



Lunedì 28 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Non sempre facile distinguere tra trasferimenti successori e condizionati alla morte

/ Anita MAURO

L'imposta di successione colpisce i trasferimenti di beni e diritti **per successione** a causa di morte (art. 1 comma 1 del DLgs. 346/90).

È importante rilevare che, però, ricadono nell'ambito [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Il riallineamento dei valori al 3% è un'occasione da cogliere

/ Guerino RUSSETTI

L'art. 110 del DL 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. decreto "Agosto") ha reintrodotto – nell'ambito delle disposizioni che prevedono la **rivalutazione** (anche solo civilistica) dei beni d'impresa nel bilancio 2020 – [...]

PAGINA 9

FISCO

In scadenza l'opzione per il Gruppo IVA

Per il 2021 deve essere esercitata entro il 30 settembre 2020

/ Corinna COSENTINO e Simonetta LA GRUTTA

I soggetti che intendono costituire un Gruppo IVA con effetto dal 1° gennaio 2021 devono esercitare la relativa opzione entro il **30 settembre 2020**, presentando in via telematica il modello AGI/1.

Le dichiarazioni inviate oltre detto termine, invece, non consentiranno di avvalersi del regime speciale a partire dal prossimo anno, ma soltanto a partire dal 2022.

Si ricorda che l'opzione può essere esercitata a condizione che i soggetti integrino i **requisiti** previsti dall'art. 70-bis del DPR 633/72 e che tra di essi sussistano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui al successivo art. 70-ter. In particolare, tali vincoli devono sussistere almeno dal 1° luglio 2020. Inoltre, in ossequio al principio "all in all out", tutti i soggetti in possesso dei requisiti devono essere inclusi nel perimetro del Gruppo, non potendosi operare una selezione fra di essi.

Sotto il profilo operativo, la dichiarazione di opzione deve essere compilata dal **rappresentante** di Gruppo mediante apposita applicazione web

disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Il modello deve essere sottoscritto da tutti i partecipanti (direttamente on line) e inviato in modalità telematica dallo stesso rappresentante.

L'opzione esercitata entro il 30 settembre, come accennato, avrà **efficacia** dal 1° gennaio 2021. Pertanto, a partire da tale data, i partecipanti al Gruppo perderanno la propria individualità e autonomia soggettiva ai fini IVA per diventare un unico soggetto passivo d'imposta.

Ciò comporta l'attribuzione al Gruppo di un **numero di partita IVA unico**, con valenza anche di codice fiscale, che dovrà essere riportato in ogni dichiarazione, atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'imposta. Gli identificativi IVA dei soggetti partecipanti saranno sostanzialmente "congelati" e verranno associati alla partita IVA del Gruppo, mentre resterà "attivo" il codice fiscale dei soggetti partecipanti.

L'adesione al regime speciale comporta altresì:

- la decadenza delle opzioni IVA esercitate anteriormente [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Offerte delle banche per l'acquisto dei bonus "edilizi" in via di definizione

Rimborso IVA con riflessi sulla prescrizione del credito da interessi

Nessun compenso al professionista attestatore privo di terzietà e indipendenza

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione sul valore netto

/ Gianluca ODETTO

La sentenza della Corte di Cassazione n. 19772, depositata il 22 settembre 2020, ha stabilito che l'**imposta sostitutiva** dovuta per l'affrancamento del saldo attivo di [...]

PAGINA 5

Non sempre facile distinguere tra trasferimenti successori e condizionati alla morte

Alcune norme fanno espressamente applicazione del principio, ma, negli altri casi, è necessaria l'interpretazione

/ Anita MAURO

L'imposta di successione colpisce i trasferimenti di beni e diritti **per successione** a causa di morte ([art. 1](#) comma 1 del DLgs. 346/90).

È importante rilevare che, però, ricadono nell'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta solo i trasferimenti direttamente derivanti dalla morte e non quelli che siano "occasionati" dalla successione. In alcuni casi, infatti, l'**apertura** della successione (la morte di un individuo) configura solo la condizione o il termine di un'attribuzione che, però, non avviene direttamente per effetto della morte.

Tale distinzione, chiara nella sua enunciazione, **non è sempre agevole** da applicare.

Ad esempio, nel caso dell'assicurazione sulla vita, la morte dell'assicurato è la condizione per il pagamento del premio, da parte dell'assicuratore, ma l'obbligazione di pagamento è sorta con il contratto di assicurazione e non per **effetto diretto** della successione (*cf.* Cass. 21 dicembre 2016 n. [26606](#)); le attribuzioni, infatti provengono dal patrimonio dell'assicuratore e non dall'attivo ereditario o dai beni del defunto (Cass. 15 ottobre 2018 n. [25635](#)).

Ancora, a norma dell'[art. 2122](#) c.c., in caso di morte del lavoratore, il **TFR** deve essere devoluto al coniuge, ai figli e, se vivevano a carico del prestatore di lavoro, ai parenti entro il terzo grado e agli affini entro il secondo grado. In tal caso, il trasferimento del TFR ai figli, ad esempio, non avviene per effetto della successione, bensì per effetto delle disposizioni di legge su indicate (*cf.* ris. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2009 n. [36](#)).

Nei casi sopra elencati, l'acquisto, da parte del beneficiario, avviene *iure proprio* (ovvero, **per diritto proprio**) e non *iure hereditario* (ovvero, per diritto ereditario): per questo motivo, tali attribuzioni sono sottratte all'imposta sulle successioni.

Questa esclusione, in taluni casi, ha trovato espresso riscontro da parte del Testo unico sull'imposta di successione (anche se, a rigore, l'esclusione era già desumibile dal presupposto oggettivo dell'imposta).

L'[art. 12](#) comma 1 lett. c) del DLgs. 346/90, infatti, esclu-

de espressamente dall'attivo ereditario le indennità:

- di cui agli [art. 1751](#) ultimo comma c.c., che riguarda la devoluzione agli eredi dell'indennità per cessazione del **rapporto di agenzia** in caso morte dell'agente;
- di cui all'[art. 2122](#) c.c., a norma del quale il TFR ([art. 2120](#) c.c.) e l'**indennità per mancato preavviso** del recesso del contratto di lavoro a tempo indeterminato ([art. 2118](#) c.c.), in caso di morte del lavoratore, devono essere devolute al coniuge, ai figli e, se vivevano a carico del prestatore di lavoro, ai parenti entro il terzo grado e agli affini entro il secondo grado;
- spettanti per diritto proprio agli eredi in forza di **assicurazioni** previdenziali obbligatorie o stipulate dal defunto.

Le attribuzioni per diritto proprio vanno distinte da quelle per successione

In molti altri casi, invece, l'esclusione non è espressamente ribadita da alcuna norma, ma va desunta proprio dalla considerazione del titolo giuridico in forza del quale avviene l'acquisto, ovvero valutando la natura assunta dall'apertura della successione (condizione, termine ecc.) nel contesto della fattispecie considerata.

Ad esempio, come illustrato dalla Cassazione 2 luglio 2019 n. [18831](#), non configura un'attribuzione *mortis causa* il c.d. "**trust successorio**", istituito per trasmettere, alla morte del disponente, il suo patrimonio agli eredi: si tratta, invece, di un atto *inter vivos* che non viola il divieto di patti successori di cui all'art. 458 c.c.

Quindi, il fatto che, in una determinata vicenda traslativa, sia implicata l'apertura della successione, non è sufficiente a configurare il **presupposto oggettivo** dell'imposta sulle successioni; bisogna, infatti, valutare se il trasferimento avvenga effettivamente "per causa di morte" oppure (come nel caso del trust successorio di cui sopra) la morte configuri la condizione di efficacia di un trasferimento che costituiva oggetto di un negozio stipulato in vita del defunto.

