

**Edizione di lunedì 25 Gennaio 2021**

## **EDITORIALI**

**I temi della 27esima puntata di Euroconference In Diretta**  
di **Sergio Pellegrino**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**Imposta di bollo sulle fatture elettroniche: termini di versamento**  
di **Federica Furlani**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Ets: obbligo di pubblicazione dei compensi sul sito internet anche in forma anonima**  
di **Luca Caramaschi**

## **ACCERTAMENTO**

**L'abuso del diritto tra norma, prassi e giurisprudenza – II° parte**  
di **Andrea Ramoni, Luigi A. M. Rossi**

## **CONTROLLO**

**Registro Pmi innovative: il bilancio è certificabile dal collegio sindacale**  
di **Teresa Donofrio**

## EDITORIALI

---

### ***I temi della 27esima puntata di Euroconference In Diretta***

di **Sergio Pellegrino**

Master di specializzazione

## LA REDAZIONE DEL BILANCIO 2020: ASPETTI ORDINARI E STRAORDINARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Come **ogni lunedì** ritorna con la **diretta alle ore 9 Euroconference In Diretta**.

Nella **sessione di aggiornamento** faremo il consueto punto sulla **normativa, prassi e giurisprudenza** della settimana appena conclusa.

Per quanto riguarda la prassi dell'Agenzia, questa settimana sono stati pubblicati la **prima circolare** del 2021, **1 risoluzione** e **14 risposte ad istanze di interpello**.

La [circolare n. 1/E/2021](#) è dedicata ad un'analisi organica della **disciplina della rideterminazione del valore di titoli e partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola**.

Sappiamo che questo tipo di possibilità, originariamente introdotta dalla **legge finanziaria per il 2002**, è stata poi **riproposta in modo continuativo** da parte del legislatore, da ultimo con la **legge di bilancio 2021**.

La circolare riassume quelli che sono gli **elementi essenziali** della disciplina, per poi andare ad affrontare alcune **casistiche particolari**: in questo ambito viene affrontata la problematica della **cessione dei terreni ad un corrispettivo inferiore rispetto al valore rideterminato**, in relazione alla quale l'**Agenzia cambia orientamento** rispetto alla prassi sin qui seguita, alla luce della posizione assunta da parte delle **Sezioni Unite della Corte di Cassazione** nelle **sentenze 2321 e 2322 del 31 gennaio 2020**.

Analizzeremo quindi la [risposta ad istanze di interpello n. 42 del 18 gennaio 2021](#), che si sofferma sulle condizioni per l'applicabilità del regime degli impatriati ad un soggetto che rientra in Italia dopo anni di lavoro prestato all'estero per effetto del distacco presso una società del gruppo in Cina.

Per quanto riguarda la **giurisprudenza**, fra le pronunce che abbiamo selezionato della Corte di

Cassazione, esamineremo la **sentenza della sezione penale n. 1768 del 18 gennaio 2021**, che è relativa al caso del **legale rappresentante di una società, condannato per il reato di omesso versamento Iva**.

Nella **seconda sessione**, dedicata ad **adempimenti e scadenze**, con **Lucia Recchioni** esamineremo le **questioni in ambito Iva generate dagli effetti della Brexit**.

Nella **sessione** dedicata al **caso operativo**, realizzata in collaborazione con il servizio **Focus Agevolazioni Edilizie** di **Euroconference Consulting**, affronteremo il tema scelto con il sondaggio della settimana precedente dai partecipanti: la possibilità di **agevolare ai fini del superbonus** gli **ampliamenti degli edifici** che si realizzano con operazioni di **ristrutturazione** ovvero di **demolizione e ricostruzione**.

**Roberto Bianchi** nella **sessione di approfondimento** affronterà, invece, il tema della **rivalutazione dei beni immateriali non tutelati giuridicamente**.

Concluderemo con i quesiti della **sessione Q&A**, rispondendo ad alcune delle domande che ci avrete formulato, mentre in settimana pubblicheremo le altre risposte **nell'area dedicata a Euroconference In Diretta** sulla **piattaforma Evolution** e sulla **Community** su **Facebook**.

