



Lunedì 29 novembre 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Clienti dei forfetari da verificare per la permanenza nel regime

/ Paola RIVETTI

Ai fini dell'adozione del regime forfetario di cui alla L. 190/2014, alcuni fraintendimenti si possono generare quando l'imprenditore o il professionista in regime agevolato emette fattura nei confronti di soggetti con cui intrattiene o ha [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO IAS

### Il pagamento di crediti tramite sistemi elettronici si rileva alla data di regolamento

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Nella riunione del 14 e 15 settembre 2021 l'IFRIC ha analizzato una richiesta di chiarimento in merito al trattamento contabile di un'operazione che prevede il regolamento di un credito tramite denaro [...]

PAGINA 11

## FISCO

### Alla cassa la seconda o unica rata degli acconti d'imposta

*I metodi di calcolo restano i consueti e possono essere variati tra prima e seconda rata e da un tributo all'altro*

/ Luca FORNERO

Tra gli adempimenti in scadenza domani, martedì **30 novembre 2021** occorre ricordare anche il versamento della seconda o unica rata degli acconti 2021 delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di alcune imposte sostitutive e addizionali dei citati tributi (quali la cedolare secca, l'imposta sostitutiva del regime forfetario ecc.).

Il termine interessa i soggetti IRPEF e i soggetti IRES con esercizio coincidente con l'anno solare (per i soggetti IRES "non solari", invece, il riferimento è all'undicesimo mese dell'esercizio).

A differenza dello scorso anno, non è stata prevista la possibilità di **differire** il versamento al ricorrere di specifici requisiti legati alla situazione emergenziale conseguente alla pandemia da COVID-19.

In vista dell'adempimento, occorre innanzitutto verificare la sussistenza dell'obbligo di versamento sulla base dei consueti importi indicati in dichiarazione: ad esempio, rigo

**RN34** pari o superiore a 52 euro, per il modello REDDITI 2021 PF (in assenza di obblighi di ricalcolo), e rigo **RN17** pari o superiore a 21 euro, per il modello REDDITI 2021 SC. Per il quadro completo, si rinvia alla circolare, servizio per il professionista, n. 10/2021.

Se tenuto al pagamento, il contribuente deve poi individuare la percentuale di computo applicabile, da quest'anno fissata, per tutte le imposte e a prescindere dal metodo di calcolo, al **100%**, atteso che:

- da un lato, anche l'acconto della cedolare secca è passato dal 95% al 100%, allineandosi a quello delle altre imposte;

- dall'altro, per il 2021 **non** è stata più **prevista** la possibilità di ridurre all'80% la misura degli acconti ove calcolati con il metodo previsionale (diversamente da quanto disposto nel 2020).

I criteri di calcolo restano i consueti, vale a dire:

- il metodo c.d. **storico**, ossia basandosi sull'imposta [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Responsabilità degli amministratori incerta con la sterilizzazione delle perdite

Il cessionario del superbonus risponde per indebita compensazione al 30%

Rivalutazione alberghiera per tutti i soggetti con codice ATECO 55

## FISCO

### L'esterometro continua a escludere i soggetti non stabiliti in Italia

/ Emanuele GRECO

Le modifiche alla disciplina del c.d. "esterometro", per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022, non riguardano i soggetti passivi **non residenti** in Italia e privi di [...]

## Clienti dei forfetari da verificare per la permanenza nel regime

Tale necessità si pone rispetto ad alcune condizioni di esclusione

/ Paola RIVETTI

Ai fini dell'adozione del regime forfetario di cui alla L. 190/2014, alcuni fraintendimenti si possono generare quando l'imprenditore o il professionista in regime agevolato emette fattura nei confronti di soggetti con cui intrattiene o ha intrattenuto rapporti. Tale situazione può **influire** sull'applicabilità del regime solo quando vengono integrate specifiche cause di esclusione.

Una prima causa che può essere interessata è quella connessa alla **partecipazione in srl** di cui all'[art. 1](#) comma 57 lett. d) della L. 190/2014 che si configura quando ricorrono, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- possesso, diretto o indiretto, di una partecipazione di controllo nella società;
- esercizio da parte della società di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal socio in regime agevolato.

La condizione della riconducibilità dell'attività della società a quella svolta dal socio in regime forfetario si configura – secondo l'interpretazione della circ. Agenzia delle Entrate n. [9/2019](#) – quando:

- le attività svolte dalla società e dalla persona fisica sono incluse in una **medesima sezione ATECO**, da valutarsi non in base ai dati formalmente dichiarati, ma considerando quelli attribuibili in base alle attività effettivamente esercitate;
- la persona fisica effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi tassati con imposta sostitutiva alla srl, direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dal reddito il relativo costo.

A quest'ultimo proposito è stato chiarito che non sono ritenute "attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili":

- "tutte le attività autonomamente esercitate dalla srl, condizione che sarà ritenuta sussistente, oltre che **in assenza** di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, anche – se del caso – nelle ipotesi in cui i costi dei predetti beni e servizi non fossero fiscalmente deducibili";
- "tutte le attività esercitate dalla società a responsabilità limitata avvalendosi anche di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, ma che siano classificabili in una sezione ATECO **diversa** da quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario" (circ. Agenzia delle Entrate n. [9/2019](#), § 2.3.2).

Per tale causa di esclusione, quindi, il solo elemento della fatturazione alla srl partecipata non influisce sull'applicabilità del regime dovendo essere verificata la sussistenza delle ulteriori condizioni indicate.

Restando in tema di partecipazioni societarie, nessun ostacolo al regime agevolato si profila, invece, nel caso in cui il forfetario intrattenga rapporti commerciali o professionali con la **società di persone** (o l'associazione professionale) della quale il medesimo era stato titolare di una quota di partecipazione. Ciò che risulta incompatibile con il regime agevolato è la titolarità di tale partecipazione contemporaneamente all'adozione del regime agevolato.

Ulteriore ipotesi cui prestare attenzione è quella in cui il forfetario fatturi nei confronti di attuali o precedenti **datori di lavoro**. La lett. d-bis) dell'[art. 1](#) comma 57 della L. 190/2014, infatti, contempla una causa ostativa operante se l'attività (per la quale si adotta il regime di favore) è esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

La prevalenza è intesa in senso assoluto per cui, per integrare la causa ostativa, i ricavi e i compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro, ovvero dei soggetti a essi riconducibili, devono in ogni caso superiori al **50%** di quelli totali.

In relazione alla nozione di datori di lavoro, la previsione interessa i percettori di redditi di lavoro dipendente e di alcune tipologie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui agli [artt. 49 e 50](#) del TUIR (circ. Agenzia delle Entrate 9/2019, § 2.3.2).

È stato inoltre chiarito che la causa ostativa si applica nei casi di **interruzione** del rapporto di lavoro (es. licenziamenti, dimissioni), mentre è esclusa in caso di pensionamento obbligatorio.

Nei casi di cessazione del rapporto, inoltre, la stessa deve essere verificata limitatamente ai **due periodi** d'imposta precedenti quello oggetto di valutazione. Si ipotizzi il soggetto che applica il regime agevolato dal 2022 e che ha cessato un rapporto di lavoro dipendente anteriormente al 1° gennaio 2020; in tal caso, la causa ostativa non sarebbe configurabile anche ove l'attività fosse svolta esclusivamente nei confronti del precedente datore di lavoro, essendo oramai trascorso il periodo di sorveglianza biennale previsto dalla disposizione.