In scadenza l'opzione per il Gruppo IVA

Per il 2021 deve essere esercitata entro il 30 settembre 2020

/ Corinna COSENTINO e Simonetta LA GRUTTA

I soggetti che intendono costituire un Gruppo IVA con effetto dal 1° gennaio 2021 devono esercitare la relativa opzione entro il **30 settembre 2020**, presentando in via telematica il modello AGI/1.

Le dichiarazioni inviate oltre detto termine, invece, non consentiranno di avvalersi del regime speciale a partire dal prossimo anno, ma soltanto a partire dal 2022.

Si ricorda che l'opzione può essere esercitata a condizione che i soggetti integrino i **requisiti** previsti dall'**art. 70-bis** del DPR 633/72 e che tra di essi sussistano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui al successivo art. 70-ter. In particolare, tali vincoli devono sussistere almeno dal 1° luglio 2020. Inoltre, in ossequio al principio "all in all out", tutti i soggetti in possesso dei requisiti devono essere inclusi nel perimetro del Gruppo, non potendosi operare una selezione fra di essi.

Sotto il profilo operativo, la dichiarazione di opzione deve essere compilata dal **rappresentante** di Gruppo mediante apposita applicazione web disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Il modello deve essere sottoscritto da tutti i partecipanti (direttamente on line) e inviato in modalità telematica dallo stesso rappresentante.

L'opzione esercitata entro il 30 settembre, come accennato, avrà **efficacia** dal 1° gennaio 2021. Pertanto, a partire da tale data, i partecipanti al Gruppo perderanno la propria individualità e autonomia soggettiva ai fini IVA per diventare un unico soggetto passivo d'imposta. Ciò comporta l'attribuzione al Gruppo di un **numero di partita IVA unico**, con valenza anche di codice fiscale, che dovrà essere riportato in ogni dichiarazione, atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'imposta. Gli identificativi IVA dei soggetti partecipanti saranno sostanzialmente "congelati" e verranno associati alla partita IVA del Gruppo, mentre resterà "attivo" il codice fiscale dei soggetti partecipanti.

L'adesione al regime speciale comporta altresì:

- la decadenza delle opzioni IVA esercitate anteriormente alla costituzione del Gruppo;
- l'automatica esclusione dal **VIES** per i singoli partecipanti che vi erano inclusi (per cui, qualora il Gruppo intenda porre in essere operazioni intracomunitarie, dovrà provvedere a un'autonoma iscrizione tramite il rappresentante).

Nei mesi successivi all'esercizio dell'opzione, è opportuno che sia comunicato ai **fornitori** e ai **clienti** il numero di partita IVA unico, permettendo loro di aggiornare le relative anagrafiche. Infatti, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021, i fornitori do-

vranno indicare nelle fatture indirizzate ai partecipanti al Gruppo sia il codice fiscale del singolo acquirente, sia la partita IVA del Gruppo. In mancanza di quest'ultimo elemento, la fattura si considererà irregolare (si vedano, sul punto, le recenti risposte a interpello n. [133/2020](#) e [373/2020](#)).

I membri del Gruppo dovranno aggiornare di conseguenza le proprie **procedure amministrative** al fine di:

- verificare che le fatture di acquisto riportino sia i dati del Gruppo IVA, sia il codice fiscale del singolo acquirente;
- "integrare" la fattura con il codice fiscale qualora ne sia priva.

Il Gruppo dovrà decidere, altresì, se accentrare o meno in capo al rappresentante di gruppo gli adempimenti della **fatturazione** e registrazione delle operazioni, oppure ancora se adottare un sistema "misto", con esecuzione accentrata di alcuni adempimenti e decentrata di altri (*cfr.* circ. n. [19/2018](#)). Eventualmente, il rappresentante potrà ottenere autonoma abilitazione all'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

I mesi successivi all'esercizio dell'opzione potranno essere utilizzati anche per completare gli adeguamenti sui **sistemi ERP**, necessari a gestire le operazioni su un "doppio binario". Infatti, sebbene le operazioni infragruppo non siano rilevanti ai fini IVA, esse devono essere rilevate nelle scritture contabili previste dal DPR [600/73](#).

Dichiarazione rettificabile entro il 31 dicembre

Fino al 31 dicembre 2020, inoltre, è possibile:

- integrare la dichiarazione trasmessa al fine di esercitare le **"opzioni contabili"** ex artt. 36 e 36-bis del DPR 633/72 (separazione delle attività e la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti);
- correggere la dichiarazione di opzione (trasmessa nei termini) inviando una **"dichiarazione sostitutiva"**.

Poiché quest'ultima sostituisce i dati indicati nella dichiarazione originaria, occorrerà compilare integralmente il frontespizio, barrando la casella "Opzione" nella sezione "Tipo di dichiarazione", nonché i quadri A e B del modello. Restano valide, però, sia la data di efficacia dell'opzione, sia la partita IVA attribuita al Gruppo, che, pertanto, dovrà essere riportata nel **frontespizio** della dichiarazione sostitutiva.

In ultimo, si segnala che a partire dal 1° ottobre 2020 i soggetti che si siano avvalsi del Gruppo IVA con decorrenza dal 2019 potranno **revocare l'opzione** con effetto dal 2022, essendo trascorso il periodo minimo (triennale) di applicazione della stessa.

Offerte delle banche per l'acquisto dei bonus "edilizi" in via di definizione

Utilizzo delle prime quote annuali dei crediti di imposta ricevuti dal 1° gennaio 2021 e comunicazioni a partire dal 15 ottobre 2020

/ Enrico ZANETTI

Procede il **percorso interno** di definizione delle offerte commerciali di banche e intermediari finanziari per l'acquisto dei crediti di imposta corrispondenti alle detrazioni "edilizie" spettanti per spese sostenute negli anni 2020 e 2021, come da facoltà messa in campo dall'[art. 121](#) del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio").

L'utilizzo delle prime "quote annuali" di questi crediti di imposta sarà possibile non prima del 1° gennaio 2021, ma le **comunicazioni** per l'esercizio delle opzioni (sconto in fattura e cessione del credito) potranno cominciare a essere inviate telematicamente all'Agenzia delle Entrate a partire dal 15 ottobre 2020.

Fermo restando che ogni banca costruirà la propria offerta commerciale, i valori di **"sconto finanziario"** per l'acquisto del credito di imposta starebbero attestandosi in un intorno del 10% nel caso di crediti con orizzonte temporale di utilizzo spalmato su 5 anni (superbonus e sismabonus anche in versione "normale"), del 20% nel caso di crediti con orizzonte temporale di utilizzo spalmato su 10 anni (interventi di riqualificazione energetica e di recupero edilizio).

Nel caso del superbonus, questo target di sconto finanziario consentirebbe di raggiungere la **finalità** che sottende al 110%, perché il beneficiario che cede la detrazione, o il fornitore che la cede dopo aver applicato lo sconto sul corrispettivo, rientrerebbero così del 100% delle spese sostenute o dei corrispettivi non incassati, fermi restando ovviamente i tetti massimi di spese riconosciute in relazione a ciascuna tipologia di intervento "trainante" e "trainato".

Ovviamente le offerte commerciali degli istituti di credito oscilleranno all'interno di una forchetta che, è facile immaginare, terrà conto anche di altri fattori di contesto, privilegiando senz'altro i rapporti con **clientela** già conosciuta e affidata, nonché i contesti operativi in cui la compravendita del credito si accompagna all'instaurazione di altri rapporti *ad hoc* (ad esempio, l'accensione di un finanziamento ponte per l'impresa che, prima di cedere il credito, effettua i lavori e pratica lo sconto sul corrispettivo), con la definizione di un implicito "prezzo complessivo", rispetto al quale lo sconto finanziario sull'acquisto del credito finisce per essere solo una delle variabili.

