

Edizione di giovedì 4 Febbraio 2021

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 1° febbraio
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

IVA

L'Irlanda del Nord dal 2021 tra cessione di beni e prestazioni di servizi
di Clara Pollet, Simone Dimitri

ENTI NON COMMERCIALI

Gli aspetti fiscali nella riforma dello sport
di Guido Martinelli

PENALE TRIBUTARIO

La crisi di liquidità non scrimina il reato di omesso versamento Iva
di Stefano Rossetti

CONTENZIOSO

L'improcedibilità del ricorso ai sensi dell'articolo 369 c.p.c.
di Luigi Ferrajoli

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Bonus aggregazioni e professionisti: un'opportunità da incentivare
di Goffredo Giordano di MpO Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 1° febbraio

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



La **28esima puntata** di Euroconference In Diretta si è aperta, come si consueva, con la sessione “**aggiornamento**”, nell’ambito della quale sono state analizzate tutte le novità della **scorsa settimana**.

Successivamente l’attenzione si è quindi soffermata sui **nuovi modelli Redditi, Irap e Isa 2021**, mentre, nel corso dello speciale “**agevolazioni edilizie**”, sono stati riepilogati i **requisiti di indipendenza funzionale e accesso autonomo** previsti nell’ambito della disciplina del superbonus.

La sessione **approfondimento**, infine, è stata dedicata agli incentivi introdotti dalla **Legge di bilancio 2021** alle **operazioni di aggregazione aziendale**.

Numerosi sono stati i **quesiti** ricevuti: le **risposte** verranno caricate, a partire da oggi, sulla **Community di Euroconference In Diretta** su *Facebook*, nonché nella sezione materiali di **Euroconference In Diretta** sulla piattaforma **Evolution**.

Anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

3. BONUS FACCIATE: VISIBILITÀ PARZIALE DELL’EDIFICIO

2. ISA: NUOVE CAUSE DI ESCLUSIONE

1. BONUS MOBILI ESCLUSO SE LE SPESE SONO SOSTENUTE DAL CONIUGE

Per aderire alla **Community** di **Euroconference** **In Diretta** ?
<https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>

10

Credito d'imposta locazioni per i canoni 2021

Credito d'imposta locazioni- per i canoni di gennaio 2021 fino ad aprile: il requisito del calo del fatturato è confermato? Il riferimento è al periodo d'imposta 2019 anziché quello al periodo precedente?

A. A.

Come noto, la Legge di bilancio 2021 (articolo 1, comma 602, L. 178/2020) ha riconosciuto il credito d'imposta locazioni fino al 30.04.2021 a favore delle imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggi e i *tour operator*.

Alla luce delle recenti novità, la L. 6/2021 (di conversione del D.L. 172/2020) ha modificato il comma 5 dell'articolo 28 D.L. 34/2020, riconoscendo il credito d'imposta locazioni per i mesi dell'anno 2021 a condizione che sia stata registrata una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi *"nel mese di riferimento dell'anno 2021 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019"*.

Si ricorda, ad ogni buon conto, che la condizione del calo del fatturato non opera nei confronti dei soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° gennaio 2019 e dei soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio dei Comuni colpiti da eventi calamitosi.

9

Imputazione delle spese per i professionisti

Le spese di asseverazione e visto di conformità in quali limiti sono agevolabili? Devono essere proporzionate sui singoli interventi oppure è possibile imputarle interamente ad un intervento/interventi sino al raggiungimento del proprio limite di spesa?

STUDIO A.B.&P. STP A R.L.

Le spese sostenute per le asseverazioni e il rilascio del visto di conformità sono detraibili nei limiti previsti per ciascun intervento.

Nel caso in cui siano effettuati più interventi, in mancanza di specifici chiarimenti ufficiali, deve ritenersi che le spese per prestazioni professionali debbano essere imputate ai singoli interventi, in funzione delle prestazioni effettivamente svolte.

Se questa strada non risulta percorribile (si pensi, a tal proposito, alle spese sostenute per il visto di conformità), si ritiene possibile l'imputazione in proporzione ai costi sostenuti per gli interventi.

8

Utilizzo del credito d'imposta locazioni prima dell'autorizzazione Ue

Quindi se i crediti "botteghe" e da locazione sono stati utilizzati prima dell'autorizzazione, sono da ravvedere?

