

Lunedì 14 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Erogazioni liberali al vaglio della deducibilità IRAP

/ Luca FORNERO

Il principio di "presa diretta" della base imponibile IRAP dalle risultanze del bilancio d'esercizio, sancito dall'art. 5 del DLgs. 446/97 per le società di capitali e i soggetti ad esse assimilati, impone qualche riflessione sugli oneri soggetti a **limiti di deducibilità** ai fini del [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Maggior dettaglio nei bilanci 2021 per le Expected credit loss funzionale alla fiscalità

/ Valeria RUSSO

Con l'ultima implementazione della circolare n. 262 del 2005 "Il bilancio bancario: schemi e regole di compilazione", la Banca d'Italia ha introdotto una serie di [...]

PAGINA 7

FISCO

Il sostituto d'imposta deve compilare il modello "sintetico" di Certificazione Unica

Consegna delle CU 2022 ai contribuenti entro mercoledì 16 marzo

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

Sono due gli adempimenti in capo ai sostituti d'imposta relativi alle Certificazioni Uniche in scadenza il **16 marzo**: oltre alla trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate (si veda "Ultimi giorni per inviare le Certificazioni Uniche 2022" del 10 marzo), i sostituti d'imposta sono tenuti altresì a consegnare le CU 2022, relative al periodo d'imposta 2021, ai contribuenti, vale a dire ai dipendenti, ai pensionati, ai percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai percettori di redditi di lavoro autonomo, provvigioni, redditi diversi o derivanti da locazioni brevi. Il sostituto d'imposta, entro la citata scadenza, è tenuto a compilare il modello **"sintetico"** di Certificazione Unica 2022, secondo le istruzioni approvate dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 11169/2022, e rilasciare il documento al contribuente-sostituito, unitamente alle relative informazioni approvate dall'Agenzia delle Entrate. Il modello "sintetico" di Certificazione Unica 2022 è costituito:

- dalla parte riguardante i **dati ana-**

grafici relativi sia al sostituto d'imposta che al dipendente, pensionato o altro percettore delle somme;

- dalla parte relativa alla **certificazione** dei redditi di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale, suddivisa tra i dati fiscali, contenente i dati per la eventuale compilazione della dichiarazione dei redditi, i dati previdenziali e assistenziali, i dati assicurativi INAIL e le annotazioni;

- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi di lavoro autonomo, delle provvigioni e dei redditi diversi;

- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi derivanti dalle "locazioni brevi";

- dalla scheda, non presente nel modello "ordinario", per la scelta della destinazione dell'8, 5 e 2 per mille dell'IRPEF.

Qualora la Certificazione Unica attesti solo redditi di lavoro dipendente e assimilati, ovvero solo redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, o soltanto compensi erogati a seguito di "locazioni brevi", il sostituto d'imposta deve rilasciare al contribuente esclusivamente la [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Sufficiente memorizzare i corrispettivi sui punti cassa se il Server-RT si guasta

In arrivo semplificazioni per lo smart working post emergenza

Illegittimo il termine di accertamento sproporzionato di attività detenute all'estero

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Incerta la possibilità di rinunciare agli effetti fiscali della rivalutazione

/ Gianluca ODETTO

La Parte III della circolare n. 6/2022 in materia di **rivalutazione** dei beni e riallineamento dei valori civili e fiscali esamina i profili legati all'efficacia di tali operazioni, [...]

PAGINA 4

Erogazioni liberali al vaglio della deducibilità IRAP

In seguito all'abrogazione della disposizione che ne sanciva l'indeducibilità, si applicano le regole generali

/ Luca FORNERO

Il principio di "presa diretta" della [base imponibile IRAP](#) dalle risultanze del bilancio d'esercizio, sancito dall'[art. 5](#) del DLgs. 446/97 per le società di capitali e i soggetti ad esse assimilati, impone qualche riflessione sugli oneri soggetti a **limiti di deducibilità** ai fini del calcolo del reddito d'impresa.

La questione interessa, tra l'altro, le [erogazioni liberali](#), la cui indeducibilità ai fini IRAP era espressamente stabilita, fino al 2007, dall'[art. 11-bis](#) comma 1, ultimo periodo, del DLgs. 446/97.

In seguito all'**abrogazione** di tale disposizione ad opera della L. [244/2007](#) (Finanziaria 2008) e alla mancanza di qualsiasi rimando all'inerenza nell'attuale contesto legislativo, ci si è interrogati sulla rilevanza di tale principio anche ai fini IRAP.

Secondo l'impostazione dell'Amministrazione finanziaria (circolari nn. [36/2009](#), § 1.2, e [39/2009](#)), l'imponibilità/deducibilità, ai fini IRAP, dei componenti positivi e negativi segue il principio di **derivazione** dalle voci rilevanti del Conto economico.

Pertanto, 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 a quanto previsto dai suddetti principi contabili (*cfr.* Cass. n. [15115/2018](#)).

Applicando questa impostazione, in dottrina (*cfr.* circ. Assonime n. 34/2009) si è sostenuto che una stretta aderenza alle risultanze di bilancio imporrebbe di tenere conto, in sede di calcolo del valore della produzione netta, di tutti i costi che l'impresa sostiene, anche **volontariamente**, nell'attività gestionale, indipendentemente dal fatto che essi rispondano (o meno) al tradizionale concetto di inerenza fiscale, ivi inclusi:

- le liberalità;
- i costi relativi all'IVA non detratta;
- le [sanzioni amministrative](#).

Tale orientamento appare oggi corroborato dall'ordinanza della Suprema Corte n. [7183/2021](#), secondo la

quale, ai fini IRAP, la deduzione dei canoni di [leasing immobiliare](#) deve essere riconosciuta per la quota stanziata a Conto economico (ad eccezione della quota interessi, desunta dal contratto, indeducibile per dato normativo), senza che possano assumere alcun rilievo i limiti forfetari previsti dall'[art. 36](#) commi 7 e seguenti del DL 223/2006.

Infatti, secondo i giudici di legittimità (che, sul punto, appaiono in linea con la dottrina), la disposizione da ultimo citata è **anteriore** alle modifiche recate alla disciplina dell'IRAP dalla L. [244/2007](#): quest'ultima, introducendo il principio di derivazione diretta dal bilancio dei componenti positivi e negativi del valore della produzione, dovrebbe aver "disattivato", ai fini del tributo regionale, l'applicazione delle regole fiscali da esso dettate, sostituendole con la corretta applicazione dei principi contabili (*ex art. 5* comma 5 del DLgs. 446/97).