È lecito aspettarsi che, dal punto di vista degli istituti di credito, la soluzione operativa più ricercata sarà quella dell'acquisto del credito di imposta che si forma in capo all'impresa che, prima, ha applicato lo sconto sul corrispettivo, piuttosto che l'acquisto del credito di imposta direttamente presso il **beneficiario**.

Depone in tal senso non soltanto la maggiore semplicità operativa (operazione unica, contro una molteplicità di acquisti delle "parti" di quello stesso credito spettanti ai singoli condomini beneficiari della detrazione), ma anche i **minori profili di responsabilità** e correlati oneri amministrativi di controllo che gravano su chi acquista un credito di imposta già formatosi in capo al soggetto che glielo cede, rispetto a chi acquista un credito di imposta che si forma proprio per effetto dell'acquisto presso il beneficiario della detrazione (in questo secondo caso, infatti, pare evidente che acquirenti iper-professionali come gli istituti di credito devono effettuare tutti i controlli del caso sulla "esistenza" del diritto che stanno acquistando, quanto meno nella forma di un ri-controllo interno della documentazione posta a base del rilascio del visto di conformità, laddove tale visto accompagni l'opzione).

Dal punto di vista dell'impresa che applica lo sconto sul corrispettivo in fattura e poi cede il credito di imposta alla banca, lo "sconto finanziario" che la banca le applica per acquisire il credito costituisce un **componente negativo** di conto economico avente natura finanziaria, interamente di competenza dell'esercizio in cui avviene la cessione e deducibile ai fini delle imposte sul reddito.

Giova per altro sottolineare che, nel caso in cui lo sconto sul corrispettivo in fattura venga esercitato in relazione a spese che, per chi le dovrebbe sostenere, sarebbero detraibili al 110%, in quanto rientranti nel superbonus, in capo all'impresa che applica lo sconto si forma un credito di imposta pari al 110% dello sconto applicato e quel **"surplus" del 10%** dovrebbe costituire un componente positivo di conto economico assimilabile a un contributo in conto esercizio, interamente di competenza dell'esercizio in cui viene applicato lo sconto e imponibile ai fini delle imposte sul reddito (si veda ["Imponibile la cessione dell'ecobonus a un valore inferiore al nominale"](#) del 16 aprile 2020 ove era stata ipotizzata l'iscrizione di una sopravvenienza attiva).

Se, a fronte di uno sconto sul corrispettivo di 100, l'impresa matura un credito di imposta di 110 che cede poi a 100 alla banca, il componente positivo e quello negativo si **neutralizzano** dal punto di vista fiscale.

Ciò appare però pacifico solo con riguardo alle imposte sul reddito, posto che ai fini IRAP potrebbe invece determinarsi una situazione di imponibilità del componente positivo non accompagnata dalla deducibilità di quello negativo, in quanto quest'ultimo riferibile alla parte finanziaria del conto economico.

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione sul valore netto

La Cassazione “ribalta” l’orientamento sul tema delle circolari dell’Agenzia delle Entrate

/ Gianluca ODETTO

La sentenza della Corte di Cassazione n. [19772](#), depositata il 22 settembre 2020, ha stabilito che l'**imposta sostitutiva** dovuta per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione deve essere calcolata sull'importo della riserva così come risulta dal bilancio (al netto, quindi, dell'imposta sostitutiva assolta dalla medesima impresa per la rivalutazione dei beni).

Viene così ribaltato l'orientamento interpretativo che l'Agenzia delle Entrate ha storicamente proposto nelle proprie circolari (da ultimo nella circolare n. [14](#) del 27 aprile 2017, § 8), secondo cui occorrerebbe fare riferimento al saldo attivo al lordo dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni.

La sentenza ha ad oggetto il provvedimento di **affrancamento** delle riserve di rivalutazione disciplinato dall'[art. 1](#) commi 473 e seguenti della L. 266/2005, ma esprime principi più generali, che si devono ritenere vevoli anche nel contesto delle attuali leggi di rivalutazione (alcune delle disposizioni della L. [266/2005](#), vevoli ai fini dell'interpretazioni dei fatti di causa, risultano infatti richiamate anche dall'[art. 1](#) comma 702 della L. 160/2019 e dall'[art. 110](#) comma 7 del DL 104/2020).

In estrema sintesi, la posizione espressa dalla società nel giudizio di Cassazione è tale per cui, laddove le norme parlano di “affrancamento del saldo attivo di rivalutazione”, questa locuzione deve essere riferita al saldo così come esso risulta dal **passivo di bilancio** ([art. 13](#) comma 1 della L. 342/2000).

Al contrario, l'Agenzia ha richiamato la norma contenuta nell'[art. 4](#) comma 1 del DM 86/2002, secondo cui “anche ai fini fiscali il saldo attivo risultante dalla rivalutazione è costituito dall'importo iscritto nel passivo del bilancio o rendiconto in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati e, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere imputato al capitale o accantonato in una apposita riserva” (con ciò intendendosi che l'assunzione al netto dell'imposta sostitutiva varrebbe solo ed esclusivamente ai fini della **corretta imputazione** contabile).

La Cassazione si è orientata, come detto, sulla prima delle posizioni richiamate, evidenziando che, nella sostanza, l'interpretazione dei fatti di causa non deve basarsi su un supposto “**parallelismo**” tra affrancamento

del saldo attivo di rivalutazione e distribuzione ai soci dello stesso (evento, il secondo, in cui occorre assumere il saldo lordo); ciò in quanto “nel caso di affrancamento (...) l'inserimento nella base imponibile dell'imposta di rivalutazione finirebbe invece per colpire un valore superiore (per l'importo di tale imposta) rispetto a quello iscritto a riserva in bilancio, e non distribuibile”.

Facendo ad esempio riferimento ad un maggior valore di 100 assoggettato ad un'imposizione sostitutiva per la rivalutazione per 12, se il saldo non affrancato viene distribuito ai soci, la società sconta un'IRES lorda per 24 (il saldo netto, aumentato dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione) e un'IRES netta per 12 (**IRES lorda** al netto del credito di 12). L'onere complessivo risulterebbe quindi pari a 24.

Ove, invece, si opti per l'affrancamento del saldo attivo, adottando la lettura della Cassazione e ipotizzando nel 10% l'entità dell'imposizione sostitutiva per l'affrancamento, l'imposta dovuta risulterebbe **pari a 8,8** (il 10% del saldo netto di 88). Posto che, a norma dell'art. 1 comma 475 della L. 266/2005, i saldi affrancati non concorrono alla formazione del reddito della società e, in caso di distribuzione, non spetta il credito rappresentato dall'imposta sostitutiva a suo tempo assolta, l'onere complessivo risulterebbe pari a $12 + 8,8 = 20,8$.

Adottando l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate, invece, l'**affrancamento** e la successiva distribuzione porterebbero ad un onere complessivo di $12 + 10 = 22$.

Questione ridimensionata nell'attuale contesto

Nell'attuale contesto il problema dovrebbe comunque dirsi ridimensionato dal fatto che, da una parte, le ultime leggi di rivalutazione hanno previsto un onere per l'affrancamento elevato (10%, compresa la rivalutazione che potrà essere effettuata nel bilancio 2020 ai sensi dell'[art. 110](#) del DL 104/2020), in più casi giustificato nei soli casi in cui esistevano risorse tali da potere distribuire denaro o beni ai soci, e, sotto un diverso profilo, proprio questa ultima legge di rivalutazione prevede un'entità dell'imposta sostitutiva (3%) tale per cui la **differenza** tra riserva lorda e riserva netta (100 o 97) risulta di fatto esigua.