ST.ASS.G.

La problematica citata investe soltanto il credito d'imposta locazioni, nelle disposizioni introdotte con il Decreto Agosto, e non anche il bonus botteghe e negozi.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, infatti, le richiamate modifiche normative potevano essere ritenute efficaci soltanto dopo l'autorizzazione della Commissione europea sugli aiuti di Stato, in funzione di quanto previsto dall'articolo 77, comma 3, D.L. 104/2020.

La richiamata interpretazione delle Entrate è stata contestata da autorevole Dottrina, e anche la Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti ha avuto modo di precisare che *"il citato comma 3 dell'articolo 77 del Decreto Agosto, anche in considerazione dell'uso del singolare nel testo normativo... sembrava riferirsi unicamente alla proroga al 31 marzo 2021 della moratoria straordinaria del pagamento delle rate dei mutui in scadenza prima del 30 settembre 2020"* (FNC, *"Il credito d'imposta sulle locazioni e i comuni in stato di emergenza"*, 19.10.2020, pag. 7).

Ad ogni buon conto, facendo esclusivamente riferimento alle interpretazioni offerte dall'Agenzia delle entrate, recentemente ribadite in occasione di Telefisco 2021, deve ritenersi che l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta locazioni prima dell'autorizzazione della Commissione europea (decisione del 28.10.2020 n. C-2020 7595 *final*) comporti l'applicazione di una sanzione pari al 30% del credito indebitamente compensato.

È possibile il ravvedimento. In tal caso l'importo potrà essere restituito versando una sanzione in misura ridotta.

7

Credito locazioni nel prospetto “Aiuti di Stato”

Anche il credito d'imposta locazioni va indicato nel prospetto Aiuti di Stato del quadro RS?

P.F.

Sì, il credito d'imposta locazioni, così come il contributo a fondo perduto, deve essere indicato nel prospetto “Aiuti di Stato” del Quadro RS.

6

Unità indipendenti con parti comuni

Due unità con accessi autonomi e impianti di proprietà esclusiva hanno parti comuni: costituiscono un condominio?

R.R.

Sì, le unità funzionalmente indipendenti aventi accesso autonomo potrebbero essere costituite in condominio.

Anche un condominio, pertanto, potrebbe presentare unità funzionalmente indipendenti dotate di accesso autonomo.

5

Cessione credito d'imposta locazioni e compilazione quadro RU

Anche il locatore che ha ricevuto il credito d'imposta locazioni deve compilare il quadro RU?

D.D.V.

No, la sezione deve essere compilata solo dai soggetti che maturano il diritto al beneficio, anche in caso di cessione, totale o parziale, del credito d'imposta.

I cessionari, invece, non devono compilare il quadro RU. Tuttavia, se intendono utilizzare gli importi in diminuzione delle imposte sui redditi e delle relative addizionali devono indicare

l'importo del credito d'imposta utilizzato a scomputo nel rigo RS450.

4

Superbonus: risposte alle istanze di interpello contrastanti

Ma se le due risposte sull'edificio di proprietà di un unico soggetto dicono il contrario, come comportarsi?

S.T.

Il Collega si riferisce alle due risposte ad istanza di interpello n. 58 del 27.01.2021 e n. 63 del 28.01.2021 commentate nel corso dell'ultimo appuntamento di Euroconference In Diretta, le quali giungono a conclusioni diametralmente opposte con riferimento alla spettanza del superbonus per gli interventi su un edificio composto da più unità immobiliari distintamente accatastate di proprietà di un unico soggetto.

Si ritiene tuttavia che la risposta all'istanza di interpello n. 63 del 28.01.2021, sebbene successiva, non tenga conto delle novità introdotte dalla Legge di bilancio 2021, ragion per cui sono più condivisibili le conclusioni raggiunte dalla risposta n. 58: il superbonus, pertanto, può ritenersi spettante.

3

Bonus facciate: visibilità parziale dell'edificio

Per il bonus facciate cosa vuol dire visibilità parziale dell'edificio? Anche un lato non visibile può essere agevolato?

R.E.