---

## MODALITÀ DI FRUIZIONE DI EUROCONFERENCE IN DIRETTA

La fruizione di *Euroconference In Diretta* avviene attraverso la **piattaforma Evolution** con due possibili **modalità di accesso**:

1. attraverso l'**area clienti sul sito Euroconference** (transitando poi da qui su **Evolution**);
2. direttamente dal portale di **Evolution** <https://portale.ecevolution.it/> inserendo le **stesse credenziali** utilizzate per l'accesso all'area clienti sul sito di *Euroconference* (**PARTITA IVA e PASSWORD COLLEGATA**).

**Importante avvertenza: è necessario entrare con la PARTITA IVA e la PASSWORD COLLEGATA (e non utilizzando il codice fiscale).**

A partire dal pomeriggio, chi non avesse potuto partecipare alla diretta ha la possibilità di visionare la puntata in **differita on demand**, sempre attraverso la **piattaforma Evolution**.

## IMPOSTE INDIRETTE

### ***Imposta di bollo sulle fatture elettroniche: termini di versamento***

di **Federica Furlani**

Seminario di specializzazione

## IL RICORSO IN COMMISSIONE TRIBUTARIA: TECNICHE REDAZIONALI DEGLI SCRITTI DIFENSIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Come noto, sulle operazioni in generale **non assoggettate ad Iva** (se di ammontare **superiore a 77,47 euro**) è dovuta l'**imposta di bollo**: è dovuta ad esempio sulle operazioni fuori campo Iva ex [articolo 15 D.P.R. 633/1972](#) oppure ex [articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#), sulle **operazioni non imponibili con dichiarazione di intento** di cui all'[articolo 8, comma 1, lettera c\) D.P.R. 633/1972](#), mentre non è applicata sulle operazioni relative a **cessioni di beni all'estero non imponibili** [articolo 8, comma 1, lettere a\) o b\), D.P.R. 633/1972](#).

A seguito dell'introduzione della **fatturazione elettronica**, i **termini** e le **modalità di assolvimento dell'imposta di bollo** su tali documenti, originariamente disciplinati dall'[articolo 6, comma 2, D.M. 17.06.2014](#), sono stati ulteriormente oggetto di modifica ad opera del [D.M. 4.12.2020](#) a decorrere dalle fatture emesse dal **1° gennaio 2021**.

Questo significa che per il versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture emesse nel **4° trimestre 2020 ha continuato ad essere applicato il termine come modificato dal Decreto Liquidità (D.L. 23/2020)**: entro il giorno **20 del mese successivo al trimestre di riferimento**. Il versamento doveva essere stato fatto entro lo scorso **20 gennaio**.

Dal **01.01.2021** l'[articolo 1 D.M. 4.12.2020](#) stabilisce che:

- il pagamento dell'imposta relativa alle fatture elettroniche emesse nel **primo, nel terzo e nel quarto trimestre solare** dell'anno di riferimento è effettuato entro l'**ultimo giorno del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre** (quindi **31 maggio, 30 novembre, 28 febbraio**);
- il pagamento dell'imposta relativa alle fatture elettroniche emesse nel **secondo trimestre solare** è effettuato entro l'**ultimo giorno del terzo mese successivo alla chiusura del trimestre** (quindi **30 settembre**).

Inoltre viene precisato che:

- nel caso in cui l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel **primo trimestre solare dell'anno non superi l'importo di 250 euro**, il contribuente, in luogo della scadenza ordinaria, può procedere al pagamento entro il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al **secondo trimestre solare dell'anno di riferimento** (quindi 30 settembre);
- nel caso in cui l'importo dell'imposta di bollo dovuta in relazione alle fatture elettroniche emesse **nei primi due trimestri solari** dell'anno, complessivamente considerato, non superi **l'importo di 250 euro**, il pagamento dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche emesse nei predetti trimestri può essere effettuato entro il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al **terzo trimestre solare dell'anno di riferimento** (quindi 30 novembre).