# Alla cassa la seconda o unica rata degli acconti d'imposta

I metodi di calcolo restano i consueti e possono essere variati tra prima e seconda rata e da un tributo all'altro

/ Luca FORNERO

Tra gli adempimenti in scadenza domani, martedì **30 novembre 2021** occorre ricordare anche il versamento della seconda o unica rata degli acconti 2021 delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di alcune imposte sostitutive e addizionali dei citati tributi (quali la [cedolare secca](#), l'imposta sostitutiva del [regime forfetario](#) ecc.).

Il termine interessa i soggetti IRPEF e i soggetti IRES con esercizio coincidente con l'anno solare (per i soggetti IRES "non solari", invece, il riferimento è all'undicesimo mese dell'esercizio).

A differenza dello scorso anno, non è stata prevista la possibilità di **differire** il versamento al ricorrere di specifici requisiti legati alla situazione emergenziale conseguente alla pandemia da COVID-19.

In vista dell'adempimento, occorre innanzitutto verificare la sussistenza dell'obbligo di versamento sulla base dei consueti importi indicati in dichiarazione: ad esempio, rigo **RN34** pari o superiore a 52 euro, per il modello REDDITI 2021 PF (in assenza di obblighi di ricalcolo), e rigo **RN17** pari o superiore a 21 euro, per il modello REDDITI 2021 SC. Per il quadro completo, si rinvia alla circolare, servizio per il professionista, n. [10/2021](#).

Se tenuto al pagamento, il contribuente deve poi individuare la percentuale di computo applicabile, da quest'anno fissata, per tutte le imposte e a prescindere dal metodo di calcolo, al **100%**, atteso che:

- da un lato, anche l'acconto della cedolare secca è passato dal 95% al 100%, allineandosi a quello delle altre imposte;
- dall'altro, per il 2021 **non** è stata più **prevista** la possibilità di ridurre all'80% la misura degli acconti ove calcolati con il metodo previsionale (diversamente da quanto disposto nel 2020).

I criteri di calcolo restano i consueti, vale a dire:

- il metodo c.d. **storico**, ossia basandosi sull'imposta dovuta per l'anno precedente (al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute subite), risultante dal modello REDDITI 2021;
- il metodo c.d. **previsionale**, ossia facendo riferimento

all'imposta che si presume dovuta per il periodo d'imposta in corso e che sarà liquidata nel modello REDDITI 2022, sempre al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute subite.

Come ricordato, da ultimo, dalla circ. Assonime n. 20/2021 (§ 3.2), è possibile adottare **differenti metodologie** di determinazione dell'acconto per i vari tributi (es. IRPEF/IRES, da un lato, e IRAP, dall'altro). Così, ad esempio, è possibile scegliere il metodo storico per l'IRPEF/IRES e quello previsionale per l'IRAP (o viceversa).

Ugualmente, il metodo storico e quello previsionale possono essere adoperati in maniera non uniforme, nel senso che, per esempio:

- in sede di versamento della prima rata, può essere adottato il metodo c.d. "storico";
- in sede di versamento della seconda rata, può essere adottato il metodo c.d. "previsionale".

Naturalmente, in questo caso, occorre che i versamenti in acconto risultino **congrui** rispetto ad almeno uno dei suddetti criteri (storico o previsionale).

## Attenzione agli obblighi di ricalcolo

Se adotta il metodo storico, il contribuente deve verificare che non sussistano **obblighi di ricalcolo** delle imposte relative al 2020, sulle quali commisurare gli acconti dovuti per il 2021, stabiliti da specifiche disposizioni di legge.

In particolare, ai soli fini del calcolo degli acconti, l'IRPEF/IRES 2020 va rideterminata se nello stesso 2020 sono state applicate le seguenti disposizioni:

- deduzione forfetaria dal reddito d'impresa per i [distributori di carburante](#) (ex [art. 34](#) della L. 183/2011);
- esclusione da imposizione delle liberalità ricevute da imprese sottoposte a procedure di crisi (ex [art. 14](#) del DL 18/2016);
- regime fiscale agevolato per il **noleggio occasionale** di imbarcazioni da diporto ([art. 49-bis](#) comma 5 del DLgs. 171/2005).

## L'esterometro continua a escludere i soggetti non stabiliti in Italia

Nonostante le modifiche dal 2022 si ritiene confermata l'esclusione per identificazione diretta o rappresentante fiscale

/ Emanuele GRECO

Le modifiche alla disciplina del c.d. "esterometro", per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022, non riguardano i soggetti passivi **non residenti** in Italia e privi di [stabile organizzazione](#) nel territorio dello Stato.

In termini generali, l'adempimento attiene alle sole operazioni nei confronti di soggetti non stabiliti ai fini IVA in Italia, come dispone l'[art. 1](#) comma 3-*bis* del DLgs. 127/2015.

A prescindere dalle nuove modalità operative (via Sistema di Interscambio) e dai nuovi termini previsti per la comunicazione, non rientra negli obblighi in esame una cessione o prestazione, nei confronti di un soggetto non stabilito, realizzata da un soggetto passivo che **a sua volta** non è stabilito nel territorio dello Stato.

È da ritenersi ancora valida la prassi amministrativa che esonera dalla trasmissione dei dati i soggetti passivi non residenti e non stabiliti in Italia, muniti di **identificazione diretta** ai fini IVA in Italia o che abbiano ivi nominato un [rappresentante fiscale](#) (risposte a interpello Agenzia delle Entrate n. [67/2019](#) e n. [104/2019](#)).

Pertanto, le operazioni effettuate dai soggetti non stabiliti in Italia (così come quelle effettuate nei loro confronti) continuerebbero, anche dopo il 31 gennaio 2021, a non dover essere documentate nemmeno mediante [fattura elettronica](#) via Sistema di Interscambio.

La proposta presentata dalla Commissione europea per il rinnovo allo Stato italiano della misura di deroga alla direttiva [2006/112/Ce](#), riguardo agli **obblighi di fatturazione elettronica** dal 1° gennaio 2021, non contempla l'inclusione dei soggetti non stabiliti (decisione n. [357/2021](#)), diversamente da quanto prospettato per i soggetti in regime di franchigia ossia in regime forfetario (si veda "[Fatturazione elettronica verso la prorga con inclusione dei forfetari](#)" del 22 novembre 2021).

A questo riguardo, vi sarebbe poi da comprendere se per i soggetti "forfetari" o in regime "di vantaggio" permanga comunque l'esclusione dagli obblighi connessi all'invio dei dati del c.d. "esterometro" (circ. Agenzia delle Entrate n. [14/2019](#)) o se, viceversa, anche tale esonero decada con la prefigurata introduzione degli obblighi di fatturazione elettronica.

Un ulteriore aspetto di interesse attinente le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022 con controparti non stabilite in Italia concerne il caso in cui il soggetto cessionario o committente sia in possesso della **qualifica** di esportatore abituale.

La prassi amministrativa ha, a più riprese, confermato che possono assumere l'anzidetta qualifica, previa maturazione del plafond, anche i soggetti passivi identificati in Italia direttamente o mediante nomina di un rappresentante fiscale (*cfr.* R.M. n. [102/99](#), ris. Agenzia delle Entrate n. [80/2011](#), risposte a interpello n. [148/2021](#) e n. [260/2021](#)).

### Dubbi per le operazioni verso esportatori abituali

Il provv. Agenzia delle Entrate 28 ottobre 2021 n. [293390](#), nell'ottica del **contrasto** alle frodi IVA, ha previsto specifici controlli in capo agli esportatori abituali e specifiche modalità di emissione della fattura elettronica via Sistema di Interscambio.