Con la risposta all'istanza di interpello n. 59 del 28.01.2021 l'Agenzia delle entrate è tornata a soffermarsi sui requisiti per poter beneficiare del bonus facciate, analizzando il caso di un condominio oggetto di interventi agevolabili, avente tre lati visibili dalla strada (vale a dire il frontale e i due laterali) ma non visibile il piano terra delle due facciate laterali condominiali.

L'Agenzia delle entrate ha riconosciuto il bonus facciate per le spese sostenute per gli interventi realizzati sulle facciate laterali dell'edificio, pur essendo parzialmente visibili dalla strada (quattro piani su cinque).

Pertanto la detrazione può ritenersi riconosciuta anche in caso di detraibilità parziale.

2

Isa: nuove cause di esclusione

ISA: in caso un contribuente rientri contemporaneamente in 2 delle nuove cause di esclusione. Ad es: ha una riduzione dei ricavi del 33% (immagino 2020 rispetto al 2019) e ha un'attività nella tabella. Quale delle due cause dobbiamo indicare come esclusione?

S. V.

In considerazione dell'emergenza sanitaria in corso risultano esclusi dall'applicazione degli Isa:

- i contribuenti che hanno subito una diminuzione dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui all'articolo 54, comma 1, Tuir, di almeno il 33 per cento nel periodo d'imposta 2020 rispetto al periodo d'imposta precedente;
- i contribuenti che hanno aperto la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019;
- i contribuenti che esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate dai codici attività riportati in allegato alle istruzioni dei modelli Isa.

In questi casi è comunque richiesta la compilazione del modello Isa.

Nel caso in cui ricorrano più cause di esclusione tra quelle da ultimo citate, si ritiene che il contribuente possa indicare nei modelli l'una o l'altra causa di esclusione, senza che ciò comporti differenze di rilievo.

1

Bonus mobili escluso se le spese sono sostenute dal coniuge

Coniuge ha in corso una pratica 110% (in regime forfait) procederà alla cessione ad istituto b. del credito – per quanto riguarda il bonus mobili per il quale no sconto fattura e/o cessione è possibile intestare la fattura al coniuge (capiente)?

G. P.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, il bonus mobili “spetta al contribuente che si avvale

della detrazione per le spese di intervento di recupero del patrimonio edilizio. Pertanto, nell'ipotesi in cui le spese per la ristrutturazione edilizia siano state sostenute da uno dei coniugi e le spese per l'arredo della medesima abitazione dall'altro, la detrazione per l'acquisto dei mobili non spetta a nessuno dei due coniugi" (circolare AdE 19/E/2020).

La stessa circolare precisa però che *"La detrazione spetta anche al contribuente che abbia sostenuto solo una parte delle spese relative all'intervento edilizio o che abbia pagato solo il compenso del professionista o gli oneri di urbanizzazione".*

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



IVA

L'Irlanda del Nord dal 2021 tra cessione di beni e prestazioni di servizi

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Seminario di specializzazione

LA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA: NOVITÀ E COMPILAZIONE

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'accordo tra Regno Unito ed Unione europea, in seguito alla Brexit, è stato raggiunto il 24 dicembre 2020 ed è entrato **in vigore il 1° gennaio 2021**.

Da questa data il **Regno Unito** non è, dunque, più parte del territorio doganale e fiscale (Iva e accise) dell'Unione Europea.

In attesa della ratifica da parte del Parlamento britannico e di quello europeo, la Commissione Europea ha predisposto delle linee guida con particolare riguardo alla **normativa fiscale e doganale**.

L'ultima "Notice to stakeholders" della Commissione europea è nella **versione REV3 del 10 dicembre 2020**.

Non si applicano più al Regno Unito le norme unionali nel settore dell'Iva, in particolare la [Direttiva 2006/112/CE](#) del Consiglio, del 28.11.2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto ("direttiva Iva") e la [Direttiva 2008/9/CE](#) del Consiglio, del 12.02.2008, che stabilisce norme dettagliate per il **rimborso dell'imposta sul valore aggiunto**, previsto dalla [Direttiva 2006/112/CE](#), ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro.

Le cessioni e i movimenti di beni tra l'UE e il Regno Unito saranno soggetti alle norme Iva su **importazioni ed esportazioni**. Queste ultime saranno fatturate come **operazioni non imponibili**, [articolo 8, comma 1, lettere a\) o b\), D.P.R. 633/1972](#) con **Natura operazione N3.1**.