Traslando tale principio agli altri oneri per i quali sono previsti limiti di deducibilità ai fini IRES, quali, tra l'altro, le erogazioni liberali, dovrebbe derivarne la loro concorrenza alla formazione del **valore della produzione** netta ai fini IRAP per l'importo stanziato a Conto economico.

Si ritiene che alle medesime conclusioni possa giungersi nell'ipotesi in cui, per favorire l'effettuazione di determinate liberalità, siano concessi incentivi.

È il caso, ad esempio, dell'[Art bonus](#) previsto dall'[art. 1](#) del DL 83/2014. Tale disposizione riconosce un **credito d'imposta** a fronte di determinate erogazioni liberali in denaro a sostegno della cultura e dello spettacolo previste dalla norma agevolativa, effettuate da persone fisiche e giuridiche.

Per espressa previsione normativa, in capo ai soggetti IRES tale disciplina si pone in deroga alla deducibilità delle erogazioni liberali dal reddito d'impresa ai sensi dell'[art. 100](#) comma 2 lett. f) e g) del TUIR. Pertanto, a fronte della concessione di tale credito d'imposta, nel calcolo del reddito d'impresa le citate erogazioni liberali divengono indeducibili.

Atteso che nessuna alternativa è, invece, posta con riferimento all'IRAP, ai fini del tributo regionale si potrebbe **beneficiare**, nel contempo:

- del credito d'imposta *ex art. 1* del DL 83/2014 (che, in base alla legge istitutiva, non concorre alla formazione dell'imponibile IRES e IRAP);
- della deducibilità delle erogazioni liberali che attribuiscono il diritto a fruire dell'incentivo, sposando l'illustrato orientamento della giurisprudenza e della dottrina.

Il sostituto d'imposta deve compilare il modello "sintetico" di Certificazione Unica

Consegna delle CU 2022 ai contribuenti entro mercoledì 16 marzo

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

Sono due gli adempimenti in capo ai sostituti d'imposta relativi alle Certificazioni Uniche in scadenza il **16 marzo**: oltre alla trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate (si veda "[Ultimi giorni per inviare le Certificazioni Uniche 2022](#)" del 10 marzo), i sostituti d'imposta sono tenuti altresì a consegnare le CU 2022, relative al periodo d'imposta 2021, ai contribuenti, vale a dire ai dipendenti, ai pensionati, ai percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai percettori di redditi di lavoro autonomo, provvigioni, redditi diversi o derivanti da locazioni brevi. Il sostituto d'imposta, entro la citata scadenza, è tenuto a compilare il modello "**sintetico**" di Certificazione Unica 2022, secondo le istruzioni approvate dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. [11169/2022](#), e rilasciare il documento al contribuente-sostituito, unitamente alle relative informazioni approvate dall'Agenzia delle Entrate.

Il modello "sintetico" di Certificazione Unica 2022 è costituito:

- dalla parte riguardante i **dati anagrafici** relativi sia al sostituto d'imposta che al dipendente, pensionato o altro percettore delle somme;
- dalla parte relativa alla **certificazione** dei redditi di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale, suddivisa tra i dati fiscali, contenente i dati per la eventuale compilazione della dichiarazione dei redditi, i dati previdenziali e assistenziali, i dati assicurativi INAIL e le annotazioni;
- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi di lavoro autonomo, delle provvigioni e dei redditi diversi;
- dalla parte relativa alla certificazione dei redditi derivanti dalle "locazioni brevi";
- dalla scheda, non presente nel modello "ordinario", per la scelta della destinazione dell'8, 5 e 2 per mille dell'IRPEF.

Qualora la Certificazione Unica attesti solo redditi di lavoro dipendente e assimilati, ovvero solo redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, o soltanto compensi erogati a seguito di "locazioni brevi", il sostituto d'imposta deve rilasciare al contribuente esclusivamente la Certificazione Unica relativa alle tipologie reddituali indicate.

Il sostituto d'imposta ha la facoltà di trasmettere al contribuente la CU in **formato elettronico**, purché sia garantita a quest'ultimo la possibilità di entrare nella disponibilità della medesima e di poterla materializzare per i successivi adempimenti. Come sottolineato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 21 dicembre 2006 n. [145](#), tale modalità di consegna può quindi essere utilizzata solo nei confronti di quanti siano do-

tati degli strumenti necessari per ricevere e stampare la certificazione rilasciata per via elettronica. Resta, dunque, in capo al sostituto d'imposta l'onere di accertarsi che ciascun soggetto si trovi nelle condizioni di ricevere in via elettronica la certificazione, provvedendo, diversamente, alla consegna in **forma cartacea**. È comunque facoltà del contribuente richiedere la trasmissione della Certificazione Unica 2022 in forma cartacea.

Qualora il sostituto d'imposta abbia **già rilasciato** al sostituito la CU relativa ai redditi erogati nel 2021, prima dell'approvazione della Certificazione Unica 2022, ad esempio a seguito di cessazione del rapporto di lavoro dipendente intervenuta lo scorso anno, il sostituto è tenuto a rilasciare la nuova CU 2022, comprensiva dei dati già certificati, in sostituzione di quella già consegnata.

La Certificazione Unica 2022, relativa al 2021, può anche essere utilizzata per certificare i dati **relativi al 2022**, fino all'approvazione di una nuova CU: in tal caso, i riferimenti agli anni 2021 e 2022 contenuti nella CU 2022 e nelle relative istruzioni devono intendersi riferiti ai periodi successivi. Si tratta, ad esempio, della certificazione da rilasciare a seguito della cessazione del rapporto di lavoro dipendente nel 2022, entro 12 giorni dalla richiesta del lavoratore cessato.

Nel caso in cui il sostituto d'imposta rilasci al contribuente una Certificazione Unica 2022 diversa da quella trasmessa all'Agenzia delle Entrate, deve comunicare al contribuente che, se intende avvalersi della **dichiarazione precompilata**, dovrà verificare i dati forniti dalla CU rilasciata e procedere a modificare il contenuto della dichiarazione precompilata.

Non sanzionabile la violazione meramente formale

Secondo l'Amministrazione finanziaria l'omesso, tardivo, incompleto o infedele rilascio al contribuente-sostituito della certificazione da parte del sostituto d'imposta è punito con la sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro, ai sensi dell'[art. 11](#) comma 1 del DLgs. 471/97.

Tuttavia, si ritiene che se la certificazione viene rilasciata successivamente al termine stabilito, ma il ritardo non pregiudica gli obblighi dichiarativi del sostituito, non ostacola l'attività di controllo, non incide sulla determinazione della base imponibile e sul pagamento del tributo, la violazione sia "**meramente formale**" e quindi non sanzionabile, ai sensi dell'[art. 6](#) comma 5-bis del DLgs. 472/97.