Qualora l'esportatore abituale sia un soggetto non stabilito in Italia risulterebbe quindi di difficile applicazione la nuova disciplina (e le relative conseguenze relative allo scarto della lettera di intento), a meno che si intendano implicitamente sottoposte all'obbligo di fatturazione elettronica **tutte** le operazioni nei confronti di [esportatori abituali](#).

Sarebbe forse opportuna una conferma ufficiale in merito al mantenimento dell'esonero dalla fattura elettronica laddove siano coinvolti esportatori abituali non stabiliti ai fini IVA in Italia e, in tal caso, se la comunicazione dei dati al Sistema di Interscambio ai sensi dell'[art. 1](#) comma 3-*bis* del DLgs. 127/2015 debba comunque riportare le medesime **specificazioni** stabilite dal provv. [293390/2021](#), vale a dire essenzialmente:

- la dicitura "Intento";
- il numero protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento;
- la data della ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle Entrate e contenente il protocollo della lettera d'intento.

# Responsabilità degli amministratori incerta con la sterilizzazione delle perdite

Per individuare le condotte per circoscriverla, alcuni spunti emergono dalla composizione negoziata

/ Marco PEZZETTA

L'art. 6 del DL 23/2020 ha introdotto la c.d. **sterilizzazione** delle perdite relative all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020; esso, dopo la sostituzione ad opera dell'[art. 1](#) comma 266 della L. 178/2020, al comma 1 recita: "Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli [articoli 2446](#), secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli [articoli 2484](#), primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile".

I profili applicativi della disposizione sono stati oggetto di diverse **interpretazioni** da parte della dottrina (per un'analisi di dettaglio si veda l'apposita [Scheda di Aggiornamento](#)) che si è soffermata, tra l'altro, sulle relazioni fra la citata sterilizzazione e i profili di responsabilità degli amministratori ex [art. 2486](#) comma 1 c.c.: "Al verificarsi di una causa di scioglimento e fino al momento della consegna di cui all'articolo 2487-bis, gli amministratori conservano il potere di gestire la società, ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale".

È evidente, infatti, il rischio a cui gli amministratori di una società di capitali sarebbero esposti nel caso in cui, in ragione della sterilizzazione delle perdite 2020, il capitale fosse inferiore al minimo legale e l'assemblea avesse rinviato di un quinquennio l'adozione dei provvedimenti di ricapitalizzazione, trasformazione o liquidazione. A mente dei commi 2 e 3 dello stesso articolo, in assenza di una espressa esimente per il caso in esame, gli amministratori sarebbero **illimitatamente** e solidalmente responsabili per le obbligazioni assunte *medio tempore* dalla società per qualsiasi atto di gestione non finalizzato alla conservazione del patrimonio (astrattamente, tutte le nuove operazioni), con le note conseguenze anche in tema di quantificazione del danno. Siffatta conseguenza parrebbe contraria alla *ratio* del legislatore, almeno in base alla relazione illustrativa del succitato decreto legge. Il punto, a quanto consta, non è stato ancora oggetto di prese di posizioni giurisprudenziali.

Posto ciò, per individuare possibili condotte capaci di circoscrivere le responsabilità degli esponenti aziendali in tale caso, alcuni interessanti spunti emergono dalla composizione negoziata ex DL [118/2021](#), nonché dalle connessioni fra questa e la norma dell'[art. 2086](#) c.c. che impone l'adozione di **adeguati assetti** organizzativi e amministrativi alle società.

Il decreto dirigenziale di applicazione della composi-

zione negoziata, infatti, contiene una **check list** per la redazione dei piani industriali che presta particolare attenzione ad alcuni elementi che descrivono l'adeguatezza dell'assetto amministrativo. Alle società, in sintesi, è chiesto inoltre di possedere un sistema di monitoraggio continuativo dell'andamento aziendale nonché di stimare l'andamento gestionale prospettico mediante indicatori chiave gestionali che consentano valutazioni rapide in continuo.

Il rilievo di queste indicazioni è pregnante nell'ambito della disciplina della composizione negoziata in quanto una delle condizioni per potervi accedere è che sussista la **prospettiva** di continuità aziendale. Ciò non solo quando l'impresa si trovi nella c.d. twilight-zone, ma anche ove la crisi sia conclamata e, addirittura, quando essa sia già insolvente, tanto che possono accedere alla composizione negoziata anche le imprese che manifestino una insolvenza reversibile (concetto che pare scompaginare i canoni fino ad ora impiegati, per i quali proprio l'irreversibilità è capace di trasformare la crisi in insolvenza).

Sembra quindi emergere un disegno che potrebbe condurre a identificare un canone di interpretazione della responsabilità degli **amministratori** ex [art. 2486](#) c.c., in particolare nei casi in cui le società abbiano sterilizzato perdite 2020 di entità significativa ai fini degli [artt. 2447](#) e [2482-ter](#) c.c. A questi amministratori, infatti, sembra essere richiesta una particolare attenzione e tempestività nel misurare le prospettive di continuità della loro impresa, così da poter anche valutare, tempo per tempo, le strade tecniche da adottare per risolvere la crisi (prima delle quali, in ordine di tempo, la composizione negoziata).

Se è vero, infatti, che solo le imprese in continuità possono accedere alla composizione negoziata e che invece **non** rappresenta un ostacolo la circostanza di avere un **patrimonio netto negativo** da sterilizzazione perdite, forse uno dei canoni ermeneutici della responsabilità ex [art. 2486](#) c.c. deriva dalle risultanze dell'analisi prospettica. In tal senso, quindi, il permanere di una prospettiva di going concern potrebbe giustificare l'abbandono del criterio gestionale della conservazione del patrimonio anche in deficit patrimoniale, mentre il suo graduale venir meno imporrebbe un cambio di prospettiva, che porti a valorizzare come prevalente la tutela degli interessi dei creditori. Così, infatti, dispone l'[art. 9](#) comma 1 del DL 118/2021 per il caso in cui, nel corso delle trattative della composizione negoziata, la prospettiva di continuità divenga meno ragionevole, al punto da generare una vera e propria insolvenza.

## Il cessionario del superbonus risponde per indebita compensazione al 30%

Il credito inesistente può configurarsi ma in casi residuali

/ Alfio CISSELLO

In tema di **superbonus 110%**, il cessionario del credito, sia in caso di sconto in fattura che di cessione vera e propria del credito, risponde, fermo restando il concorso nella violazione e ferma restando la solidarietà, per le sole violazioni inerenti alla compensazione, non per ogni profilo riguardante la **non spettanza** della detrazione.

Ad esempio, potrà essere sanzionato se non sono presenti i requisiti formali per compensare o i limiti specifici per questa forma di compensazione ("Il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata **utilizzata la detrazione**. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso").

Non è immediatamente inquadrabile la sanzione che a questi può essere irrogata in seguito alla compensazione indebita.

Da un lato, l'[art. 121](#) comma 4 del DL 34/2020 prevede che, ai fini dei termini per il recupero del credito **indebitamente compensato**, operi l'[art. 27](#) commi da 16 a 20 del DL 185/2008.

Dall'altro, ai fini sanzionatori il successivo comma 5 fa generico riferimento alla sanzione dell'[art. 13](#) del DLgs. 471/97, norma che prevede tre sanzioni: l'omesso/tardivo versamento, l'indebita compensazione di **crediti non spettanti** e l'indebita compensazione di crediti inesistenti.