Rimborso IVA con riflessi sulla prescrizione del credito da interessi

Per la Suprema Corte le vicende relative al credito in linea capitale sono ininfluenti sugli interessi

/ Fabio Tullio COALOA e Andrea BONARIA

L'ordinanza n. [19275/2020](#) della Cassazione esamina interessanti profili riguardanti l'ormai nota questione della **prescrizione** del credito sugli interessi relativi al **rimborso IVA** chiesto in dichiarazione annuale secondo la disciplina di cui all'[art. 38-bis](#) del DPR 633/72, con particolare riferimento alla decorrenza e all'interruzione.

Articolatosi in un contenzioso su tre gradi di giudizio con ulteriore rinvio in Commissione tributaria regionale, da cui è poi scaturita la pronuncia conclusiva in commento, il caso prende le mosse dal rimborso dell'eccedenza IVA a credito per l'annualità 1987 che una società aveva avanzato in procedura c.d. "**accelerata**", ovvero sia tramite prestazione di fideiussione: una quota della somma capitale veniva erogata il 27 aprile 1992 senza interessi, mentre il residuo – con specifica menzione acclusa, "a saldo" – il successivo 23 settembre 1992, contestualmente alla liquidazione degli interessi solo su quest'ultima quota.

Detta circostanza induceva la contribuente a presentare in data 24 aprile 2001 **istanza di liquidazione** per la differenza a titolo di interessi, a fronte della quale il silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria determinava l'instaurazione del contenzioso.

In tema di liquidazione degli interessi sul credito da rimborso IVA va anzitutto rammentato che l'[art. 1](#) comma 16 del DL 417/91 ha stabilito che gli **interessi** a cui si riferisce l'[art. 38-bis](#) del DPR 633/72 – anche per periodi inferiori all'anno – decorrono dal giorno di scadenza del termine del loro pagamento e che sono soggetti alla prescrizione **decennale** ex [art. 2946](#) c.c.

Secondo la giurisprudenza, l'obbligazione relativa al pagamento degli interessi è **autonoma** quanto a decorrenza, prescrizione e interruzione, rispetto alle vicende riguardanti la somma capitale da rimborsare, pur essendo accessoria a quest'ultima (Cass. nn. 15222/2004, [2945/2007](#), 29229/2008).

Peraltro, in base alla **tipologia di rimborso IVA** muta il *dies a quo* della prescrizione degli interessi: la procedura "**ordinaria**" – cioè senza prestazione di garanzia – implica la decorrenza dal giorno in cui si verifica l'esigibilità e non dall'inizio della maturazione. Con specifico riferimento alla versione dell'[art. 38-bis](#) del DPR n. 633/72 ante modifiche di cui al DL [90/90](#), la giurisprudenza ha stabilito che la **decorrenza** della prescrizione può agganciarsi alla definizione, operata dall'ufficio e accettata dalla parte, della somma dovuta a rimborso, ovvero dal giorno in cui il credito del contribuente evidenziato in dichiarazione IVA si consolida, decorsi due anni senza che l'Amministrazione finanziaria abbia

notificato alcun avviso e scaduti ulteriori tre mesi da tale data o, ancora, dal passaggio in giudicato della sentenza che decide sulla controversia (Cass. nn. 66/2005, 7180/2009, 10033/2009).

Al contrario, nel contesto della procedura "**accelerata**", la prescrizione sugli interessi decorre dal **novantesimo** giorno successivo alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione IVA in quanto la somma è esigibile, comunque previo espletamento delle formalità connesse alla presentazione della garanzia (Cass. nn. 23843/2009, 2589/2020, 26272/2010).

In base alla tipologia di rimborso IVA muta la decorrenza

Nel caso di specie, assodato che il diritto agli interessi moratori costituisce un'obbligazione pecuniaria autonoma rispetto all'obbligazione principale riguardante il capitale, la Suprema Corte ha confermato il proprio precedente tra le parti in causa che aveva rilevato l'intervenuta prescrizione (Cass. n. 12778/2011), dando continuità all'orientamento che radica la **decorrenza** degli interessi in caso di rimborso IVA "accelerato" alla data in cui il diritto diviene **esigibile**.

Sotto altro profilo, è risultata esiziale per la società la questione dell'interruzione della prescrizione sul credito relativo agli interessi per vicende aventi a oggetto il **capitale**: come detto, l'autonomia dell'obbligazione degli interessi esclude che gli atti aventi a oggetto la prima possano interrompere la prescrizione su quest'ultima, essendo a tal fine necessaria un'inequivoca manifestazione di volontà del debitore di riconoscere la debenza, ciò che non può dirsi riguardo all'invito dell'Amministrazione a produrre la documentazione necessaria alla lavorazione del rimborso (Cass. n. [18929/2011](#)), ma solo, eventualmente, della richiesta di prestazione della garanzia e in ogni caso con esclusivo riferimento alle somme da essa coperte (Cass. n. 4799/2014).

Quantunque nel caso in oggetto il pagamento del credito IVA residuo comprensivo degli interessi fosse stato aggettivato quale "saldo", da ciò **non** si sarebbe potuto desumere il riconoscimento del **debito** relativo agli interessi sulla precedente quota capitale: in verità, da una parte la richiesta di prestazione della fideiussione era intervenuta solo sul capitale residuo, dall'altra, nel contesto del primo pagamento sarebbe stata necessaria una specifica imputazione ad acconto per il medesimo titolo di interessi (Cass. n. 3371/2010).

Nessun compenso al professionista attestatore privo di terzietà e indipendenza

Dalla violazione dei requisiti di legge deriva la nullità dell'atto di nomina dell'attestatore

/ Antonio NICOTRA

L'art. 67 comma 3 lett. d) del RD 267/42 individua, tra i requisiti per lo svolgimento dell'attività di attestatore, l'**indipendenza** del professionista.

In particolare, il professionista, al quale è conferito l'incarico di attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano (e quindi, attraverso il richiamo di cui all'art. 161 comma 3 del RD 267/42, ciò vale anche nel **concordato** preventivo e nell'**accordo** di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis del RD 267/42), deve essere indipendente, ossia non deve essere legato all'impresa e a coloro che hanno **interesse** all'operazione di risanamento da rapporti di natura **personale** o professionale tali da compromettere l'indipendenza di giudizio; in ogni caso, deve essere in possesso dei requisiti di cui all'art. 2399 c.c. e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestato negli ultimi 5 anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore, ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo.

Secondo la Cassazione n. 12171/2020, la mancanza in capo all'attestatore dei requisiti di terzietà e indipendenza comporta la **nullità** dell'atto di nomina (art. 1418 c.c.) del medesimo e il conseguente venir meno del diritto al **compenso** in sede di insinuazione allo stato passivo del successivo fallimento del debitore.

Nel caso di specie, in particolare, l'incarico risultava viziato per difetto del requisito dell'indipendenza del professionista (art. 161 comma 3 del RD 267/42), il quale aveva svolto, prima della relazione di attestazione nel concordato, l'attività di consulente per il piano di ristrutturazione aziendale nei confronti del medesimo debitore.

In ordine alle conseguenze giuridiche che derivano dall'aver svolto l'incarico di attestatore senza il necessario requisito dell'indipendenza, secondo i giudici di legittimità, la norma che prescrive l'indipendenza dell'attestatore di un piano di un concordato ha natura **imperativa** – o comunque di ordine pubblico economico – essendo finalizzata ad assicurare la massima **trasparenza** e obiettività delle informazioni riguardanti il debitore proponente, e ciò non solo nell'interesse dei soggetti direttamente interessati al concordato preventivo (*in primis*, organi fallimentari e creditori), ma anche ai fini della tutela, in generale, degli interessi pubblicistici sottesi alla procedura fallimentare e all'economia (essendo un interesse di carattere generale che non rimangano sul mercato imprese insolventi).