Per le fatture elettroniche inviate attraverso il **Sistema di interscambio**, l'Agenzia delle entrate, sulla base dei dati in suo possesso, provvede, per ciascun trimestre, all'**integrazione delle fatture che non riportano l'evidenza dell'assolvimento dell'imposta di bollo** ma per le quali l'imposta risulta dovuta, mettendo l'informazione a disposizione del cedente o prestatore, o dell'intermediario delegato, con modalità telematiche **entro il giorno 15 del primo mese successivo alla chiusura del trimestre**.

Tuttavia, se il cedente o il prestatore, o l'intermediario delegato, ritiene che, in relazione ad una o più fatture integrate dall'Agenzia delle entrate, non risultino realizzati i presupposti per l'applicazione dell'imposta di bollo, procede, **entro l'ultimo giorno del primo mese successivo alla chiusura del trimestre**, alla **variazione dei dati comunicati**, eccetto che per il secondo trimestre solare dell'anno, dove il termine è fissato nel 10 settembre dell'anno di riferimento.

**In assenza di variazioni** da parte del contribuente, si intendono confermate le integrazioni effettuate.

Si evidenzia che le **modalità tecniche per l'effettuazione delle suddette integrazioni**, della loro messa a disposizione, della consultazione e della variazione dei dati relativi all'imposta di bollo da parte del cedente o prestatore, o dell'intermediario delegato, verranno stabilite con apposito **Provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Poi l'Agenzia delle entrate deve rendere noto al cedente o prestatore, o all'intermediario delegato, sempre in modalità telematica, entro il giorno **15 del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre** (20 settembre per il secondo trimestre), **l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche** inviate tramite lo Sdl in ciascun trimestre solare, calcolata sulla base delle fatture per le quali il cedente o prestatore ha indicato l'assolvimento dell'imposta e delle integrazioni eventualmente variate dal contribuente.

Il successivo **versamento** dell'imposta di bollo può essere effettuato mediante il servizio presente sul sito dell'Agenzia, nell'area riservata del soggetto passivo Iva, con **addebito su conto corrente bancario o postale o tramite modello F24**, utilizzando i seguenti codici tributo:

- 2521 per il 1° trimestre;
- 2522 per il 2° trimestre;
- 2523 per il 3° trimestre;
- 2524 per il 4° trimestre.

## ENTI NON COMMERCIALI

### ***Ets: obbligo di pubblicazione dei compensi sul sito internet anche in forma anonima***

di Luca Caramaschi



Uno degli obblighi ritenuti più “fastidiosi” nell’ambito della nuova disciplina degli Ets è certamente quello previsto dal [comma 2 dell’articolo 14 del codice del terzo settore](#) (di seguito cts). Stiamo parlando della norma che prevede che “*Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori a 100 mila euro annui** devono in ogni caso **pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all’articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati**”.*

Oltre alla considerazione che si tratta di un **obbligo** che interesserà un elevato numero di organizzazioni del terzo settore (la **soglia complessiva di entrate**, comprese quelle istituzionali, di 100.000 euro obbligherà a tenere un sito internet anche **Ets di ridotte dimensioni**), è facile intuire come una simile previsione normativa potrebbe avere in taluni casi un impatto negativo sui delicati rapporti che spesso si instaurano nell’ambito degli enti di tipo associativo, attivando **antipatici fenomeni di delazione**.

Si pensi, solo per citarne alcuni, al caso dell’associato che presta anche **servizi di consulenza** all’associazione, piuttosto che alla stessa associazione che paga **l’affitto dei locali** nei quali opera al presidente che sia anche proprietario dello stabile.

In assenza di indicazioni ufficiali, si ritiene siano anche queste le situazioni che ricadono nel citato **obbligo di comunicazione**, oltre a quelle che riguardano giustamente la **pubblicazione dei compensi** erogati all’organo amministrativo o di controllo dell’associazione medesima?

Il fatto che la norma faccia testualmente riferimento a somme attribuite “**a qualsiasi titolo**” lascerebbe propendere per l’**inclusione** anche delle fattispecie sopra descritte.



Un altro dubbio riguarda poi le modalità concrete con le quali attuare il predetto obbligo di pubblicazione.