Il richiamo all'[art. 27](#) del DL 185/2008 non può che riguardare il termine di otto anni ai fini del recupero del credito e la possibilità che, pure in costanza di ricorso, tutti gli importi (altresì a titolo di sanzione) siano esatti per la totalità.

Per forza di cose, non si può ritenere operante il rinvio

al comma 18, semplicemente in quanto abrogato dal DLgs. 24 settembre 2015 n. [158](#). Tale comma riguardava le sanzioni per la compensazione del **credito inesistente**.

Dal punto di vista sanzionatorio, anche in ragione del principio di tassatività, non possono che operare le sanzioni per l'indebita compensazione ex [art. 13](#) commi 4 e 5 del DLgs. 471/97.

Considerato che il cessionario non può rispondere per violazioni inerenti alla spettanza della detrazione, di norma si tratterà di indebita compensazione di credito non spettante sanzionato nella misura del 30% (il caso classico può essere l'errata ripartizione annuale **delle quote da compensare**, sempre che in detta ipotesi la compensazione non sia bloccata in un momento anteriore).

### Permane la dicotomia tra credito non spettante e inesistente

Non, di conseguenza, di credito inesistente compensato (sanzionato nella misura dal 100% al 200%), salvo ipotesi particolari come ad esempio la compensazione di un **importo superiore alla detrazione** oggetto di cessione.

Sarebbe errato affermare che, stante l'espresso rinvio all'[art. 27](#) commi da 16 a 20 del DL 185 del 2008, operi la sola sanzione per le compensazioni inesistenti.

In primo luogo poiché come detto il comma 18 è stato abrogato; in secondo luogo poiché sarebbe sproporzionato oltre che illegittimo sanzionare alla stregua di compensazioni di crediti inesistenti compensazioni che in realtà concernono crediti solamente non spettanti, ma **comunque esistenti**.



## Rivalutazione alberghiera per tutti i soggetti con codice ATECO 55

Restano, però, alcune incertezze per le società che svolgono un'attività in via secondaria

/ Gianluca ODETTO

La [bozza](#) di circolare rilasciata dall'Agenzia delle Entrate il 23 novembre 2021 contiene per la prima volta un'analisi dettagliata della rivalutazione gratuita per le imprese dei settori alberghiero e termale, disciplinata dall'[art. 6-bis](#) del DL 23/2020.

Vengono in parte confermate le precedenti interpretazioni in tema di **affitto di azienda**, ma in più punti non vengono sciolti i dubbi che si sono invece presentati per molte operazioni (naturalmente già effettuate).

Il tema centrale è rappresentato dall'individuazione dei **"soggetti operanti"** nei settori in esame. La questione è affrontata nella parte dell'analisi dedicata ai soggetti che svolgono tali attività in modo non prevalente, ma sotto questo profilo le conclusioni dovrebbero assumere valenza generale: l'Agenzia afferma, infatti, che si considerano operanti nei settori alberghiero e termale i soggetti che svolgono effettivamente attività ricomprese nei codici ATECO della **divisione 55** (per l'attività alberghiera) e nel **codice 96.04.20** (per quella termale), pur se in modo non prevalente; a queste imprese si aggiungono quelle che, pur con codice ATECO diverso, svolgono le medesime attività in forza di autorizzazioni amministrative *ad hoc*.

Il riferimento ai codici della divisione 55 porta, quale conseguenza, l'estensione della rivalutazione gratuita a villaggi turistici, aree di campeggio, aree attrezzate per camper e roulotte, ecc., le cui attività sono ricomprese nei diversi codici delle sotto-divisioni 55.2 e 55.3. La circolare non risulta del tutto chiara per i soggetti che svolgono **più attività** (situazione molto frequente nel settore). Nel § 1.2 della Parte II si evidenzia che, se una società svolge un'attività non alberghiera (commercio all'ingrosso) in via prevalente e un'attività alberghiera quale attività secondaria, occorre verificare due requisiti:

- uno **soggettivo** (lo svolgimento dell'attività alberghiera), nel caso concreto soddisfatto in virtù della presenza di un codice ATECO ricompreso nella divisione 55, pur se non si tratta dell'attività prevalente;
- uno **oggettivo** (la presenza di beni utilizzati per lo svolgimento dell'attività alberghiera, i quali dovrebbero essere gli unici rivalutabili).

Questa linea interpretativa va, in realtà, al di là della norma stessa, la quale non pone un vincolo di natura oggettiva ai beni rivalutabili, se non quello generale dell'iscrizione tra le immobilizzazioni: prendendo alla lettera la norma, infatti, l'impresa alberghiera potrebbe rivalutare anche i beni non utilizzati per l'attività al-

berghiera (così come, all'estremo, anche i beni non utilizzati).

Dalla lettura della circolare pare però intendersi che il principio sopra evidenziato sia limitato alle casistiche in cui l'attività alberghiera è sì svolta, ma **non in via prevalente** (ad esempio, un grande ristorante con alcune camere, gestite con contabilità separata): in tal caso, l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate sarebbe quello di consentire la rivalutazione dei soli beni dedicati all'attività alberghiera (o, come afferma la circolare, della sola quota parte del valore dei beni a uso promiscuo, determinata con criteri oggettivi, attribuibile all'attività alberghiera).

### Attribuzione dei beni alle attività con criteri oggettivi

Resta da capire, però, se questo principio possa valere in senso inverso, poiché in caso affermativo potrebbero esservi **penalizzazioni**. Prendendo ad esempio la situazione, molto frequente, dell'impresa con attività prevalente alberghiera e attività secondaria di ristorazione, assumendo gli stessi principi sopra esposti si considererebbe preclusa la rivalutazione gratuita del locale ristorante e dei beni dell'attivo a esso dedicati, o in senso lato della quota parte del valore dell'immobile e delle altre immobilizzazioni imputabili all'attività di ristorazione.

La conclusione dell'Agenzia delle Entrate per cui la società che svolge attività alberghiera in via secondaria può rivalutare i soli immobili (*rectius*, i soli beni) dedicati a questa attività dovrebbe quindi risultare riservata a questa situazione.

Nella più comune situazione in cui l'attività **prevalente** sia quella alberghiera potrebbe, invece, assumersi una linea interpretativa per cui **tutti i beni** (quindi, anche quelli riferibili al ristorante o alla pizzeria) sono rivalutabili in modo gratuito, con una sorta di effetto di trascinamento dell'attività principale su quelle secondarie esercitate, le quali possono infatti dirsi asservite a quella alberghiera. In questa situazione, in altre parole, varrebbe il solo requisito soggettivo, legato all'esercizio dell'attività alberghiera.

Resta il problema che quest'ultima conclusione non è esplicitata nella bozza di circolare, pur se la situazione dell'attività alberghiera prevalente è di certo più frequente rispetto a quella dell'attività alberghiera secondaria. Un **integrazione** alla circolare su questo specifico punto risulterebbe conseguentemente doverosa.