Dalla violazione della norma in esame, quindi, deriva

la **nullità** dell'atto di nomina dell'attestatore.

Sul tema, in verità, anche la Cassazione n. 9927/2017 si era pronunciata, osservando che, per quanto la legge fallimentare preveda che la nomina del professionista accertatore sia effettuata dal proponente il concordato preventivo – il quale muoverà la propria scelta in considerazione dell'*intuitu personae* – alla luce del quadro normativo, il professionista nominato **non** è un consulente e/o un collaboratore del (solo) **proponente**, come si evince dagli specifici requisiti di indipendenza.

Lo svolgimento di **qualsiasi** attività libero professionale in favore del debitore proponente il concordato, da parte di colui che successivamente sia stato nominato professionista attestatore, lo rende **incompatibile** con l'incarico. La formula legislativa, laddove prevede che "in ogni caso" il professionista attestatore non debba aver svolto attività in favore del proponente il concordato, esclude ogni eccezione e non consente margine di valutazione.

La violazione dell'indipendenza rappresenta un **vizio radicale**, che impedisce al professionista di svolgere in maniera adeguata la propria funzione, secondo il ruolo di garanzia che si esplica nell'interesse, oltre che del proponente il concordato, di ogni singolo creditore e dell'intera procedura. In tali casi, la sanzione, anche a tutela degli interessi pubblicistici sottesi alla procedura, è l'**inammissibilità** della proposta di concordato preventivo (art. 162 comma 2 del RD 267/42).

Si ricorda, infine, l'art. 2 comma 1 lett. o) del DLgs. 14/2019, in vigore dal 1° settembre 2021, che definisce il "professionista indipendente" come il professionista incaricato dal debitore nell'ambito di una delle procedure di regolazione della crisi di impresa, che soddisfi congiuntamente i seguenti requisiti:

- essere iscritto all'**albo dei gestori** della crisi e insolvenza delle imprese, nonché nel registro dei revisori legali;
- essere in possesso dei requisiti previsti dall'art. 2399 c.c.;
- **non** essere legato all'impresa o ad altre parti interessate all'operazione di regolazione della crisi da rapporti di natura personale o professionale; il professionista e i soggetti con i quali è eventualmente unito in associazione professionale non devono aver prestato negli ultimi **5 anni** attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore, né essere stati membri degli organi di amministrazione o controllo dell'impresa, né aver posseduto **partecipazioni** in essa.

Le irregolarità contabili non danneggiano la società

Il Tribunale di Roma analizza i caratteri essenziali dell'azione sociale di responsabilità

/ Maurizio MEOLI

In relazione all'azione sociale di responsabilità, il Tribunale di Roma, nella sentenza n. [11670/2019](#), sottolinea come, ai fini della risarcibilità del danno, il soggetto agente, oltre ad allegare l'**inadempimento** dell'amministratore in relazione a fatti specifici, di cui deve essere fornita la prova, deve anche allegare e provare, sia pure ricorrendo a presunzioni, l'esistenza di un **danno concreto**, cioè del depauperamento del patrimonio sociale di cui si chiede il ristoro, e la riconducibilità della lesione alla condotta dell'organo gestorio (nesso causale), quand'anche cessato dall'incarico.

Il riferimento al **nesso causale**, oltre a servire come parametro per l'accertamento della responsabilità risarcitoria degli amministratori, è rilevante anche da un punto di vista oggettivo, in quanto consente di **limitare l'entità** del risarcimento all'effettiva e diretta efficienza causale della condotta contestata, ponendo a carico degli amministratori solo il danno direttamente correlato alla loro condotta omissiva o commissiva, dolosa o anche solo colposa.

Di contro, incombe sugli amministratori l'onere di dimostrare l'inesistenza del danno, ovvero la non imputabilità del fatto dannoso, fornendo la prova positiva, con riferimento agli addebiti contestati, dell'osservanza dei doveri e dell'adempimento degli obblighi loro imposti.

Al riguardo, è da considerare che, in base al c.d. principio del **Business Judgement Rule** (BJR) e ai principi costituzionali sulla libertà di iniziativa imprenditoriale, gli amministratori non possono essere chiamati a rispondere in ipotesi di mera inopportunità della scelta gestionale adottata, né è possibile affermare la loro responsabilità sulla base dei risultati negativi dell'attività gestoria (ovvero sulla base di una mera valutazione *ex post*).

Oggetto di accertamento e di valutazione non è l'atto di gestione in sé e per sé considerato, né il risultato conseguito, ma le **modalità di esercizio** del potere discrezionale. Rileva, cioè, la diligenza nella valutazione preventiva dell'iniziativa economica da intraprendere e dei margini di rischio prevedibili; vale a dire che si può considerare solo l'eventuale omissione di quelle cautele, verifiche e informazioni normalmente richieste per una scelta di quel determinato tipo, operata in quelle determinate circostanze e con quelle determinate modalità.

La responsabilità in questione è diretta e personale dei singoli amministratori e dà luogo a obbligazioni risarcitorie di **natura solidale** fra componenti del consiglio di amministrazione. Rileva, quindi, l'[art. 2055](#) comma 1 c.c., quale disposizione dettata a favore del danneggiato

to da una pluralità di responsabili e applicabile anche alle ipotesi di responsabilità contrattuale (anche se nascente da contratti diversi) e di responsabilità mista (cioè per alcuni coautori di natura contrattuale e per altri di natura extracontrattuale).

Ad ogni modo, il fatto di trovarsi in un'ipotesi di concorso di più persone nella causazione del fatto dannoso non incide sulla necessità, per la positiva affermazione della responsabilità solidale dei singoli pretesi responsabili, che il fatto dannoso sia **imputabile a ciascuno** dei singoli concorrenti, ancorché le condotte lesive possano fra loro essere autonome e, in ipotesi, possano essere diversi i titoli di responsabilità di ciascuno di essi.

Si deve, invece, procedere alla **gradazione** della responsabilità fra i vari autori dell'unico evento dannoso, in base all'eventuale differente apporto causale, solo nel caso di apposita domanda di ripartizione interna.

I giudici romani ricordano, poi, come sia costante affermazione del locale tribunale (*cf.* anche Trib. Roma [16 gennaio 2018](#) e Trib. Roma n. [15804/2018](#)) quella secondo la quale le **mere irregolarità formali**, connesse alla tenuta dei libri contabili obbligatori (*cf.* l'[art. 2214](#) c.c.) ovvero alla redazione dei bilanci, non siano di per sé causa di danno patrimoniale per la società, in quanto, dal punto di vista risarcitorio, si tratta di "fatti neutri" non incidenti sulla consistenza quali-quantitativa del patrimonio sociale.

Anzi – ha osservato in materia il Tribunale di Milano n. [10224/2013](#) non richiamato – persino l'alterazione delle scritture contabili (e la falsificazione del bilancio) non può essere assunta, di per sé, quale fonte di un diritto al risarcimento, ove non si dimostri che essa è stata causa di violazioni che hanno prodotto un danno alla società. Peraltro le citate decisioni del Tribunale Roma (del 16 gennaio 2018 e n. 15804/2018), ulteriormente precisano come sia indubbio che artifici contabili possano essere **segnali rivelatori** di condotte censurabili e finalizzati a occultare distrazioni o a giustificare in via meramente contabile esborsi o utilizzi di finanze societarie, effettuati al di fuori del perseguimento di interessi sociali.