Incerta la possibilità di rinunciare agli effetti fiscali della rivalutazione

Da chiarire se la norma contenuta nell'art. 1 comma 624 della L. 234/2021 riguardi solo i marchi e l'avviamento, ovvero la pluralità dei beni

/ Gianluca ODETTO

La Parte III della circolare n. 6/2022 in materia di **rivalutazione** dei beni e riallineamento dei valori civili e fiscali esamina i profili legati all'efficacia di tali operazioni, confermando nella sostanza i precedenti orientamenti interpretativi.

Questo fatto, tuttavia, potrebbe non scongiurare fenomeni postumi di contenzioso, posto che la data in cui è stata diramato il documento (1° marzo 2022) è il giorno immediatamente successivo a quello di scadenza per la presentazione tardiva dei modelli REDDITI 2021, in cui tali indicazioni avrebbero dovuto trovare la loro trasposizione pratica.

Il principio generale che si coglie coordinando i § 1-4 di tale Parte III è quello per cui la rivalutazione e il riallineamento avrebbero natura di **opzioni**, nel senso tecnico del termine, le quali:

- devono essere manifestate nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (nel caso specifico, con la presentazione del modello REDDITI 2021 completo dei rispettivi prospetti del quadro RQ, in cui sono dichiarati i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva);
- non potrebbero essere suscettibili di modifica *ex post*, in quanto questa presuppone la sussistenza di un errore, mentre nei casi in questione si tratterebbe di un mero "ripensamento".

La rettifica della dichiarazione, con l'inserimento "postumo" del **quadro RQ**, è ammessa nei 90 giorni successivi a quello di scadenza, ma come detto la tempistica di emanazione della circolare n. 6/2022 non ha aiutato, essendo il termine per le dichiarazioni tardive scaduto il 28 febbraio 2022.

Nello stesso termine dei tre mesi successivi dovrebbe assumere validità anche il comportamento **opposto**: una società che, avendo versato l'imposta sostitutiva (o anche non avendolo fatto, essendo il dato del versamento indifferente), aveva presentato una dichiarazione con il quadro RQ compilato, e che entro il 28 febbraio 2022 abbia presentato un modello REDDITI 2021 rettificativo in cui invece il quadro non è stato compilato, dovrebbe a questo punto essere nella condizione di essere considerata non tra quelle che hanno rinunciato agli effetti fiscali della rivalutazione, ma tra quelle che hanno emendato un errore precedentemente commesso.

Depone a favore di questa conclusione il § 3 della Parte III, in cui si esamina la situazione della società che aveva rivalutato i beni ai sensi dell'**art. 1** commi 696 ss. della L. 160/2019, con **imposte sostitutive** del 10% o del 12%, versando la prima rata ma non compilando poi il

quadro RQ nella dichiarazione di riferimento: in questo caso, secondo l'Agenzia delle Entrate ai fini fiscali la rivalutazione è *tamquam non esset*, per cui la società può procedere alla nuova rivalutazione (si presume nel bilancio successivo), con imposta del 3%, richiedendo a rimborso l'imposta del 10% o del 12% sulla precedente rivalutazione non perfezionatasi.

Rimane invece problematica la posizione delle società che hanno compilato il quadro RQ nei modelli REDDITI 2021 e che intendano eventualmente **revocare** la scelta fatta. Dalla lettura del § 4 della Parte III emerge che ciò non sarebbe accettato dall'Agenzia delle Entrate: ove, infatti, un regime fiscale che l'Agenzia considera alla stregua di una opzione (nella fattispecie, il riallineamento di alcune attività immateriali *ex art. 15* commi 10 e seguenti del DL 185/2008) si ritenga perfezionato con un determinato adempimento (diversamente dalla rivalutazione, si tratta in questo caso del versamento dell'imposta sostitutiva, anche se ciò è previsto solo in via interpretativa dalla circ. n. 28/2009), esso è in linea di principio irretrattabile, fatti salvi i casi degli errori riconoscibili ed essenziali.

In sostanza, chi **nel 2021** non ha versato l'imposta del 3% per la rivalutazione, ma ha compilato il quadro RQ, ha posto in essere una rivalutazione pienamente efficace, e deve procedere al versamento tardivo di quanto dovuto al Fisco. Diversamente, chi nel 2021 ha versato l'imposta sostitutiva ma non ha compilato il quadro RQ sarebbe, leggendo la circolare n. 6/2022, nella situazione di chi ha operato una rivalutazione solo civilistica e – a meno di non presentare ora una dichiarazione "completa" e di adire una azione contenziosa – dovrebbe vedersi restituita l'imposta stessa, rinunciando quindi agli effetti fiscali dell'operazione.

Per i soggetti che hanno versato l'imposta e compilato il **quadro RQ**, ma intendano rinunciare agli effetti della rivalutazione o del riallineamento, le considerazioni sin qui svolte vanno coordinate con quanto stabilito dall'**art. 1** comma 624 della L. 234/2021, il quale consente in modo espresso la rinuncia.

Valorizzando la *ratio* della norma, essa potrebbe intendersi circoscritta ai valori riferiti ai marchi e all'avviamento (beni interessati dall'allungamento a 50 anni del periodo di ammortamento fiscale); tuttavia, il fatto stesso che la circ. n. 6/2022 (§ 1) menzioni la rinuncia agli effetti anche per i beni materiali potrebbe preludere ad una **interpretazione** più ampia della norma da parte dell'Agenzia delle Entrate, chiamata a predisporre le relative disposizioni di attuazione.

Sufficiente memorizzare i corrispettivi sui punti cassa se il Server-RT si guasta

Possibile non istituire il registro di emergenza purché siano rispettati gli altri adempimenti richiesti

/ Corinna COSENTINO

Il guasto del Server-RT non implica sempre il ricorso, da parte dell'esercente, al **registro di emergenza**, purché le memorie dei singoli punti cassa consentano di mantenere separata e certa evidenza dei corrispettivi relativi al periodo di mancato o irregolare funzionamento e purché siano stati adempiuti gli ulteriori obblighi previsti dalla legge, tra cui il corretto versamento delle imposte.

È questo uno dei molti chiarimenti contenuti nella risposta a consulenza giuridica n. [3](#) del 14 febbraio scorso.

Si ricorda che il ricorso all'utilizzo del **Server-RT** per la raccolta e l'invio consolidato dei dati dei corrispettivi da parte dei commercianti al minuto è ammesso a condizione che vi siano almeno tre punti cassa collegati e che siano rispettati ulteriori requisiti da parte dell'esercente (ad esempio con riguardo ai processi di controllo interno).