## La crisi COVID può escludere il dolo degli omessi versamenti

Rileva che la condotta sia stata tenuta in circostanze eccezionali tali da rendere soggettivamente inesigibile il comportamento lecito

/ Maria Francesca ARTUSI

Ha avuto molta **risonanza mediatica** una decisione del Tribunale di Milano che ha assolto un'imprenditrice dal reato di omesso versamento delle ritenute in forza dell'acclarata crisi del settore orafa a cui si è aggiunta l'emergenza COVID-19. Si tratta della pronuncia n. [6254](#) depositata lo scorso 11 giugno che ha riconosciuto la mancanza dell'elemento soggettivo richiesto dall'[art. 10-bis](#) del DLgs. 74/2000 (omesso versamento di ritenute dovute o certificate) "essendo stata offerta adeguata prova della crisi di liquidità che ha coinvolto la società ed ha determinato l'inesigibilità dell'adempimento fiscale".

La società in questione si occupava di produzione industriale di cubi zirconia, di trading di materiale per la gioielleria (acquistava gemme preziose dai mercati di riferimento per distribuirle in Italia) e possedeva una produzione di gioielleria a marchio proprio. La contrazione del mercato, la riduzione delle linee di credito bancarie e la conseguente riduzione della **liquidità** avevano portato, tra le altre conseguenze, la contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'omissione dei versamenti delle ritenute d'imposta per l'anno 2015 a cui era seguita un'istanza di rateizzazione accolta dalla medesima Agenzia.

Con l'acuirsi della crisi economica dovuta all'emergenza sanitaria in corso, erano state, tuttavia, versate solo 6 rate delle 72 previste. La sentenza in esame appare di interesse in quanto afferma che la condotta di **omesso versamento** delle imposte da parte dell'imputato, se pur volontariamente tenuta, è stata "imposta" al soggetto dalle circostanze che aveva dovute fronteggiare; tali circostanze hanno inciso sulla colpevolezza dell'imputato che si ritiene insussistente stante la inesigibilità della condotta doverosa omessa.

In proposito viene richiamata quella giurisprudenza secondo cui è possibile invocare la **assoluta impossibilità** di adempiere a condizione che venga accertata la non imputabilità all'imprenditore o all'amministratore della crisi economica. Inoltre l'imputato deve dimostrare che le difficoltà finanziarie non potevano essere fronteggiate con idonee misure da valutarsi in concreto anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale (cfr. Cass. n. [5467/2014](#) e Cass. n. [20266/2014](#)).

Nel caso di specie si ritiene provato che la contrazione del fatturato e la **crisi finanziaria** siano state "determinate da fattori esogeni e assolutamente estranei alle scelte imprenditoriali". In verità, il mercato in cui operava l'impresa era stato travolto da una crisi causata dalla concorrenza dei mercati esteri, dallo sviluppo della tecnologia e dal crollo del mercato russo, principale acquirente dei gioielli.

### Valorizzati alcuni rilevanti indicatori del finalismo della condotta

Quanto alle misure esperibili per fare fronte ad una crisi finanziaria viene sottolineato che, nel caso concreto, le banche avevano già notevolmente ridotto, tra il 2012 e il 2015, i fidi bancari sicché viene dedotta l'**indisponibilità** delle stesse a concedere ulteriori linee di credito alla società. Vengono, così, valorizzati alcuni rilevanti indicatori del finalismo della condotta che ha portato all'adempimento degli obblighi tributari.

Il rappresentante legale, infatti, oltre ad aver messo in cassa integrazione e poi licenziato i dipendenti, oltre ad aver rinunciato al suo stipendio e ad aver immesso nella società risorse proprie, aveva presentato all'Agenzia delle Entrate un piano di ammortamento relativo all'anno di imposta in contestazione, pagando le rate concordate in modo regolare e preciso fino al gennaio del 2020. Successivamente il pagamento delle rate era diventato insostenibile a causa dell'**emergenza sanitaria** entrata nel vivo a far data dalla fine del febbraio del 2020, ma lo stesso aveva confermato il suo intento presentando un ulteriore piano di rateizzazione post COVID il 27 maggio 2021.

In altre parole, erano state poste in essere una serie di attività volte a **risanare** la situazione finanziaria della società in vista anche dell'adempimento degli oneri fiscali. Essendo questo il quadro generale in cui è stato omesso il versamento delle ritenute di imposta, il Tribunale di Milano opta per una sentenza di assoluzione: l'imputato non viene trovato rimproverabile "in quanto la condotta è stata tenuta in circostanze anormali ed eccezionali tali da rendere soggettivamente inesigibile il comportamento lecito".



## Niente plusvalenza per le aree a “verde pubblico” se inedificabili dal privato

Secondo la Cassazione la cessione genera plusvalenze imponibili quando l'edificazione può essere affidata a terzi

/ Arianna ZENI

La cessione di **terreni vincolati** a scopi pubblici non genera plusvalenza, in quanto viene esclusa l'edificabilità, se al privato è preclusa qualsiasi forma di trasformazione del suolo.

Lo ha affermato la Corte di Cassazione, con l'ordinanza dell'8 novembre 2021 n. [32491](#), nella quale è tornata ad occuparsi della corretta qualificazione delle aree destinate a “**verde pubblico**” dal piano regolatore generale del Comune ed, in particolare, sulla controversa questione della tassabilità delle plusvalenze afferenti il trasferimento oneroso delle aree destinate a finalità pubblica.

Il caso affrontato dalla Corte riguarda la problematica relativa alle cessioni delle **aree F**, destinate ad un'utilizzazione edificatoria di interesse pubblico e, quindi, se possano o meno dare origine all'emersione di redditi tassabili ai sensi dell'[art. 67](#) comma 1 lett. b) del TUIR. In base alla citata lett. b), infatti, rientrano tra i **redditi diversi**, se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente, “in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione”.

Per capire quali sono i terreni “suscettibili di utilizzazione edificatoria”, con la norma di interpretazione autentica contenuta nell'[art. 36](#) comma 2 del DL 4 luglio 2006 n. 223 un'area è definita come **fabbricabile** “se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento ur-

banistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”.

In tema di IRPEF, ai fini dell'imponibilità delle plusvalenze ai sensi della lett. b) dell'art. 67 comma 1 del TUIR, la Suprema Corte **esclude l'edificabilità** con riguardo ai terreni vincolati a scopi pubblici che comportino l'edificazione esclusivamente da parte di un soggetto ben determinato legittimato ad acquisire l'area attraverso l'esproprio, essendo preclusa in tal caso al privato qualsiasi forma di trasformazione del suolo.

---

### Con affidamento a terzi l'area esprime una limitata vocazione edificatoria

---

Di contro, la cessione di detto terreno genererebbe plusvalenze imponibili quando l'**edificazione** può essere affidata a terzi (soggetti privati o enti diversi dall'Amministrazione) “in quanto in quest'ipotesi l'area esprime una pur limitata vocazione edificatoria” (Cass. 8 novembre 2021 n. 32491. *Cfr.* anche Cass. 28 aprile 2021 n. [11163](#)).

Ai fini della determinazione dell'indennità di esproprio, sempre secondo i giudici di legittimità, la destinazione di un'area a parco urbano nell'ambito della pianificazione urbanistica comunale ne determina il carattere della **non edificabilità**, anche quando la destinazione prevista sia realizzabile ad iniziativa privata o promiscua pubblico-privata (Cass. 21 giugno 2016 n. [12818](#)).

## Dimissioni dell'amministratore da comunicare al presidente del Collegio sindacale

L'omessa comunicazione scritta può essere "sanata" dall'acquisizione della effettiva conoscenza

/ Maurizio MEOLI

Le dimissioni di un consigliere di amministrazione di spa hanno effetto solo se comunicate per iscritto sia al CdA che al **presidente** del Collegio sindacale ex [art. 2385](#) comma 1 primo periodo c.c. Diversamente, la fattispecie non può dirsi perfezionata, salvo che non si acquisisca la piena prova della effettiva conoscenza da parte del destinatario cui la comunicazione non sia stata formalmente inviata. Ad affermarlo è il Tribunale di Milano nel provvedimento del [23 febbraio 2021](#).