A fronte di tutto ciò, la decisione in commento conclude nel senso che **allegare l'esistenza di perdite** non correttamente contabilizzate e asseritamente occultate non costituisce di per sé prova che gli amministratori abbiano creato, in conseguenza di una condotta negligente o avventata o addirittura distrattiva, quelle perdite, solo in seguito emerse, e conseguentemente abbiano determinato un danno patrimoniale per la società.

Il riallineamento dei valori al 3% è un'occasione da cogliere

Riguardo alle divergenze da operazioni straordinarie fiscalmente neutrali si pone come alternativa più conveniente rispetto ai regimi di affrancamento

/ Guerino RUSSETTI

L'art. 110 del DL 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. decreto "Agosto") ha reintrodotto – nell'ambito delle disposizioni che prevedono la **rivalutazione** (anche solo civilistica) dei beni d'impresa nel bilancio 2020 – la possibilità, per le società che redigono il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili IAS/IFRS, di riallineare le divergenze tra valori fiscali e contabili relativi ai beni materiali e immateriali (esclusi i bene merce) ed alle partecipazioni immobilizzate.

Sui maggiori valori riallineati è applicata un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP pari al 3%, da versare in un massimo di tre rate annuali entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi; è inoltre necessario **"vincolare"** una riserva di patrimonio (in regime di sospensione di imposta) per un importo pari alle divergenze riallineate al netto dell'imposta sostitutiva.

L'**insufficienza** di riserve disponibili a tal fine (ovvero l'incapienza del capitale sociale) dovrebbe inibire il riallineamento, che riguarda l'intera differenza tra valore fiscale e contabile del bene (in altri termini non è consentito un riallineamento parziale dei valori).

Tuttavia, è possibile individuare singolarmente gli asset interessati (diversamente da precedenti regimi simili, non è necessario procedere per intere categorie omogenee), per cui il **"delta"** di valore da riallineare complessivamente può essere opportunamente misurato ed adeguato anche guardando alla **"capienza"** delle riserve effettivamente a disposizione.

Sono riallineabili i valori relativi a **"i beni d'impresa e le partecipazioni"** risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 ed individuati – come già avvenuto per previgenti regimi simili – secondo le disposizioni relative al regime di rivalutazione/riallineamento della legge n. 342/2000: pertanto, anche se la novella normativa esclude solo gli **"immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa"**, il riallineamento non è possibile con riferimento a qualsiasi tipologia di bene-merce nonché agli avviamenti.

La formulazione della disposizione non fornisce alcuna indicazione in relazione all'**origine** del disallineamento: deve pertanto ritenersi che il riallineamento sia possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento (2019 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

In tal senso, possono riallinearsi le divergenze che si

creano ordinariamente per effetto dell'utilizzo del criterio del fair value nella valutazione dei beni (ad esempio, per gli immobili) ovvero quelle originate da operazioni straordinarie fiscalmente neutrali. Rispetto a queste ultime il riallineamento in questione si pone come alternativa sensibilmente più **conveniente** (alla luce della misura dell'aliquota di imposta sostitutiva prevista) rispetto ai regimi di affrancamento (contenuti nel dal TUIR o in altre disposizioni) che fanno da corollario alla disciplina fiscale relativa alle operazioni di riorganizzazione aziendale e relativi – ovviamente – a beni indicati nell'art. 110 del DL n. 104/2020.

Parimenti, il riallineamento in esame si interseca con quello previsto dall'art. 15 del DL n. 185/2008 in occasione della **prima adozione** degli standard internazionali tanto nell'ipotesi di generale FTA (passaggio dal regime contabile OIC a quello IAS/IFRS) quanto in occasione dell'adozione, da parte di società nel regime IAS, di singoli nuovi standard; così, fatta eccezione per il riallineamento per **"saldo globale"** (condotto con riferimento a tutte le fattispecie/operazioni per le quali si genera un fenomeno di tassazione anomala e per il quale la convenienza si manifesta essenzialmente quando il saldo medesimo è di segno negativo) sembra possibile scegliere convenientemente di riallineare con l'aliquota del 3% i beni rientranti nelle disposizioni del decreto "Agosto" ed eventualmente effettuare il riallineamento per **"fattispecie"** in relazione ai rimanenti asset.

I soggetti IAS/IFRS *adopter*, inoltre, possono riallineare le **"partecipazioni in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie"**, vale a dire tutte le partecipazioni diverse da quelle **"detenute per la negoziazione"**, secondo la definizione contenuta nell'Appendice A del principio IFRS 9 (e per le quali le regole di riconoscimento fiscale di tale classificazione sono contenute nell'art. 2 del DM 10 gennaio 2018). Sono pertanto riallineabili non solo i valori fiscali di partecipazioni di collegamento e controllo (IAS 27, IAS 28, e IAS 31) ma anche di quelle iscritte nel **portafoglio FVTPL** (non di trading ovviamente) ovvero, per opzione, nel **portafoglio FVTOCI** dell'IFRS 9.

La convenienza di tale riallineamento, condotto per singoli asset, dipende anche dalla circostanza che, nell'ottica di una successiva cessione plusvalente, la partecipazione sia qualificata o meno per la **participation exemption** (laddove le cessioni di partecipazioni non qualificate ai fini PEX generano, una volta riallineate, minori plusvalenze interamente tassabili).

Vincite nei casinò extra Ue tassabili in Italia quali redditi diversi

La tassazione deve avvenire al lordo, ma in alcuni casi è stato riconosciuto un abbattimento dell'imponibile a titolo di provvista utilizzata dal giocatore

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

Le vincite ottenute dal cittadino residente in Italia nei casinò situati in Paesi extra Ue o non aderenti allo Spazio economico europeo sono soggette a tassazione nel nostro Paese quali **redditi diversi**, diversamente dalle vincite ottenute in Italia, negli Stati Ue o aderenti al See, che sono invece esenti. Questo è il principio espresso dalla Cassazione con la sentenza n. [24589](#), depositata il 31 agosto 2020.

L'imputato era accusato, ai sensi dell'[art. 4](#) del DLgs. 74/2000, di non aver dichiarato una somma di circa 1,5 milioni di euro, percepita a seguito di una vincita presso un casinò sito nel Principato di Monaco. Sia il Tribunale sia la Corte d'Appello ritenevano sussistente il reato ascritto. L'imputato ricorre in Cassazione invocando il principio unionale di **non discriminazione** e rilevando che le vincite conseguite presso le case da gioco estere non avrebbero potuto essere assoggettate a una tassazione superiore a quella applicabile in Italia.

La Cassazione, innanzitutto, ricostruisce il quadro normativo esistente in materia, così come modificato dall'intervento della legge europea 2015-2016.

In esecuzione della sentenza della Corte di Giustizia del 2014, cause riunite [C-344/13](#) e [C-367/13](#), la legge europea 2015-2016 ha infatti modificato la tassazione IRPEF delle vincite conseguite presso casinò situati nello Spazio economico europeo, **assimilandola** a quella applicabile alle vincite presso case da gioco nazionali. La norma in esame modifica, in particolare, l'[art. 69](#) del TUIR, aggiungendo il comma 1-bis, in base al quale "le vincite corrisposte da case da gioco autorizzate nello Stato o negli altri Stati membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo non concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta".

Resta fermo il principio di carattere generale enunciato dal comma 1 della suddetta disposizione, secondo cui "i premi e le vincite di cui alla lett. d) del comma 1 dell'art. 67 costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta, **senza alcuna deduzione**". Il nuovo comma 1, tuttavia, fa salve "le disposizioni di cui al comma 1-bis", per cui le vincite corrisposte da case da gioco autorizzate in Italia o negli altri Stati membri dell'Unione europea o nello Spazio economico europeo non concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di im-

posta.