Nel caso esaminato con la consulenza n. 3/2022, l'istante chiedeva se, in caso di **guasto del Server-RT**, la memorizzazione dei corrispettivi tramite i punti cassa a esso collegati, i quali possono continuare a emettere documenti commerciali memorizzando i dati in modalità off line, potesse **sostituire** la tenuta del registro di emergenza.

Infatti, il § 5 del provv. Agenzia delle Entrate n. [182017/2016](#) prescrive che, in caso di mancato o irregolare funzionamento del registratore telematico, l'esercente, oltre a richiedere tempestivamente l'intervento di un tecnico abilitato, debba **annotare** i corrispettivi giornalieri su **apposito registro**, da tenere anche in modalità informatica, fino a quando non sia ripristinato il corretto funzionamento del registratore o finché l'esercente si doti di un altro registratore funzionante.

L'Agenzia osserva che la corretta tenuta del registro di emergenza consente di far fronte al mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi nel rispetto degli obblighi di certificazione e che tale regola vale anche per le casse e i Server-RT a esse collegati, purché tali apparecchi siano in grado di "mantenere separata e certa **evidenza dei corrispettivi** relativi al periodo di mancato/irregolare funzionamento, non diversamente da quanto avviene per l'ordinario utilizzo del registro di emergenza".

Si precisa, in verità, che tale registro, anche laddove tenuto in modalità informatica, costituisce uno strumento concettualmente diverso dalla memoria dei singoli punti cassa. Soltanto nell'ottica di garantire la massima **semplificazione** degli adempimenti l'Agenzia riconosce che, laddove siano rispettate le ulteriori previ-

sioni normative (quali la tenuta di un'ordinata contabilità, la richiesta di intervento di un tecnico abilitato, il corretto versamento delle imposte ecc.), la **memoria dei punti cassa** può essere utilizzata al posto del registro di emergenza.

In presenza di tali adempimenti sostitutivi, inoltre, non occorre che i dati dei corrispettivi rilevati sul registro o memorizzati nei punti cassa durante il periodo di mancato funzionamento del Server-RT siano trasmessi mediante la **procedura web di emergenza** disponibile sul portale Fatture e Corrispettivi. Dalla risposta fornita dall'Agenzia, infatti, emerge che tale trasmissione costituisce una **facoltà** per l'esercente.

Facoltativo l'invio dei dati con la procedura web di emergenza

Ne deriva che, in caso di guasto del Server-RT, sia qualora l'esercente tenga il registro di emergenza, sia qualora, in alternativa a quest'ultimo, garantisca la memorizzazione dei corrispettivi mediante i punti cassa, non dovrebbe applicarsi alcuna sanzione, anche in **assenza** dell'**invio** dei dati mediante la procedura di emergenza.

In linea con tale impostazione, la circ. Guardia di Finanza n. [2017](#) del 5 gennaio 2021 aveva chiarito che la sanzione relativa alla mancata memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi si applica anche in caso di **mancato o irregolare funzionamento** degli strumenti tecnologici di cui all'[art. 2](#) comma 4 del DLgs. 127/2015 (in primis, i registratori telematici) laddove il corrispettivo non venga annotato nel c.d. "registro di emergenza", fatte salve le procedure alternative previste dai provvedimenti attuativi di cui al citato comma 4.

In passato, invece, era stato affermato che l'annotazione dei corrispettivi sul registro di emergenza costituiva adempimento sostitutivo della sola **memorizzazione**, mentre la trasmissione telematica dei dati (da effettuarsi eventualmente con le procedure web disponibili sul portale Fatture e Corrispettivi) doveva ritenersi comunque indispensabile per non incorrere in sanzioni (cfr. nota 49 alla circ. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2020 n. [3](#); si veda anche "[Trasmissione dei corrispettivi anche con registratore telematico guasto](#)" del 25 febbraio 2020).

In ogni caso, il ricorso al registro di emergenza o ad adempimenti sostitutivi non è necessario laddove le operazioni siano documentate mediante **fattura**, in quanto mezzo alternativo alla memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi.

In arrivo semplificazioni per lo smart working post emergenza

Un emendamento al disegno di legge di conversione del decreto Sostegni-ter potrebbe eliminare l'invio degli accordi al Ministero del Lavoro

/ Elisa TOMBARI

L'onere burocratico che dal **1° aprile 2022** incombe sulle aziende che dovranno comunicare al Ministero del Lavoro gli accordi di smart working con ogni singolo lavoratore è davvero notevole.

Come già analizzato su *Eutekne.info* (si veda "[Dal 1° aprile lavoro agile solo con accordo individuale](#)" dell'8 marzo 2022), con la fine, il prossimo 31 marzo, dello stato di emergenza da coronavirus, cessa anche la **disciplina semplificata** del lavoro agile, che attualmente permette alle aziende di far lavorare i dipendenti da remoto senza la sottoscrizione di accordi individuali e di comunicare "massivamente", tramite l'apposito applicativo informatico disponibile su Cliclavoro, i dati anagrafici dei lavoratori interessati, mediante l'invio di un unico file excel.

Con il ritorno della disciplina ordinaria, quindi, le aziende dovranno ricominciare a sottoscrivere gli accordi individuali con i lavoratori e a procedere al loro invio tramite l'applicativo informatico messo a disposizione sul sito del Ministero del Lavoro; sebbene l'applicativo consenta già, in caso di sottoscrizione di un numero elevato di accordi, la possibilità di inviarli in forma "**massiva**", tale possibilità non è sufficiente a gestire i milioni di lavoratori che dopo la pandemia renderanno la prestazione da remoto.

Una notevole semplificazione degli oneri burocratici – auspicata anche dall'art. 15 del Protocollo nazionale sul lavoro in modalità agile del 7 dicembre 2021 – potrebbe arrivare da un **emendamento governativo** al decreto Sostegni-ter (DL 27 gennaio 2022 n. 4), attualmente in corso di esame in Commissione Bilancio del Senato, in vista della sua conversione prevista entro il prossimo 28 marzo.

Se l'emendamento dovesse essere approvato e diventare legge nel testo attualmente proposto, consentirà alle aziende di effettuare una comunicazione unica contenente i nominativi dei lavoratori e la data di inizio e **cessazione** delle prestazioni di lavoro in modalità agile, senza che sia necessario inviare ogni singolo

accordo individuale sottoscritto; le modalità di comunicazione – si legge nel testo – dovranno poi essere individuate dal Ministro del Lavoro con un apposito DM.