Nel caso di specie, esemplificato ai fini del presente commento, in una spa con un CdA composto da 5 membri, il consigliere Tizio comunicava le proprie dimissioni ai soli amministratori nel gennaio del 2019. Nel successivo mese di giugno rassegnava le proprie dimissioni anche Caio (altro componente del CdA). L'assemblea tenutasi nel mese di luglio, infine, alla presenza del Collegio sindacale, prendeva atto delle dimissioni di Tizio e registrava anche quelle di Sempronio (altro consigliere). La richiesta di iscrizione nel Registro delle imprese di tutte queste cessazioni veniva rigettata dal momento che le dimissioni di Tizio dovevano ritenersi formalmente perfezionate solo con l'acquisizione della conoscenza da parte del presidente del Collegio sindacale, durante l'assemblea tenutasi nel mese di luglio. Per cui, essendo intervenute nel corso della medesima (e, quindi, contestualmente) anche le dimissioni di Sempronio, doveva registrarsi il **venir meno della maggioranza** degli amministratori (3 su 5), con conseguente applicazione del regime di *prorogatio* di cui all'art. 2385 comma 1 secondo periodo c.c.

Contro tale provvedimento ricorreva Tizio ritenendo le proprie dimissioni **già perfezionate** nel gennaio 2019, quando l'intero CdA, al quale la comunicazione era stata inviata, era ancora in carica, non potendo attribuirsi alla (omessa) comunicazione al presidente del Collegio sindacale valenza costitutiva. In ogni caso, poi, l'effettiva conoscenza *ante* assemblea da parte di quest'ultimo avrebbe potuto trarsi da un passaggio del verbale dell'assemblea del luglio 2019, cui presenziava anche il presidente dell'organo di controllo, nel quale si rappresentava una indifferibile esigenza di nominare il nuovo organo amministrativo stante le dimissioni "già presentate" dal ricorrente.

Il Tribunale di Milano rigetta il ricorso di Tizio.

La comunicazione delle dimissioni al presidente del Collegio sindacale costituisce, infatti, al pari di quella al CdA (per la quale dovrebbe essere sufficiente l'invio al solo presidente e non a ciascun amministratore, a meno che a rinunciare non sia proprio quest'ultimo),

**condizione necessaria** per il perfezionamento della cessazione del rapporto di amministrazione.

La correttezza di tale assunto emerge non solo dal dato letterale dell'art. 2385 comma 1 primo periodo c.c., ma anche da una adeguata considerazione della *ratio legis*, dal momento che le due comunicazioni assolvono a funzioni diverse. Quella rivolta al CdA presenta **rilievo endosocietario**, essendo tesa a consentire all'organo gestorio la cooptazione dei soggetti destinati a sostituire gli amministratori dimissionari ([art. 2386](#) comma 1 c.c.) o la convocazione dell'assemblea perché provveda alla loro sostituzione (art. 2386 comma 2 c.c.). Quella destinata al presidente del Collegio sindacale, invece, ha valenza esterna, essendo funzionale a consentirgli l'adempimento degli obblighi pubblicitari. Ne consegue che quest'ultima comunicazione presenta un'importanza quanto meno equivalente alla prima e che entrambe sono essenziali per l'integrazione della fattispecie "dimissioni".

Peraltro, prosegue la decisione in commento, la fattispecie **parzialmente perfezionata** potrebbe completarsi ("assumere compiutezza") quando il soggetto destinatario della comunicazione omessa ne acquisisca comunque effettiva conoscenza; ciò in applicazione di un principio di effettività, già presente nel nostro ordinamento, e collegato al raggiungimento dello scopo dell'atto (*cfr.* [l'art. 156](#) comma 3 c.c., ai sensi del quale la nullità di un atto del processo non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato). È necessario, tuttavia, che di tale effettiva conoscenza sia acquisita la piena prova (*cfr.* Cass. n. [20055/2008](#)).

Nel caso di specie, i giudici milanesi ritengono provata l'effettiva conoscenza delle dimissioni di Tizio da parte del presidente del Collegio sindacale, stante la **partecipazione** di questo all'assemblea dei soci che aveva preso atto (anche) delle sue dimissioni, conferendo delega per l'iscrizione nel Registro delle imprese dalla cessazione del rapporto.

Rispetto a tale prova nessun rilievo anticipatorio presenta il riferimento nel verbale assembleare alle dimissioni "già presentate". Circostanza che non prova affatto una preventiva conoscenza da parte del presidente del Collegio sindacale, ma, semmai, un preventivo invio delle dimissioni al CdA.

Di conseguenza, le dimissioni di Tizio e Sempronio, perfezionate contestualmente nell'assemblea del luglio 2019, e facendo venire meno la maggioranza del CdA, innescavano il regime di *prorogatio* di cui all'[art. 2385](#) comma 1 secondo periodo c.c.

# Il pagamento di crediti tramite sistemi elettronici si rileva alla data di regolamento

Non è possibile eliminare il credito alla data di inizio del trasferimento di denaro

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Nella riunione del 14 e 15 settembre 2021 l'IFRIC ha analizzato una richiesta di chiarimento in merito al trattamento contabile di un'operazione che prevede il regolamento di un credito tramite denaro contante ricevuto con un sistema di **trasferimento elettronico**.

Nel caso in esame:

- il sistema di trasferimento elettronico ha un **processo** di regolamento **automatizzato** per il quale i trasferimenti di contanti vengono regolati (depositati sul conto bancario del destinatario) due giorni lavorativi dopo essere stati disposti dall'ordinante;

- un'entità ha un credito commerciale con un cliente. Alla data di riferimento del bilancio dell'entità, il cliente ha avviato un trasferimento di denaro tramite il sistema di trasferimento elettronico per estinguere il proprio debito. L'entità riceve il denaro sul proprio conto bancario due giorni dopo la data di riferimento.

Viene chiesto se l'entità può eliminare contabilmente dal bilancio il **credito commerciale** e rilevare le disponibilità liquide alla data di inizio del trasferimento di denaro (data di riferimento), piuttosto che alla successiva data di regolamento del trasferimento di denaro.

Sia il credito commerciale che le disponibilità liquide che l'entità riceve sono attività finanziarie che rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9.

L'entità applica pertanto il par. 3.2.3 dell'IFRS 9 nel determinare la data in cui eliminare contabilmente dal bilancio il credito commerciale e il par. 3.1.1 dell'IFRS 9 nella determinazione della data in cui rilevare il denaro come **attività finanziaria**.

L'IFRIC ha osservato che, nello schema descritto nella richiesta di chiarimento, l'entità non acquista né vende un'attività finanziaria e, pertanto, il par. 3.1.2 dell'IFRS 9, che specifica i requisiti per l'acquisto o la vendita di un'attività finanziaria, non è applicabile.

Il suddetto par. 3.2.3 dell'IFRS 9 richiede che un'entità cancelli dal bilancio un'attività finanziaria **quando i diritti** contrattuali sui flussi finanziari dell'attività finanziaria scadono o l'entità trasferisce l'attività finanziaria come illustrato nei par. 3.2.4 e 3.2.5 dell'IFRS 9 e il trasferimento soddisfa i criteri di ammissibilità per l'eliminazione contabile secondo quanto previsto dal par. 3.2.6 dell'IFRS 9.