Nel caso di specie, l'imputato aveva però ottenuto la sua vincita nel Principato di **Monaco** che non è uno Stato membro dell'Unione europea e non aderisce al See. Da qui la conclusione della Corte, secondo cui le somme vinte da casinò situati in Paesi extra Ue costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione.

Non può ritenersi sussistente – precisa la Corte – una violazione dei principi europei invocati (e in specie quello di "libertà di stabilimento"), posto che le imprese che hanno sede nel Principato di Monaco non se ne possono avvalere, non facendo parte tale Stato dell'Unione europea.

Infine, secondo la Corte, la scelta del legislatore italiano di mantenere il regime di **tassazione piena** sarebbe giustificato anche dalla necessità "di prevenire il rischio di possibili forme incontrollabili di riciclaggio, autoriciclaggio, di fuga all'estero di capitali o di introduzione in Italia di capitali di incerta provenienza".

Se la tassabilità, quali redditi diversi, delle vincite ottenute nei casinò situati in Paesi extra Ue appare pacifica, qualche interrogativo si può invece porre con riferimento alla determinazione dell'imponibile da tassare. Sotto questo profilo, secondo il tenore letterale del sopra citato 69, comma 1 del TUIR, le somme percepite "costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione". Dunque, le vincite dovrebbero essere sempre tassate **al lordo**.

Ciononostante, qualche giudice di merito (*cfr.* C.T. Reg. Torino n. [1568/3/16](#) del 20 dicembre 2016, si veda "[Tassazione delle vincite extraeuropee al netto della «giocata»](#)" del 20 febbraio 2017) ha invece ritenuto che, con riferimento alle vincite ottenute in Paesi extra Ue, debbano comunque concorrere alla determinazione dell'imponibile, in ossequio al principio di capacità contributiva ex [art. 53](#) Cost., anche le **spese necessarie per produrle**.

Un'apertura in questo senso da parte dell'Agenzia sembra peraltro emergere anche dalla lettura della sentenza in commento, ove all'imputato è stato riconosciuto in sede di adesione un abbattimento dell'imponibile nella misura del 33% a titolo di **provvista** utilizzata dal giocatore (quale costo sostenuto per l'acquisto delle fiches).

Nel giudizio di equivalenza tra CCNL si guarda al numero delle mensilità

Occorre considerare l'eventuale diversa struttura prevista dai contratti collettivi circa il livello d'inquadramento e il corrispondente livello retributivo

/ Gabriele MORO

L'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) con la circolare n. 2/2020 ha reso rilevanti indicazioni circa la corretta applicazione dell'[art. 1](#), comma 1175 della legge 27 dicembre 2006 n. 296 in materia di **benefici normativi e contributivi**, disposizione che ha subito nel corso degli anni numerosi interventi interpretativi ad opera della prassi amministrativa.

Al momento della sua emanazione, tale disposizione si inseriva nell'ambito di più ampi interventi normativi volti, fondamentalmente, al contenimento delle forme di **evasione/elusione contributiva**. Il legislatore, infatti, tramite la disciplina della regolarità del versamento della contribuzione previdenziale e assistenziale a cui è subordinata la fruizione delle misure agevolative, intendeva, come intende tuttora, favorire la creazione di un sistema che concretamente premiasse i comportamenti regolari e virtuosi delle imprese.

La rilevanza della citata circolare è da rinvenire nell'individuazione – peraltro **non esaustiva** e soggetta a successive probabili integrazioni – degli elementi e dei criteri che gli organi di vigilanza adotteranno per la corretta conduzione dell'attività di comparazione tra i contratti collettivi minori e quelli "leader", ovvero stipulati da organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative, nonché della corretta identificazione delle materie che, per espressa disposizione di legge, non possono che essere disciplinate dal contratto collettivo di lavoro stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente rappresentative sul piano nazionale (si veda "[Comparazione tra CCNL solo su materie non riservate ai contratti leader](#)" del 4 agosto 2020).

La circolare ha infatti individuato alcuni **istituti "indisponibili"** per le organizzazioni sindacali prive del requisito della rappresentatività (limiti di durata e quantitativi del contratto di lavoro a tempo determinato, apprendistato, orario di lavoro, ipotesi di ricorso al lavoro intermittente, ipotesi di assegnazione a mansioni riconducibili a un inferiore livello d'inquadramento, collaborazione coordinata e continuativa); in relazione ad essi la revoca dei benefici normativi e contributivi fruiti è impedita solo laddove il contratto collettivo concretamente applicato contempli condizioni di miglior favore rispetto al contratto collettivo di riferimento. Ad analoga conclusione si perviene anche quando la disciplina dettata dal medesimo contratto collettivo ri-

guardi materie non riservate e si discosti dal contratto di riferimento.

Per quanto invece concerne istituti contrattuali la cui disciplina non è interamente demandata all'intervento integratore del contratto collettivo stipulato da organizzazioni dotate del requisito di rappresentatività, la circolare specifica che gli organi di vigilanza devono formulare un **giudizio di equivalenza** con le disposizioni contenute nel contratto collettivo stipulato dalle organizzazioni in possesso del predetto requisito.

La verifica dell'equivalenza della **parte normativa** dovrà concernere taluni significativi aspetti del sinallagma lavorativo (ad esempio, il lavoro supplementare e le clausole elastiche del lavoro a tempo parziale, la durata del periodo di prova e del preavviso, il comporta e il trattamento economico previsto in caso di malattia e di infortunio, la disciplina di maternità e paternità, permessi retribuiti e regolamentazione delle festività sopresse, ecc.), mentre per quanto attiene l'equivalenza degli aspetti retributivi, la verifica tra il contratto collettivo di riferimento e quello stipulato dalle organizzazioni sindacali prive di rappresentatività deve essere compiuta tramite l'individuazione di eventuali scostamenti ponendo a confronto la retribuzione globale annua nella quale confluiscono gli elementi fissi della retribuzione spettante ma anche variabili, a condizione che il CCNL di categoria li ricomprenda nel novero degli elementi costituenti il trattamento economico complessivo.

Dovrà essere peraltro opportunamente valutato che il livello d'inquadramento e il corrispondente livello retributivo previsto dai contratti collettivi posti a confronto potrebbero essere diversamente strutturati e che una differente previsione del numero delle mensilità potrebbe **riflettersi** negativamente sul trattamento retributivo in termini di indennità di preavviso, di malattia e infortunio e maternità.

La circolare specifica infine che quando l'esito della comparazione della parte economica abbia accertato **differenze**, l'analisi della parte normativa può essere omessa, con recupero dei benefici preventivamente concessi. Invece, appurata l'equivalenza della parte economica, il medesimo risultato si otterrà laddove emerga uno scostamento su almeno due elementi di comparazione relativi alla parte normativa.

Nuove procedure per eliminare le doppie imposizioni

Il deposito di una sentenza passata in giudicato impedisce l'apertura o la prosecuzione delle procedure per la risoluzione "amichevole"

/ Caterina MONTELEONE

Con il DLgs. 10 giugno 2020 n. 49, attuativo della direttiva 2017/1852 Ue del Consiglio, del 10 ottobre 2017, relativo ai meccanismi di risoluzione delle **controversie in materia fiscale** nell'Unione europea, sono state introdotte nuove disposizioni in materia di procedure amichevoli per la risoluzione delle controversie che possono coinvolgere l'Autorità competente italiana e le Autorità competenti di altri Stati membri dell'Unione europea in relazione all'applicazione di accordi e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio.