Considerate le **tempistiche molto strette** (con una conversione del DL da effettuare entro il 28 marzo e il termine dello stato di emergenza fissato al 31 marzo) sembra improbabile che il DM in discorso venga messo a punto in tempo per il 1° aprile e all'orizzonte potrebbe profilarsi un periodo transitorio che permetta di mantenere le attuali semplificazioni sino al completamento di tutte le semplificazioni.

È importante chiarire che la semplificazione in discorso, qualora approvata, non incide sulla necessità di predisporre gli accordi individuali, che restano comunque **obbligatori**.

Lavoro agile soggetto al regime delle comunicazioni obbligatorie

La L. [81/2017](#) istitutiva del lavoro agile non dice nulla circa le tempistiche e le **sanzioni** applicabili in caso di mancata comunicazione dello smart working: l'art. 23 comma 1 si limita a rinviare genericamente alla disciplina delle comunicazioni obbligatorie ex [art. 9-bis](#) del DL 510/1996.

Con riguardo alle **tempistiche**, dato il rinvio all'art. 9-bis, si ritiene che la comunicazione di smart working al Ministero del Lavoro debba essere effettuata entro il giorno antecedente a quello di inizio della prestazione agile. Sempre per effetto del rinvio alla disciplina delle comunicazioni obbligatorie, la mancata o ritardata comunicazione dello smart working dovrebbe comportare l'applicazione delle sanzioni pecuniarie previste dall'[art. 19](#) del DLgs. 276/2003 (da 100 a 500 euro per ogni lavoratore interessato), che scattano, appunto, anche in caso di violazione delle disposizioni di cui all'art. 9-bis, comma 2 del DLgs. [276/2003](#).

Maggior dettaglio nei bilanci 2021 per le Expected credit loss funzionale alla fiscalità

Per le banche e gli altri intermediari finanziari, svalutazioni da ECL con piena rilevanza ai fini IRES e IRAP se relative a crediti verso la clientela

/ Valeria RUSSO

Con l'ultima implementazione della circolare n. 262 del 2005 "Il bilancio bancario: schemi e regole di compilazione", la Banca d'Italia ha introdotto una serie di modifiche agli **obblighi di disclosure** in Nota integrativa con specifico riguardo agli impatti del COVID-19 e delle misure a sostegno dell'economia, con riferimento in particolare alle modalità di determinazione delle *Expected Credit Loss* (ECL). Il tema, oltre all'evidente importanza in termini di corretta informativa di bilancio, si presenta funzionale anche ai fini fiscali. Basti pensare che, per le banche e per gli altri intermediari finanziari, le svalutazioni da ECL assumono piena rilevanza ai fini IRES e IRAP, se relative a crediti verso la clientela.

Con la comunicazione del [21 dicembre 2021](#), la Banca d'Italia ha aggiornato le integrazioni alle disposizioni che disciplinano i bilanci delle banche (circolare n. 262 del 2005) per fornire al mercato informazioni sugli effetti che il COVID-19 e le misure di sostegno all'economia hanno prodotto sulle strategie, gli obiettivi e le politiche di gestione dei rischi, nonché sulla situazione economico-patrimoniale degli intermediari. Le disposizioni si applicano a partire dai bilanci **chiusi o in corso al 31 dicembre 2021**.

In tale sede, l'Autorità di vigilanza, nell'ambito dell'integrazione degli oneri informativi legati alle poste patrimoniali ed economiche maggiormente impattate dagli effetti della crisi pandemica, ha previsto una **specificativa informativa** sulle assunzioni fatte dal management nonché i cambiamenti nei modelli di valutazione e misurazione degli strumenti finanziari, con particolare riferimento agli aspetti relativi all'applicazione dell'IFRS 9 alla valutazione dell'incremento significativo del rischio di credito e alla misurazione delle perdite attese.

A tal ultimo riguardo, è necessario fornire informazioni sugli adeguamenti apportati ai modelli di **misurazione delle perdite attese**, ad esempio indicando i cambiamenti nel processo di definizione degli scenari macroeconomici per tenere conto delle *forward looking information*, nonché nelle stime dei parametri di *Probability of Default* (PD) e *Loss given Default* (LGD). Per quanto riguarda le *forward looking information* vanno descritte le previsioni utilizzate per le variabili **macroeconomiche** (es. prodotto interno lordo, tasso di disoccupazione), specificando gli aggiustamenti apportati per riflettere i rischi e le incertezze legate all'attuale contesto di riferimento e come queste sono state declinate per settori di attività economica e segmenti

di clientela, nonché le ponderazioni attribuite ai diversi scenari.

In base al modello ECL (*Expected Credit Losses*) dell'IFRS 9, le entità sono tenute a misurare la perdita attesa dello strumento finanziario in modo che rifletta:

- un **importo** obiettivo e ponderato in base alle probabilità determinato valutando una gamma di possibili risultati;

- il **valore temporale** del denaro e

- **informazioni** ragionevoli e dimostrabili che sono disponibili senza eccessivi costi o sforzi alla data di riferimento del bilancio su eventi passati, condizioni attuali e previsioni delle condizioni economiche future.

La valutazione dei rischi secondo il modello delle perdite attese deve essere effettuata al termine di ciascun **reporting period** aggiornando le stime in precedenza effettuate.

Va sottolineato come l'informativa prescritta ai fini di bilancio assume anche specifica rilevanza ai fini fiscali, considerato il regime di rilevanza ai fini **IRES e IRAP** delle componenti rilevate a P&L previsto per le banche e gli altri intermediari finanziari con riguardo ai **crediti verso la clientela**. A norma dell'[art. 7](#) comma 1 del DM 10 gennaio 2018 (DM di *endorsement* fiscale dell'IFRS 9), "Alla riduzione di valore iscritta in bilancio in contropartita della rilevazione del fondo a copertura perdite per perdite attese su crediti di cui al paragrafo 5.5 dell'IFRS 9 si applicano le disposizioni di cui agli [articoli 94, 101, 106 e 110](#) del TUIR". E, in base al successivo comma 2, "Per i soggetti di cui agli [articoli 6 e 7](#) del decreto IRAP, alla riduzione di valore di cui al comma 1 relativa ai crediti verso la clientela si applicano, rispettivamente, le lettere c-bis) del comma 1 dell'articolo 6 e b-bis) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto IRAP". In sostanza, il decreto equipara le svalutazioni da ECL alle **altre svalutazioni crediti** ai fini della normativa applicabile ai fini IRES e IRAP.