Nello schema descritto nella richiesta di chiarimento, l'entità cancella quindi il credito commerciale alla data in cui scadono i suoi diritti contrattuali sui **flussi fi-**

**nanziari** derivanti dal credito commerciale.

La determinazione della data in cui scadono i diritti contrattuali è una questione legale, che dipende da fatti e circostanze specifici, incluse le leggi e i regolamenti applicabili e le caratteristiche del sistema di trasferimento elettronico.

Nello schema descritto nella richiesta di chiarimento, se il diritto contrattuale dell'entità a ricevere denaro dal cliente scade solo quando viene ricevuto il denaro, l'entità cancellerà contabilmente dal bilancio il credito commerciale alla data di regolamento del trasferimento (la data in cui riceve il denaro nella sua banca).

Il par. 3.1.1 dell'IFRS 9 richiede, invece, che un'entità rilevi un'attività finanziaria quando l'entità diventa **parte nelle clausole contrattuali** dello strumento.

Nel modello descritto nella richiesta di chiarimento, l'entità è parte delle disposizioni contrattuali di uno strumento (il suo conto bancario) in base al quale ha il **diritto contrattuale** di ottenere contanti dalla banca per gli importi che ha depositato presso la stessa e, quindi, è solo quando il denaro è depositato sul proprio conto bancario che l'entità avrà il diritto di ottenere denaro dalla banca.

Di conseguenza, l'entità rileva le disponibilità liquide come attività finanziaria **alla data di regolamento** del trasferimento, e non prima.

L'IFRIC ha osservato che, se i diritti contrattuali di un'entità sui flussi finanziari derivanti dal credito commerciale scadono prima della data di regolamento del trasferimento, l'entità dovrebbe rilevare qualsiasi attività finanziaria ricevuta come regolamento del credito commerciale (per esempio, un diritto a ricevere liquidità dal banca del cliente) in quella stessa data. Tuttavia, un'entità non rileverebbe disponibilità liquide (o un'altra attività finanziaria) ricevuta come regolamento di un credito commerciale prima di **eliminare contabilmente** dal bilancio il credito commerciale.

L'IFRIC ha, quindi, concluso che, applicando i par. 3.2.3 e 3.1.1 dell'IFRS 9, l'entità:

- elimina il credito commerciale alla data in cui scadono i suoi diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito commerciale; e,
- rileva le disponibilità liquide (o altra attività finanziaria) ricevute a saldo di quel credito commerciale **alla stessa data**.

## Nella riforma delle aliquote IRPEF non dimentichiamo la ritenuta d'acconto

Il beneficio rischia di essere "annacquato" dalla ritenuta, se rimane nella misura del 20% del provento lordo

/ Alberto ARRIGONI

*Pubblichiamo l'intervento di Alberto Arrigoni, Presidente della Fondazione dell'ODCEC di Milano.*

Le prime indiscrezioni di stampa e le segreterie dei partiti diffondono le proposte di fine anno 2021 di modifica delle aliquote IRPEF per realizzare una riduzione del prelievo fiscale, in attesa (speriamo) dell'organica riforma delle imposte.

Ben vengano quindi le riduzioni, ma non dovrebbe essere esasperata l'**asimmetria** tra prelievo in acconto tramite le ritenute c.d. automatiche e imposta dovuta, specialmente per il lavoro autonomo.

È esperienza comune e risulta dagli studi promossi periodicamente dagli organismi di categoria che negli studi professionali, esclusi solo quelli individuali senza collaboratori, l'incidenza dei costi di esercizio supera mediamente il 60% dei ricavi lordi, con un'incidenza maggiore per le grandi città; è altrettanto noto che la **media** dei redditi per i professionisti di tutte le attività si colloca (parliamo di media!) intorno ai **50/75 mila euro** l'anno.

Saranno costoro, quindi, i principali beneficiari della riduzione sia del numero che delle dimensioni delle aliquote IRPEF, ma il beneficio rischia di essere annacquato dall'**invarianza** della **ritenuta d'acconto** che, se rimane nella misura del 20% del provento lordo, viene a incidere sul netto in misura superiore al totale dovuto e addirittura all'aliquota massima: il 20% sul ricavo lordo corrisponde con i costi al 60% dei proventi al 50% sul netto e, complice anche l'abbassamento dell'inci-

denza media dell'imposta, porterà fisiologicamente a credito la maggior parte dei professionisti.

È evidente che nella gestione della contabilità pubblica, che registra le entrate per cassa, anche il differimento del rimborso di un credito costituisce un beneficio, ma per il professionista che si trova con eccedenze magari non utilizzabili direttamente siamo in presenza di **immobilizzazioni finanziarie penalizzanti**.

Una misura ridotta della ritenuta d'acconto prevista all'[art. 25](#) del DPR 600/73, evitando l'insorgenza di **crediti**, semplificherebbe anche la gestione delle partite contabili da parte dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, eliminando le complicazioni oggi in essere per la riscossione dei crediti a rimborso generati dalle dichiarazioni annuali.

Un percorso per realizzare l'attenuazione dell'impatto del prelievo potrebbe essere quella già applicata all'[art. 25-bis](#) del DPR 600 per le **ritenute su provvigioni**, che stabilisce la base di commisurazione nel 50% dell'ammontare corrisposto. Se questa modalità di quantificazione fosse applicata anche al lavoro autonomo tutti i problemi evidenziati sarebbero probabilmente fugati (o quanto meno riguarderebbero una limitatissima platea di interessati).

Ma di questo argomento non si trova ancora traccia, mentre sembra che l'attenzione sia rivolta anche verso **altre semplificazioni** di poste (riordino di agevolazioni e detrazioni, modifica dell'entità dei bonus e così via).

# La parziale inottemperanza di inviti e richieste legittima l'induttivo

Equiparazione tra mancata produzione e produzione parziale

/ Alice BOANO

L'[accertamento induttivo extra-contabile](#) di cui all'[art. 39](#) comma 2 lett. d-*bis*) del DPR 600/73 è legittimo ove il contribuente non abbia dato seguito alle richieste e agli inviti eseguiti ai sensi dell'[art. 32](#) del DPR 600/73. Le medesime conclusioni possono essere raggiunte anche nel caso di **parziale o incompleta** ottemperanza. A stabilirlo è stata la Corte di Cassazione in occasione della recente pronuncia n. [32629](#) del 9 novembre 2021. In base agli [artt. 39](#) comma 2 del DPR 600/73 e [55](#) del DPR 633/72, il reddito e/o le operazioni imponibili possono essere determinati dagli uffici finanziari in via induttiva.

In virtù dei poteri loro conferiti dall'[art. 32](#) del DPR 600/73, gli uffici finanziari possono, tra l'altro, invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a **esibire o trasmettere** atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresa l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalla legislazione tributaria ([art. 32](#) comma 1 n. 3 del DPR 600/73) ovvero inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati ([art. 32](#) comma 1 n. 4 del DPR 600/73).

I medesimi poteri sono attribuiti agli uffici per gli accertamenti in materia di IVA dall'[art. 51](#), primo comma, nn. 3 e 4 del DPR 633/72.

Nell'ipotesi in cui il contribuente non dia seguito alle richieste elencate è ammesso l'accertamento induttivo "puro" ex [art. 39](#) comma 2 lett. d-*bis*) del DPR 600/73 ai fini delle **dirette**, mentre nulla è previsto dall'[art. 55](#) del DPR 633/72.