Rispetto alla disciplina precedente, che era contenuta nella convenzione n. 90/436/Ue, sono previste alcune novità. Innanzitutto, è stato ampliato l'ambito di applicazione, in quanto prima i meccanismi di risoluzione delle controversie in esame si applicavano limitatamente alla materia dei **prezzi di trasferimento** e di attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni, mentre oggi tali procedure si applicano alle ulteriori fattispecie contemplate nei Trattati bilaterali contro le doppie imposizioni. L'art. 49 del DLgs. 49/2020 precisa che l'istanza è finalizzata a risolvere controversie che derivano "dall'applicazione degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio".

Inoltre, sono stati introdotti meccanismi utili per superare l'eventuale **inerzia** delle Autorità competenti, possibile ad esempio qualora vi sia disaccordo tra le medesime.

A tal fine è stata prevista la facoltà per l'interessato di chiedere l'istituzione della **Commissione consultiva** sia nel caso in cui l'istanza per l'apertura della procedura amichevole è stata respinta, sia nel caso in cui dopo l'apertura della procedura amichevole, le Autorità competenti non raggiungano un accordo per la definizione della controversia.

Inoltre, l'interessato può presentare ricorso dinanzi all'Autorità giudiziaria nazionale competente sia nel caso in cui si sia visto respingere l'istanza per l'attivazione della procedura amichevole, sia qualora abbia chiesto l'istituzione della **commissione consultiva** e questa non sia stata istituita.

La presentazione dell'istanza amichevole non è preclusa all'interessato che abbia definito la questione

controversa a seguito di procedura amministrativa che comporti la definitività dell'imposta. Come chiarito anche dalla relazione illustrativa allo schema di decreto in esame, questo è uno degli elementi **innovativi** introdotti dal decreto.

Sotto altro profilo, invece, occorre considerare che il deposito di una **sentenza passata in giudicato** o di una decisione del giudice a seguito di conciliazione tra le parti impedisce la presentazione dell'istanza per la procedura amichevole e, comunque, la prosecuzione della procedura già iniziata che, quindi, non potrà proseguire, in qualunque fase di svolgimento si trovi.

L'istanza per l'apertura della procedura amichevole deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate e all'Autorità competente degli altri Stati membri interessati, entro 3 anni dalla notifica dell'atto o dalla data in cui è stato adottato il provvedimento che ha originato (o potrebbe originare) il sorgere della **controversia**.

Stop alla procedura con il passaggio in giudicato della sentenza

Se l'istanza viene accolta, l'Agenzia delle Entrate e le Autorità degli altri Stati membri coinvolti risolvono la questione controversa entro due anni (termine che può essere prorogato solo una volta a seguito di richiesta scritta e motivata) dalla data dell'ultima notifica della decisione di accoglimento dell'istanza e comunicano l'accordo raggiunto alla parte istante entro trenta giorni dal raggiungimento del medesimo, o l'eventuale causa del **mancato raggiungimento** dell'accordo.

A seguito del raggiungimento dell'accordo che risolve la controversia, l'Agenzia delle Entrate dispone il **rimborso** o lo sgravio delle imposte non dovute, ovvero la riscossione delle imposte dovute se, a seguito della decisione adottata nell'ambito della procedura, derivi una variazione del reddito o dell'imposta. Il rimborso o lo sgravio delle imposte è subordinato all'accettazione scritta da parte dell'interessato della decisione formulata al termine della procedura amichevole o della procedura di risoluzione delle controversie ed alla contestuale rinuncia all'instaurazione di un **contenzioso** da formulare entro 60 giorni dalla notifica della decisione ricevuta.

Atto della Dogana nullo se l'indagine OLAF è avviata dopo l'importazione

Se l'operazione oggetto di rettifica è precedente rispetto all'avvio dell'indagine, quest'ultima non potrà riferirsi alla merce importata

/ Lorenzo UGOLINI

Gli accertamenti dell'Agenzia delle Dogane relativi all'origine della merce basati sulle indagini dell'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) hanno piena **valenza probatoria** nei procedimenti giudiziari e spetta all'operatore economico fornire la prova contraria in ordine all'applicabilità del regime agevolativo. Nel concreto, tuttavia, le indagini OLAF devono riguardare la specifica partita di merce importata, con la conseguenza che l'atto impositivo è nullo se fondato su indagini avviate dopo la data dell'importazione contestata.

Tale principio è stato espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. [16469/2020](#).

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Dogane aveva rilevato, a seguito di un'inchiesta dell'OLAF, l'origine cinese anziché indonesiana di una parte della merce importata da una società e, per l'effetto, aveva applicato all'importatore nazionale i **maggiori dazi**.

Il dubbio circa l'origine indonesiana dei prodotti era emerso in quanto, sulla scorta delle indagini OLAF, il fornitore estero non avrebbe avuto la reale capacità produttiva per la fabbricazione dei beni.

L'Ufficio europeo per la lotta antifrode non può essere assimilato a un'autorità giudiziaria, ma è un **servizio di inchiesta** comunitario. Al termine dell'indagine, spesso condotta in Paesi terzi, l'OLAF redige una valutazione che contiene i fatti accertati, l'eventuale indicazione del danno finanziario per l'Ue e le conclusioni dell'indagine ([art. 11](#) del Reg. Ue 883/2013).

In merito alla **valenza probatoria** dei report OLAF la Cassazione ha affermato che "in tema di tributi doganali, gli accertamenti compiuti (di propria iniziativa o su segnalazione degli Stati membri) dagli organi esecutivi OLAF (...) «a posteriori» o quando vi sia un motivo per dubitare sull'autenticità della documentazione relativa all'origine e/o alla provenienza della merce, hanno piena valenza probatoria nei procedimenti amministrativi e giudiziari e, quindi, possono essere posti

a fondamento dell'avviso di accertamento per il recupero dei dazi sui quali siano state riconosciute esenzioni o riduzioni, spettando al contribuente che ne contesti il fondamento fornire la prova contraria in ordine alla sussistenza delle condizioni di applicabilità del regime agevolativo" (Cass. n. 4997/2009; anche, Cass. n. 5892/2013; Cass. n. 11441/2018).

In altri termini, in astratto, la pretesa impositiva daziaria deve intendersi congruamente e sufficientemente dimostrata qualora la stessa sia basata sulle **risultanze** di atti ispettivi dell'OLAF.

In concreto, tuttavia, l'avviso di rettifica può fondarsi su un report OLAF soltanto nel caso in cui lo stesso non si limiti a osservazioni generiche in ordine all'attività svolta dalla società esportatrice, ma contenga accertamenti direttamente riferibili alle merci importate e alle operazioni contestate dall'Agenzia delle Dogane (Cass. n. [5930/2019](#); anche, Cass., 21 marzo 2019 n. [7993](#) e n. 7994).

Le risultanze OLAF, pertanto, devono contenere la prova che proprio i prodotti oggetto dell'importazione sottoposta a verifica sono di origine cinese, per cui non spetta il regime daziario agevolato.

In linea con tale orientamento giurisprudenziale, la Corte di Cassazione, con la sentenza in esame, ha affermato che "da quanto precede, dunque, discende la **carenza di decisività** del mezzo in esame, perché – anche ad affermarne, in astratto, la fondatezza, avuto riguardo alla valenza probatoria degli atti ispettivi dell'OLAF – l'Agenzia non potrebbe comunque giovare delle risultanze dell'indagine, a sostegno della pretesa di recupero di maggiori dazi doganali, proprio perché successiva all'importazione".

Di conseguenza, se l'operazione oggetto di rettifica è precedente rispetto all'avvio dell'indagine, quest'ultima non potrà riferirsi alla merce importata. Pertanto, in assenza di prova certa circa l'origine cinese dei prodotti, l'atto impositivo è illegittimo.