Si dovranno indicare i **singoli nominativi dei percettori** con a fianco la relativa somma? Si potranno fare degli accorpamenti? O risulta legittimo, ai fini dell'assolvimento dell'obbligo, anche una indicazione del dato **in forma aggregata**?

Su tutte queste questioni è intervenuta la [nota n. 293 del 12 gennaio scorso](#), con la quale il **Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali** ha fatto chiarezza su molti punti che attengono questa disciplina che troverà piena applicazione con l'attesa **operatività del Registro Unico** (ad oggi prevista per il prossimo mese di aprile) al quale tutti gli Ets dovranno **obbligatoriamente iscriversi**.

In merito alla **ratio** della previsione contenuta nel richiamato [articolo 14, comma 2, cts](#), la [Nota Mlps 293/2021](#) precisa che l'adempimento di questo specifico obbligo di pubblicazione, da effettuarsi sul **sito internet dell'Ets** o su quello della **rete associativa alla quale l'Ets medesimo aderisce**, accresce, attraverso dati ulteriori e canali comunicativi diversi, il **livello di conoscibilità delle informazioni** riguardanti l'Ets, già assicurato dal **regime di pubblicità-notizia** proprio del Runt, ai sensi dell'[articolo 48 cts](#); in questo modo la generalità dei cittadini potrà operare **scelte maggiormente consapevoli** nei riguardi degli Ets (come, ad esempio, la decisione circa la **destinazione del cinque per mille**) ed effettuare un **controllo sociale diffuso** sull'azione degli enti medesimi, in quanto facenti parte di un insieme limitato di soggetti giuridici dotati di caratteri specifici, rivolti a perseguire il bene comune e portatori dell'**interesse generale** ai sensi dell'[articolo 5 cts](#).

Con l'obiettivo di temperare, da un lato, l'**obbligo di trasparenza** che permea l'intera legge delega di riforma del terzo settore (L. 106/2016), e, dall'altro, i principi di **riservatezza, proporzionalità e ragionevolezza** del dato informativo trattato, la nota in commento, ritenendo di non dover imporre **format obbligatori**, afferma che la pubblicazione dei dati potrà avvenire anche **in forma anonima** (ad esempio citando le sole iniziali del soggetto), anche **accorpendo i dati tra soggetti appartenenti alla stessa categoria**.

Tali affermazioni traggono spunto dai contenuti del [D.M. 04.07.2019](#) recante "**Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore**" che, proprio in relazione all'obbligo di pubblicazione oggetto di trattazione, al **paragrafo 6** chiarisce che "*Le informazioni sui compensi di cui all'articolo 14, comma 2 ... costituiscono oggetto di pubblicazione, anche in forma anonima, sul sito internet dell'ente o della rete associativa cui l'ente aderisce*".

Ugualmente, precisa la **Nota del ministero**, dovranno essere **tenuti distinti** gli importi dovuti a **titolo di "retribuzione"** da quelli corrisposti a titolo di "**indennità particolare**" (ad esempio parametrata ai giorni in cui un determinato organo si riunisce) o di "**rimborso spese**" (in questo caso, trattandosi di somme attribuite a fronte di spese documentate potrà essere sufficiente individuare il **numero di beneficiari, l'importo medio, l'importo massimo e quello minimo riconosciuti**).



Non viene, invece, ritenuta possibile la pubblicazione di un **unico dato aggregato**, in quanto ritenuta **incompatibile con le finalità imposte dalla norma**.

Anche in relazione alla **tipologia di rapporti** che dovranno formare **oggetto di comunicazione**, la nota del ministero fornisce preziose indicazioni.

Il “*pieno rispetto del **principio di trasparenza***” sopra richiamato, spiega il documento di prassi, incontra alcuni **limiti nell’interesse dei singoli soggetti coinvolti**: si tratta dei citati **principi di ragionevolezza, proporzionalità e pertinenza** che non consentono, ad esempio, di rendere noti elementi informativi non necessari ad assicurare il raggiungimento degli obiettivi previsti dalla norma, come pure elementi che possano anche indirettamente rendere **conoscibili situazioni particolari del singolo percettore** di tali emolumenti (come ad esempio **elementi della retribuzione attribuiti non in ragione dell’attività svolta** ma di situazioni proprie del singolo e tali da fornire indebitamente informazioni sulla sua specifica condizione, ad esempio di natura sanitaria), o **informazioni di natura patrimoniale** a ben vedere riconducibili alla situazione dell’individuo ma **non collegate alle attività svolte**, agli incarichi ricoperti o più in generale all’appartenenza all’ente del Terzo settore.