La giurisprudenza ha escluso l'applicazione di questo accertamento nell'ipotesi di lieve ritardo (Cass. n. [20461/2011](#)).

Nel caso della pronuncia in commento, il recupero era fondato sulla asserita mancata produzione della **di-**

**stinta delle rimanenze** e dell'errata indicazione dello studio di settore di auto vendute. La società accertata evidenziava, tuttavia, l'invio di un prospetto di conteggio attestante il differenziale tra ricavi e costo delle auto, contenente anche l'elenco, col relativo costo, delle macchine rimaste invendute e poste in giacenza.

I giudici di legittimità evidenziano che nella procedura di richiesta di informazioni e documenti mediante questionari ex [art. 32](#) del DPR n. 600/73, una volta che il contribuente abbia ottemperato alla richiesta di chiarimenti, grava **sull'Amministrazione finanziaria** l'onere di contestarne in modo specifico la completezza, la veridicità, la qualificazione giuridica del fatto rappresentato.

Solamente dopo l'adempimento di tale onere di contestazione, in capo **al contribuente**, grava invece l'onere di provare le circostanze di fatto rilevanti per smentire le contestazioni dell'ufficio (Cass. 5 maggio 2011, n. [9892](#)), e lo stesso atto impositivo deve essere motivato con riferimento sia ai presupposti che consentono il ricorso al metodo analitico o a quello induttivo, sia alle ragioni che giustificano il calcolo in rettifica (Cass. 15 settembre 2017 n. [21444](#)).

## Distribuzione dell'onere della prova ben definito

Da tali considerazioni deriva che l'inidoneità probatoria dei documenti esibiti dal contribuente o la loro parziale produzione non inibisce lo svolgimento dell'accertamento induttivo extracontabile, essendo tale **situazione sostanzialmente equivalente** alla mancata produzione della documentazione elencata nell'invito. Così ragionando i giudici confermano l'operato dell'Ufficio, il metodo di indagine prescelto e la rettifica dei redditi sulla base degli elementi a disposizione.

## Problematico sostituire i lavoratori assenti per mancanza del green pass

L'utilizzo dei lavoratori in forza deve essere attuato nel rispetto della normativa sull'orario di lavoro

/ Viviana CHERCHI

L'introduzione dell'obbligo del green pass nei luoghi di lavoro da parte del DL [127/2021](#) (conv. L. [165/2021](#)) ha importanti ripercussioni sull'organizzazione del lavoro.

Si ricorda, al riguardo, che a partire dal 15 ottobre 2021 – e fino al 31 dicembre 2021 (data, attuale, di cessazione dello stato di emergenza) – tutti i datori di lavoro sono tenuti a verificare il possesso del green pass da parte del personale, a prescindere dalla tipologia del rapporto di lavoro svolto, al fine dell'accesso nei luoghi di lavoro. I lavoratori privi del green pass sono considerati **assenti ingiustificati** fino alla presentazione della predetta certificazione e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2021, senza subire conseguenze disciplinari e con diritto alla conservazione del rapporto di lavoro.

Se la regola generale è chiara, molti sono i dubbi e le problematiche applicative in relazione alle necessità aziendali di **organizzazione** e **programmazione** delle attività. L'accertata mancanza del green pass potrebbe causare giornalmente una non prevedibile e consistente riduzione del personale (non immediatamente sostituibile), che potrebbe compromettere la regolarità e l'efficienza dell'attività. Si pensi a tutte le situazioni in cui la presenza o meno di determinati lavoratori può risultare decisiva per lo svolgimento dell'attività, quali le trasferte di personale specializzato, il lavoro a turni (in particolare nelle produzioni a ciclo continuo), i presidi di sicurezza e ad altre situazioni analoghe.

Sono pochi, allo stato, gli strumenti previsti *ad hoc* per limitare tali criticità.

Da un lato, l'[art. 3](#) comma 7 del DL 127/2021 prevede – espressamente solo per le imprese con meno di 15 dipendenti – la possibilità, dopo il quinto giorno di assenza ingiustificata, di **sospendere** il lavoratore con corrispondente stipula di un contratto di sostituzione della durata massima di 10 giorni lavorativi, rinnovabile più volte, purché entro il 31 dicembre 2021.

Dall'altro lato, è stata prevista la possibilità per il datore di lavoro di verificare il possesso del green pass da parte del lavoratore con anticipo rispetto al momento previsto per l'accesso in sede. In particolare, l'[art. 3](#) del DL 139/2021 stabilisce che, in caso di richiesta del datore di lavoro derivante da **specifiche esigenze organizzative** volte a garantire l'efficace programmazione dell'attività, i lavoratori sono tenuti a comunicare l'eventuale mancato possesso della certificazione verde con un preavviso idoneo a soddisfare le esigenze aziendali.

In ordine alle modalità di gestione delle assenze del

personale privo di green pass, il datore di lavoro potrebbe stipulare **contratti a termine** (o di somministrazione a termine) con causale sostitutiva a prescindere dal limite dimensionale dell'impresa, in quanto ciò è previsto dall'[art. 19](#) comma 1 lett. a) del DLgs. 81/2015.

L'adozione di tale strumento, tuttavia, potrebbe non essere la soluzione più adeguata per gestire assenze di pochi giorni, tenuto conto dei tempi per la ricerca dei sostituti e del loro addestramento, e comporterebbe un aggravio di incombenze amministrative e di costi per il datore. Il contratto a tempo determinato sarebbe, infatti, soggetto alle **regole ordinarie**, compreso l'obbligo di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, in ottemperanza a quanto prescritto dagli artt. 19 e ss. del DLgs. 81/2015 (*cfr.* FAQ Governo del [12 ottobre 2021](#)).

Una soluzione più agevole potrebbe essere utilizzare il personale già in forza, **modificandone** la turnazione, chiedendo lo svolgimento di lavoro supplementare o straordinario ex [art. 6](#) del DLgs. 81/2015, applicando una più intensa rotazione per i turnisti disponibili, ecc. Tali rimedi, tuttavia, non sono immuni da conseguenze economiche né scevri da rischi per il datore di lavoro in caso di violazione delle disposizioni legislative e della contrattazione collettiva in materia di **orario di lavoro**, avendo, ai sensi degli [artt. 7](#) e [9](#) del DLgs. 66/2003, il lavoratore diritto a 11 ore di riposo giornaliero e a 24 ore di riposo settimanale, di regola in coincidenza con la domenica, da cumulare con le ore di riposo giornaliero.

In caso di svolgimento di lavoro supplementare o straordinario, il datore di lavoro, oltre a corrispondere le maggiorazioni retributive, dovrà rispettare i limiti e le causali di utilizzo e garantire ai lavoratori i riposi compensativi.

Nelle lavorazioni a turni, il riposo giornaliero potrà essere **frazionato**, quello settimanale potrà essere fruito in un giorno diverso dalla domenica, ma dovrà essere goduto ogni 7 giorni. La contrattazione collettiva, poi, regola il caso del turnista subentrante assente, prevedendo la copertura del turno da parte di quello uscente, il pagamento dello straordinario e il riconoscimento di un permesso retribuito.

In assenza di un'organizzazione del lavoro puntuale e rispettosa della normativa sull'orario di lavoro, pertanto, il datore di lavoro rischia di compromettere la continuità operativa e di subire sanzioni amministrative (ex [art. 18-bis](#) del DLgs. 66/2003), nonché prevedibili rivendicazioni da parte dei lavoratori.