Pertanto, con specifico riguardo alle banche e altri intermediari finanziari, le svalutazioni da ECL sono **deducibili in misura integrale** nell'esercizio in cui sono effettuate se relative a crediti iscritti come tali in bilancio tra i crediti verso la clientela. Laddove invece i crediti oggetto di svalutazione da ECL non siano riconducibili ai crediti verso la clientela le stesse sono rilevanti ai fini IRES e IRAP solo al ricorrere delle condizioni di cui all'[art. 101](#) comma 5 del TUIR, con la conseguente necessità di apportare una **variazione in aumento** in dichiarazione e stanziare la relativa fiscalità differita per la svalutazione imputata in bilancio.

Illegittimo il termine di accertamento sproporzionato di attività detenute all'estero

La Corte di Giustizia torna a esprimersi sul tema, con possibili ripercussioni sulla disciplina nazionale

/ Giuseppe Francesco PATTI

La Corte di Giustizia dell'Unione europea (con sentenza relativa alla causa [C-788/19](#) del 27 gennaio 2022) si è pronunciata sulla normativa spagnola che (in maniera analoga a quanto disposto dalla disciplina italiana sul monitoraggio fiscale) impone ai contribuenti di tale Stato di dichiarare l'esistenza di conti correnti e altri attivi **detenuti all'estero**.

Dall'inosservanza di tale obbligo, la normativa fa discendere, *inter alia*, che gli attivi non dichiarati siano considerati, salvo prova contraria, conseguiti con redditi **sottratti ad imposizione** e che il termine di accertamento in relazione ai suddetti attivi non incontri, di fatto, limiti temporali. Simili conseguenze non sono, di contro, previste in relazione ad attivi non dichiarati e localizzati nel territorio dello Stato spagnolo.

In relazione al termine di accertamento, la Corte di Giustizia, dopo avere qualificato la **differenza di trattamento** tra attivi detenuti all'interno e al di fuori dello Stato come una discriminazione, ha nondimeno ritenuto che tale discriminazione possa essere giustificata dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali e il contrasto all'evasione fiscale. Tuttavia, l'estensione del termine di accertamento previsto dalla normativa in disamina non ha passato il vaglio di proporzionalità. In altre parole, la Corte ha ritenuto come, seppure sia concesso – in principio – ad uno Stato membro di prevedere termini più ampi per l'accertamento di attivi occultati all'estero, un'estensione dei termini di accertamento *sine die* vada oltre a quanto necessario per garantire i controlli su tali beni.

La posizione della Corte Ue contribuisce a riaprire il dibattito sulla legittimità del **raddoppio dei termini** di accertamento previsto dall'[art. 12](#) del DL 78/2009.

Sulla base della giurisprudenza della stessa Corte (ci si riferisce alla sentenza in disamina ed ai procedimenti riuniti [C-155/08](#) e [C-157-08](#), *X e Passenheim-van Schootpur*, alla sentenza [C-132/10](#), *Halley* e alla sentenza [C-317/15](#), *X*), si dovrebbe concludere che il raddoppio di termini previsto dall'[art. 12](#) sia misura discriminatoria (non, è infatti, presente alcuna normativa interna che consenta una dilatazione dei termini di accertamento in relazione ad *asset* non dichiarati localizzati nel territorio dello Stato) ma che possa essere giustificato dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali e prevenire l'evasione.

Nondimeno, al fine di accertare se tale norma sia conforme al diritto unionale, è altresì necessario verificare se questa sia idonea a raggiungere il risultato prefisso (c.d. *suitability test*) e, in caso di risposta affermativa, se non ecceda quanto strettamente necessario a tal

fine (c.d. *stricto sensu proportionality test*). La Corte di Giustizia ha, a più riprese, risposto in maniera positiva al primo quesito (oltre alla sentenza in disamina, anche procedimenti riuniti [C-155/08](#) e [C-157-08](#) *X e Passenheim-van Schootpur*).

Più articolata risulta essere, invece, la risposta al secondo quesito. In particolare, nella sentenza [C-788/19](#) la Corte Ue si è limitata a chiarire che il maggior termine per l'accertamento debba essere proporzionato e che vada tenuto conto della possibilità di avvalersi di meccanismi di **scambi di informazioni** ed assistenza amministrativa. Nella precedente sentenza relativa alle cause riunite [C-155/08](#) e [C-157/08](#) (avente ad oggetto la normativa olandese che consentiva di estendere da cinque a dodici anni il periodo di accertamento in presenza di attivi occultati all'estero), la stessa Corte aveva statuito come una norma che estende il termine di accertamento ordinario sia da considerarsi proporzionata solamente in relazione a fattispecie in cui l'Amministrazione finanziaria dello Stato membro non abbia avuto a propria disposizione alcun indizio che consentisse l'avvio di una attività di accertamento (anche tramite gli istituti – unionali, convenzionali, ecc. – che consentono lo scambio di informazioni). Qualora, di contro, l'Amministrazione disponga di tali informazioni (e della possibilità di attivare le procedure di scambio di informazioni), una norma che consenta l'estensione del periodo di accertamento per redditi detenuti all'estero dovrebbe essere considerata contraria al diritto unionale.

I principi appena esposti in tema di proporzionalità del termine di accertamento sembrano poter essere considerati ancora validi, in quanto non contrastanti con i principi espressi con la recente sentenza [C-788/19](#).

Alla luce di tutto ciò, sembra potersi concludere che il raddoppio dei termini *ex art. 12* del DL 78/2009 possa essere considerato **non conforme** al diritto unionale solamente nella misura in cui consenta all'Amministrazione finanziaria di utilizzare un termine di accertamento raddoppiato rispetto a quello ordinario in relazione a fattispecie in cui questa abbia a disposizione i dati od indizi necessari per porre in essere un accertamento (ad esempio, nel caso in cui gli *asset* rilevanti siano detenuti in Stati indicati nell'[art. 12](#) che hanno aderito al CRS) o possa attivare una specifica procedura di scambio di informazioni. In assenza di qualsivoglia indizio e/o possibilità di attivare una specifica procedura di scambio di informazioni, di contro, l'utilizzo di un termine di accertamento più ampio dovrebbe essere considerato legittimo.

Commercio internazionale limitato nei confronti di Russia e altri territori

Deroga al divieto se l'esportazione ottempera a un contratto concluso prima del 26 febbraio 2022

/ Valeria BALDI e Lorenzo UGOLINI

A seguito delle azioni della Russia che destabilizzano la situazione in Ucraina, l'Unione europea ha adottato importanti **misure restrittive** relative al commercio estero nei confronti di Russia, Bielorussia e dei territori di Donetsk e Luhansk.