Alla luce di queste considerazioni, pertanto, si ritiene di poter “**delimitare**” la **portata dell’obbligo** di comunicazione recata dalla norma, ritenendo di **poter escludere** le somme derivanti dallo svolgimento di attività che nulla hanno a che fare con **l’attività tipica dell’Ets** al quale il percettore è associato (si faceva in precedenza l’esempio dell’associato che presta anche **servizi di consulenza** all’associazione piuttosto che alla stessa associazione che paga **l’affitto dei locali** nei quali opera al presidente che sia anche proprietario dello stabile).

Da ultimo, si segnala che la disposizione normativa in commento **non prevede**, in caso di violazione dei richiamati obblighi di pubblicazione, alcuna **sanzione** esplicita. Fatto sul quale la recente [nota n. 293/2021](#) non si esprime.

## ACCERTAMENTO

### ***L'abuso del diritto tra norma, prassi e giurisprudenza – II° parte***

di **Andrea Ramoni, Luigi A. M. Rossi**



Nella [prima parte del presente contributo](#) abbiamo visto come il **comma 2, lett. a)**, dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) individui nella **sostanza economica un requisito essenziale per evitare che si ricada in operazioni abusive** (pur in presenza degli altri due presupposti).

È allora utile osservare come la **circolare 1/2018** della Guardia di Finanza descriva, in negativo, alcune circostanze di fatto, al ricorrere delle quali si delineerebbe un'ipotesi di **abuso del diritto**:

1. operazioni cosiddette “**circolari**”, ovvero attuate secondo uno schema che **non determina**, oltre al risparmio fiscale, **modificazioni sostanziali, sul piano giuridico ed economico**, rispetto alla situazione iniziale;
2. operazioni cosiddette “**lineari**”, ovvero attuate con una sequenza di negozi giuridici che, pur modificando gli assetti economici, sono caratterizzate da una “**incoerenza**” giuridica, “*in quanto declinate attraverso l'adozione di **forme diverse e indirette rispetto a quelle di altri negozi che avrebbero consentito, in maniera diretta, la soddisfazione del medesimo interesse extrafiscale***”.

Tra gli altri elementi sintomatici di assenza di sostanza economica, la Guardia di Finanza ritiene anche si debba aver cura di verificare i valori ai quali determinati **negozi giuridici vengono conclusi**: in caso di **significativa discrepanza con quelli di mercato**, si ricadrebbe in ipotesi di abuso (si ricorda, sempre in presenza degli altri due presupposti richiesti dalla normativa).

Analoga sorte viene riservata alle **operazioni anomale**, ovvero alle “*costruzioni ingiustificabili in una logica di normalità imprenditoriale, in quanto non apportano null'altro, se non il risparmio fiscale*” (cfr. Vol. III, pag.294).

Con riferimento alla **assenza di sostanza economica**, l'esempio che si ritrova nella circolare 1/2018 (Vol. III, p. 294) è quello di un **soggetto economico** che effettua un **apporto di denaro in**

**una holding intermedia** di nuova costituzione, che utilizza tali disponibilità per l'acquisto dallo stesso socio della partecipazione in un'altra società: *“la sequenza negoziale attuata potrebbe essere ritenuta priva di sostanza economica in quanto orientata a soddisfare un obiettivo raggiungibile in modo diretto attraverso il conferimento in natura, da parte del socio, di una partecipazione in una holding di nuova costituzione”*.

Quanto alle **valide ragioni extrafiscali (non marginali)**, secondo quanto previsto dell'[articolo 10-bis, comma 3, L. 212/2000](#), la **circolare 1/2018** rimanda alla lettura della **relazione illustrativa al D.Lgs. 128/2015**, a seguito del quale l'abuso del diritto ha trovato collocazione nello **Statuto dei diritti del contribuente**.

