117](#), l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la **maggior quota contributiva** a carico del lavoratore, derivante dall'errata applicazione del massimale contributivo ex [art. 2](#) comma 18 della L. 335/95, costituisce un'integrazione di contributi obbligatori per legge, a suo tempo non versati, deducibile ai sensi dell'[art. 10](#) comma 1 lett. e) del TUIR.

Nel caso di specie, il lavoratore non aveva comunicato correttamente all'ex datore di lavoro la sua posizione contributiva rispetto al termine del 1° gennaio 1996, causando un'errata applicazione del massimale e la **diffida** dell'INPS per "recupero contributi da eccedenza massimale" per le annualità 2015, 2016 e 2017.

Dopo aver ricordato che, ai sensi della lett. e) citata, sono deducibili dal reddito complessivo i **contributi previdenziali e assistenziali** versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi

quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi, l'Agenzia evidenzia che i contributi in trattazione sono deducibili se risultano a carico del contribuente e debitamente documentati.

Considerato inoltre il principio di cassa, ai fini della deducibilità, è necessario fare riferimento al **periodo d'imposta** in cui il lavoratore **rimborsa** tali oneri all'ex datore e non all'annualità in cui quest'ultimo è stato chiamato a versare la maggior quota contributiva a carico del dipendente (regolarizzando le omissioni contributive).

Sotto il profilo operativo, tali contributi dovranno essere indicati nel rigo della **dichiarazione dei redditi** dedicato ai "Contributi previdenziali e assistenziali" relativa al periodo d'imposta in cui tali contributi sono restituiti all'ex datore di lavoro (Rigo E21). Invece, il datore è tenuto ad attestare tali somme mediante la **Certificazione Unica** da rilasciare all'ex dipendente, inserendo un'annotazione a contenuto libero (con codice ZZ).

Aggiornato il Regolamento ESEF con la nuova tassonomia

Il regolamento delegato della Commissione Ue 2022/352 del 29 novembre 2021 (pubblicato sulla G.U.U.E. 7 marzo 2022 L 77) ha modificato il regolamento delegato della Commissione Ue [2018/815](#), in base al quale le **società quotate europee** devono redigere le relazioni finanziarie annuali (RFA) mediante lo European Single Electronic Format (ESEF), aggiornando le norme tecniche di regolamentazione relative al formato elettronico unico di comunicazione per tenere conto dell'**aggiornamento annuale 2021** della tassonomia IFRS, pub-

blicato dalla Fondazione IFRS a marzo 2021.

Per garantire agli emittenti il tempo sufficiente per adeguarsi alle nuove disposizioni e per ridurre al minimo i costi di conformità, il nuovo regolamento si applica alle RFA contenenti i bilanci per gli esercizi finanziari aventi inizio il **1° gennaio 2022** o in data successiva.

È tuttavia consentito adottare la tassonomia specificata nel regolamento già per gli esercizi finanziari aventi inizio il 1° gennaio 2021 o successivamente.