In particolare, a partire dal 26 febbraio 2022, con i regolamenti 2022/328 e 2022/355, sono state vietate le esportazioni verso Russia e Bielorussia di beni Dual Use, ossia di beni e tecnologie che possono avere un utilizzo sia in ambito civile che militare.

Il divieto imposto trova una deroga qualora l'esportazione ottemperi a un contratto concluso prima del 26 febbraio 2022 e avvenga in forza di un'autorizzazione richiesta all'Autorità competente (l'UAMA, per l'Italia) entro il 30 aprile.

Occorre, al riguardo, considerare che, con provvedimento del 7 marzo, l'UAMA ha comunicato di avere **sospeso** per un mese tutti i provvedimenti autorizzativi già rilasciati per l'esportazione verso Russia e Bielorussia, stante l'alto rischio di sviamento per i beni a duplice uso destinati a tali nazioni. All'esito di tale periodo, sarà valutata l'opportunità di ripristinare l'esecutività dei provvedimenti sospesi o di procedere a revocarli.

Una seconda deroga al divieto di esportazione di beni Dual Use è prevista qualora gli stessi siano destinati ad un uso non militare (scopi umanitari, usi medici e farmaceutici etc.) o a utenti finali **non militari**. Tale circostanza deve essere comprovata in sede di richiesta dell'autorizzazione all'export avanzata presso l'UAMA: a tal fine, è stata prevista una specifica modulistica prevista dall'allegato VIII al regolamento 2022/328, che modifica l'allegato IX del Regolamento (UE) 2021/821.

Misure restrittive sono state imposte, con il regolamento 2022/263, anche nei confronti dei territori di Donetsk e Luhansk, a seguito della sottrazione di tali aree al controllo del governo ucraino e all'occupazione da parte di **forze armate russe**.

Sono stati imposti, in particolare, salve specifiche deroghe, il divieto di **importazione** nell'Unione europea di merci originarie dei territori specificati e il divieto di esportazione di beni elencati nell'allegato II al regola-

mento – consistenti in beni e tecnologie adatti all'uso nei seguenti settori chiave: trasporti; telecomunicazioni; energia; esplorazione, prospezione e produzione di petrolio, gas e risorse minerarie – qualora siano destinati a persone fisiche o giuridiche, entità o organismi nei territori specificati, o all'utilizzo nei territori specificati.

Le nuove limitazioni imposte e le relative deroghe comportano specifici obblighi informativi/autorizzativi a carico degli operatori economici, nonché adempimenti di controllo da realizzarsi a cura dell'Autorità doganale.

Bancadati Taric integrata con le misure restrittive

Per permettere, dunque, il corretto svolgimento delle operazioni doganali consentite ed evitare quelle sottoposte a divieti, la Commissione europea ha provveduto a integrare nella **bancadati Taric** le misure restrittive, con la conseguente creazione di nuovi certificati che consentono all'operatore di autocertificare la situazione derogatoria nella quale si trova mediante l'indicazione, nella dichiarazione doganale, di specifici codici.

Di tale integrazione ha dato comunicazione l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, con nota 2 marzo 2022 n. [99410](#), fornendo le prime informazioni, suddivise per Paesi destinatari delle misure e corredate – in apposite tabelle – delle necessarie indicazioni applicative, relative ai **regolamenti emanati**.

L'Agenzia delle Dogane ha inoltre sottolineato come la mancata applicazione dei regolamenti (Ue) del Consiglio adottati ai sensi dell'art. 215 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, concernenti **misure restrittive** nei confronti di determinati Paesi terzi assoggettati ad embargo commerciale, è sanzionata dall'[art. 20](#) del DLgs. 15 dicembre 2017 n. 221, che prevede, per le diverse condotte, la reclusione da un minimo di un anno a un massimo di sei anni, la multa da un minimo di 15.000 euro a un massimo di 250.000 euro, oltre alla confisca dei beni che servirono a commettere il reato.

Azioni di responsabilità del curatore con cumulo dei benefici prescrizionali

Per il Tribunale di Roma, anche se l'azione sociale è prescritta è possibile avvalersi delle regole più vantaggiose per l'azione dei creditori sociali

/ Maurizio MEOLI

Il Tribunale di Roma, nella sentenza dell'[11 gennaio 2022](#), ha ribadito come, per effetto del fallimento di una società di capitali, le (diverse) fattispecie di responsabilità degli amministratori, di cui agli [artt. 2392 e 2394 c.c.](#), confluiscono in un'**unica azione**, dal carattere unitario ed inscindibile.

L'azione sociale di responsabilità, anche se esercitata dal curatore fallimentare, conserva natura **contrattuale**, in quanto trova la sua fonte nella violazione dei doveri imposti agli amministratori dalla legge o dall'atto costitutivo, ovvero nell'inadempimento dell'obbligo generale di vigilanza o di intervento preventivo e successivo.

L'azione spettante ai creditori sociali, invece, costituisce conseguenza dell'inosservanza degli obblighi inerenti alla **conservazione dell'integrità** del patrimonio sociale e presuppone l'assenza di un preesistente vincolo obbligatorio tra le parti ed un comportamento dell'amministratore funzionale ad una diminuzione del patrimonio sociale di entità tale da rendere lo stesso insufficiente ad assolvere alla sua funzione di garanzia generica (ex [art. 2740 c.c.](#)); con conseguente diritto del creditore sociale di ottenere, a titolo di risarcimento, l'equivalente della prestazione che la società non è più in grado di porre in essere.

I giudici romani, poi, sottolineano come, seppure la sola azione sociale di responsabilità **si prescriva** nel termine di cinque anni dalla cessazione dell'amministratore dalla carica, rimanendo la prescrizione sospesa finché questi ricopre il suo ufficio, ai sensi dell'[art. 2941 n. 7 c.c.](#), nel caso di esercizio cumulativo di detta azione con quella prevista dall'[art. 2394 c.c.](#), il curatore può beneficiare del più ampio termine prescrizionale consentitogli da quest'ultima azione, atteso il ricordato carattere di unitarietà ed inscindibilità della domanda proposta.

Si tratta di una soluzione già sostenuta dal Tribunale di Roma n. [1001/2018](#) alla luce della Cassazione n. [25977/2008](#). Essa, peraltro, da un lato, si pone **in contrasto** con quanto stabilito da altra giurisprudenza – secondo la quale le azioni di cui si discute, seppure connotate da una comune legittimazione, continuano ad avere presupposti diversi e ad essere soggette ad un diverso regime giuridico, non solo per quel che riguarda l'onere della prova, ma anche con riferimento ai termini di prescrizione ed alla loro decorrenza (cfr. Cass. [15955/2012](#) e Cass. n. [13765/2007](#), nonché Trib. Milano [17 dicembre 2019](#)) – dall'altro, probabilmente, non sarà più praticabile in esito all'entrata in vigore della riforma

ma della Crisi d'impresa che, ammettendo una separazione delle azioni in questione, ne presuppone la loro **autonomia** ([art. 255](#) del DLgs. 14/2019).