Vengono dunque considerate tali, **le ragioni senza le “quali l'operazione non sarebbe stata portata a compimento dall'impresa o dal professionista”**. In altre parole, deve sussistere un **impatto gestionale ed organizzativo non trascurabile**.

Sotto tale profilo, la Guardia di Finanza pone l'enfasi sui principi espressi dalla Corte di Cassazione in materia di riorganizzazione aziendale (**sentenza n. 438/2015, ordinanza n. 9610/2017**), richiamando la fattispecie (ritenuta integrante un'ipotesi abusiva) in cui il contribuente aveva *“costituito una società [immobiliare] al fine di **costruire e rivendere immobili**, ma, essendo – a suo dire – rimasti gli appartamenti costruiti invenduti, egli li abbia poi **acquistati in proprio, con successiva chiusura della società**”*.

In ogni caso, la novella contenuta nel comma 9 dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) comporta che l'onere della prova sia equamente ripartito tra Amministrazione finanziaria e contribuente: nel contraddittorio preventivo, **“l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3”**.

A norma del **comma 6**, infatti, *“senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, **a pena di nullità**, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto”*.

Si tratta, dunque, di una **fase endoprocedimentale che riveste carattere di obbligatorietà**, che il Legislatore del 2015 ha inteso prevedere *ad hoc*, in difetto della quale l'atto emanato deve considerarsi nullo. Atto che deve in ogni caso essere **“apposito”**, ovvero **riguardare esclusivamente la contestazione dell'ipotesi considerata abusiva**, posto che l'ulteriore attività accertativa è comunque fatta salva dalla norma.

È bene precisare che **occorre guardare alla contestazione che viene mossa sotto il profilo sostanziale, a nulla rilevando la qualificazione giuridica formalmente posta in calce all'avviso di accertamento**.

Pertanto, quandanche il contribuente fosse destinatario di un **accertamento parziale** emesso ex

[articolo 41-bis D.P.R. 600/1973](#) (attitudine, pare, oramai prevalente da parte dell'Amministrazione finanziaria), qualsiasi rilievo – anche implicito, sulla natura indebita del vantaggio fiscale conseguito, ovvero sulla abusività della condotta contestata – comporta l'attivazione, a pena di nullità, della **procedura istruttoria di cui all'[articolo 10-bis L. 212/2000](#)** (cfr. CTP Genova, sentenza n. 746/6/2017).

**La richiesta di chiarimenti, che la norma prevede, deve essere circostanziata** ed avere ad oggetto la natura considerata elusiva dall'Ufficio: l'invio di **inviti a comparire o questionari**, che abbiano ad oggetto richieste più ampie o generiche, non dovrebbero potersi considerare rispettosi del precetto. Si consideri, inoltre, che tra la consegna dei documenti e l'emissione dell'eventuale avviso di accertamento deve decorrere un **termine di almeno 60 giorni**.

In chiusura, sia consentita una **riflessione**.

Concetto di tutt'altra natura è quello che richiama fenomeni di **evasione fiscale**, tipicizzata dalla violazione di precetti normativi, in ambito tributario, e realizzata attraverso atti e comportamenti nascosti o simulati; circostanza diametralmente opposta alle ipotesi di abuso del diritto, con le quali si assiste al loro **mero aggiramento per il tramite di comportamenti palesi** (da cui discende un indebito vantaggio fiscale).

**Vi deve dunque essere un atto contrario alla legge**, finalizzato all'occultamento di componenti positivi di reddito ovvero alla deduzione di costi invece non ammessa dalle norme in materia (ad esempio, per **violazione di principi di inerenza e competenza di cui all'[articolo 109 Tuir](#)**, per utilizzo di **operazioni oggettivamente inesistenti di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)**, e così via).

Se da una parte quindi, con l'elusione/abuso del diritto, il contribuente **formalizza una serie di negozi leciti, per raggiungere esclusivamente vantaggi fiscali indebiti, con l'evasione vengono violate invece le norme fiscali**.

La stessa Guardia di Finanza ha precisato che ***“l'abuso del diritto in ambito tributario non è, dunque, mai configurabile in presenza di un risparmio d'imposta illecito, ossia derivante dalla violazione di una disposizione tributaria, giacché è proprio l'esistenza di una specifica disposizione violata a segnare il confine fra condotta abusiva e comportamento evasivo”*** (cfr. Vol. III, pag.291).

## CONTROLLO

### **Registro Pmi innovative: il bilancio è certificabile dal collegio sindacale**

di Teresa Donofrio



L'[articolo 4 D.L. 3/2015](#) enuncia i requisiti necessari ai fini dell'iscrizione, da parte delle società, al **registro delle piccole e medie imprese innovative**.

In occasione della **lettera di risposta emanata dal Mise (circolare n. 0275367 del 04.12.2020)**, nell'ambito di questo contributo si è voluto analizzare uno dei requisiti richiesti dalla citata disposizione di cui all'**articolo 4, comma 1, lett. b)**: *“la **certificazione dell'ultimo bilancio e dell'eventuale bilancio consolidato redatto da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro dei revisori contabili**”*.

Il quesito sottoposto al Mise ha per oggetto quelle **società**, costituite in forma di **società per azioni, dotate di collegio sindacale** incaricato sia della funzione di vigilanza che della funzione di revisione contabile e che, ai fini della suddetta iscrizione, abbiano ritenuto legittimo attribuire allo stesso **collegio** la funzione di certificare il bilancio.

A suo tempo, il Mise, con il [parere prot. n. 155144 del 03.09.2015](#), aveva ritenuto che la suddetta certificazione dovesse essere effettuata esclusivamente da un **revisore contabile o da una società di revisione**, iscritti nel registro dei revisori contabili, escludendo così la possibilità che tale adempimento potesse essere assegnato al **collegio sindacale**.

Secondo tale impostazione, le **società per azioni che avessero nominato un collegio sindacale con doppia funzione** avrebbero dovuto provvedere a **nominare un nuovo revisore esterno** che certificasse il bilancio ai fini del rispetto del requisito necessario di cui all'[articolo 4, comma 1, lett. b\), D.L. 3/2015](#).

Nell'ambito di una **recente contestazione**, la camera di commercio di Roma ha intimato ad una società la **cancellazione dal registro delle PMI innovative** per mancanza del requisito di cui all'[articolo 4, comma 1, lett. b\), D.L. 3/2015](#). Tuttavia, la suddetta Società, costituita in forma

di società per azioni, aveva regolarmente provveduto alla **certificazione del proprio bilancio** tramite il **collegio sindacale incaricato**, i cui membri risultavano regolarmente iscritti al registro dei Revisori legali.

In seguito a tale contestazione, è stata **interpellata una diversa Camera di commercio (Padova) che ha fornito un parere differente sul punto.**

La risposta della prima Camera, fedele al citato [parere del Mise prot. n. 155144/2015](#), precludeva al collegio sindacale la possibilità di certificare il bilancio ai fini dell'iscrizione al registro delle Pmi innovative. Diversamente, la **seconda Camera di commercio valorizzava la certificazione resa dal collegio sindacale**, ritenendola conforme alle esigenze normative.

Data la **discordanza di pareri** riscontrata dalle due Camera di commercio, è stato interpellato lo stesso *Mise*, il quale si è espresso ritenendo **esauriente**, rispetto alle esigenze normative, la **certificazione resa dal collegio sindacale**, quando questo sia investito, oltre che dei compiti di cui all'[articolo 2403 cod. civ.](#), anche della **revisione legale dei conti**.

Peraltro, la posizione risulta **pienamente allineata con il quadro legislativo** in vigore, che consente alle società di optare per l'assegnazione, al collegio sindacale, del **controllo legale così come del controllo contabile**.

Sulla base di quanto chiarito dal *Mise*, la società soggetta a contestazione risulta pertanto **regolarmente iscritta al registro delle Pmi innovative** in quanto, in qualità di società per azioni, è legittimata a certificare il bilancio, ai fini della permanenza nella sezione speciale, avvalendosi di un **revisore persona fisica o società di revisione** o, in alternativa, attribuendo tale compito ai propri **sindaci**, abilitati a svolgere tale funzione.