Si segnala, inoltre, come, in tale contesto interpretativo, stabilire se le domande proposte dal curatore possano essere apprezzate sotto entrambi i profili di responsabilità, o esclusivamente sotto uno di essi (per essersi, ad esempio, prescritta l'azione contrattuale), costituisce **tipico accertamento di fatto**.

Ad ogni modo, la decisione in commento del Tribunale di Roma ribadisce come il termine di prescrizione quinquennale dell'azione dei creditori sociali, di cui all'[art. 2949](#) comma 2 c.c., inizi a decorrere dal momento in cui si verifica l'**insufficienza** del patrimonio sociale; momento che non coincide necessariamente con il determinarsi dello stato di insolvenza, potendo essere anteriore o posteriore alla dichiarazione di fallimento.

Tuttavia, al fine di costituire il momento iniziale di decorrenza della prescrizione, l'insufficienza in questione – da intendersi come eccedenza delle passività sulle attività dell'impresa o insufficienza dell'attivo sociale a soddisfare i debiti della società – deve presentarsi come **oggettivamente conoscibile** dai relativi creditori. L'onere della prova della preesistenza dello stato di insufficienza patrimoniale della società rispetto al fallimento ricade sul soggetto che, convenuto in giudizio a seguito dell'esperimento dell'azione di responsabilità, eccepisca l'avvenuta prescrizione della stessa azione.

Quanto, infine, alla liquidazione del danno subito dalla società per effetto della illegittima continuazione dell'attività sociale, in seguito al verificarsi di una causa di scioglimento, anche il Tribunale di Roma fa leva sul criterio di quantificazione della **"differenza dei patrimoni netti"**, ovvero della differenza tra il patrimonio netto individuato nel momento in cui si verifica la causa di scioglimento e quello individuato nel momento della dichiarazione di fallimento.

Si reputa, così, rispettato il **nesso di causalità** tra il comportamento illegittimo e la produzione del danno, in quanto il dato iniziale risulta comprensivo anche delle perdite causate dai precedenti amministratori. Queste, in tal modo, non vengono poste a carico della gestione dell'amministratore in relazione al quale viene valutato il comportamento, addebitandogli solo l'aggravamento patrimoniale verificatosi tra il momento in cui si sarebbe verificata la causa di scioglimento della società ed il momento in cui questa sia stata accertata con il fallimento della società.

Definizione delle liti ammessa anche dopo l'udienza di Cassazione

La pubblicazione della sentenza senza rinvio blocca il condono

/ Gaetano CIANCIO e Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 1° marzo 2022 n. [6778](#), ha sancito che la definizione delle liti ex [art. 39](#) comma 12 del DL 98/2011, entrato in vigore il 6 luglio 2011, non è impedita dal fatto che, in precedenza, si sia ormai tenuta l'udienza di fronte alla Cassazione. Ciò in quanto l'ulteriore presupposto per la **definibilità della lite** consiste nel non essere intervenuto giudicato anteriormente al 6 luglio 2011 e la norma citata aveva comportato una sospensione *ex lege* dei processi a decorrere dalla sua entrata in vigore.

Tale principio, che va analizzato alla luce della specifica definizione delle liti che si deve applicare, è alquanto importante, specie se si considera che il problema era emerso anche in ragione della più **recente definizione** dell'[art. 6](#) del DL 119/2018.

Nel caso oggetto della sentenza n. 6778, in base alla disciplina vigente *ratione temporis* dell'[art. 39](#) comma 12 del DL 98/2011 (disciplina che nel tempo è stata oggetto di varie modifiche), erano definibili le liti pendenti al 1° maggio 2011.

Lo stesso [art. 39](#) comma 12 del DL 98/2011 aveva introdotto una **sospensione ex lege** di tutte le liti pendenti.

Ove, come successo nella specie, l'udienza di Cassazione si sia tenuta il 21 giugno 2011 (prima quindi del 6 luglio 2011, entrata in vigore del menzionato art. 39, successiva alla pendenza della lite cui lo stesso articolo faceva in origine riferimento) tale sospensione *ex lege* ha impedito che il successivo deposito della sentenza (avvenuto il 27 luglio 2011) fosse preclusivo della definizione, perché intervenuto dopo l'entrata in vigore della norma.

In un certo senso, è come se il giudicato derivante dal successivo **deposito della sentenza** di cassazione senza rinvio sia impedito ai soli fini della definizione.

Effettivamente, come rammentano i giudici, l'[art. 39](#)

comma 12 del DL 98/2011 è formulato diversamente rispetto all'[art. 16](#) della L. 289/2002, ove si consideravano pendenti le liti per le quali, alla data del 29 settembre 2002, non era intervenuto il **giudicato**.

Come anticipato, occorre prestare attenzione posto che ogni legge di condono ha le proprie specificità.

I problemi nascono siccome, una volta **discussa l'udienza**, il giudice non può più essere contattato.

Il più recente [art. 6](#) del DL 119/2018, infatti, non prevedeva una sospensione automatica dei processi, sospensione che, tuttavia, si verificava su domanda di parte.

Applicando il principio della Cassazione, se, all'entrata in vigore dell'[art. 6](#) del DL 119/2018, si fosse tenuta l'udienza di Cassazione senza che la sentenza fosse ancora stata depositata (con il deposito la sentenza acquista valore e, se si tratta di cassazione senza rinvio, **"nasce definitiva"** formandosi in automatico il giudicato salva la residuale impugnazione per revocazione ordinaria) il contribuente avrebbe potuto presentare istanza di sospensione per poter definire.

Solo il giudicato inibisce la definizione

In questo senso, peraltro, si era espressa la circ. Agenzia delle Entrate 1° aprile 2019 n. [6](#) § 7.1 e 8.

Ai fini prudenziali, in dottrina era stato specificato come il contribuente avesse potuto depositare celermamente, dopo l'istanza di sospensione del processo, anche la **domanda di definizione**.

Il principio di carattere generale, comune alle due normative "condonistiche", è comunque che, al fine di stabilire se sia o meno intervenuto giudicato, non ha **alcuna rilevanza** la data della sentenza, bensì quella della sua pubblicazione.