Particolare attenzione va prestata nel caso in cui la spedizione o il trasporto di beni dal Regno Unito verso il territorio di uno Stato membro (e viceversa) sia **iniziata prima del 31 dicembre 2020 ma conclusa dopo**, nel senso che i beni sono arrivati alla frontiera dell'UE (o del Regno

Unito) a transizione ultimata.

A norma dell'articolo 51, paragrafo 1, dell'accordo di recesso, ai fini dell'Iva queste operazioni **saranno ancora considerate operazioni intra-UE** o cessioni di beni B2C imponibili nel paese di destinazione (vendite a distanza di beni) o di origine e non esportazioni/importazioni.

Dal 1° gennaio 2021, i **movimenti di beni in corso** dovranno tuttavia essere presentati in dogana, alle frontiere dell'UE e del Regno Unito. Le autorità doganali potranno chiedere all'importatore di **dimostrare** con un documento di trasporto o di altro tipo che la spedizione o il trasporto abbia avuto inizio prima della fine del periodo di transizione.

Per queste operazioni **continueranno ad applicarsi gli obblighi di segnalazione previsti nella direttiva Iva**, ad esempio la **presentazione degli elenchi riepilogativi (Intra)**.

Se l'operazione tra il **Regno Unito** e l'UE **ha avuto luogo entro il 31 dicembre 2020** continuano ad applicarsi i diritti e gli obblighi del soggetto passivo ai sensi del diritto dell'Unione in materia di Iva.

Al territorio **dell'Irlanda del Nord**, si applicano regole particolari e [l'accordo di recesso](#) se ne occupa in modo specifico nell'articolo 185, distinguendo tra cessioni di beni e prestazioni di servizi: per **evitare una frontiera fisica tra l'Irlanda e l'Irlanda del Nord**, quest'ultima, seppur parte del Regno Unito, **rimarrà soggetta alla normativa dell'UE sull'Iva per le cessioni, gli acquisti intracomunitari e le importazioni di beni ivi situati**.

A tal fine è stata emanata la **Direttiva (UE) 2020/1756** del Consiglio del 20.11.2020 che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'identificazione dei **soggetti passivi nell'Irlanda del Nord** che, a partire dal 1° gennaio 2021, è trattata alla stregua di uno **Stato membro comunitario**.

Pertanto, le operazioni che comportano movimenti di beni tra l'Irlanda del Nord e gli Stati membri saranno considerate operazioni intra-UE. Le cessioni di beni saranno **cessioni intracomunitarie**, operazioni non imponibili, [articolo 41 D.L. 331/1993](#), **natura operazione N3.2**.

Dal 1° gennaio 2021 i soggetti passivi nell'Irlanda del Nord che in base al protocollo sono soggetti alla legislazione dell'UE in materia di Iva dovranno essere identificati mediante un **numero di identificazione Iva con il prefisso "XI"** (diverso da quello del Regno Unito che inizia con GB).

La Direttiva Iva prevede che di norma i prefissi dei numeri di identificazione Iva nell'Unione siano basati sul **codice ISO 3166 – alfa 2**, con il quale può essere identificato lo Stato membro da cui lo stesso è stato attribuito ma, per i territori che non hanno un codice specifico, è prevista la **possibilità di usare codici "X"**.

Le prescrizioni della **Direttiva 2020/1756**, essendo di **natura prettamente tecnica**, non necessitano di norme di recepimento ma comportano l'aggiornamento dei modelli recanti i codici identificativi degli Stati membri e dei database operanti con codici identificativi esteri (VIES, OSS-loss, VAT e-FCA), per tener conto del **prefisso specifico "XI" previsto per l'identificazione dei soggetti passivi dell'Irlanda del Nord**, che effettuano operazioni relative a beni cui si applica il diritto dell'Unione in materia di Iva.

I cedenti dell'Irlanda del Nord dovranno menzionare il loro prefisso "XI" davanti al numero di partita Iva in particolare sulle fatture relative alle cessioni di beni effettuate verso un soggetto passivo di uno Stato membro.

Allo stesso modo il cliente, se soggetto passivo dell'Irlanda del Nord, dovrà **fornire il proprio numero di identificazione Iva con il prefisso "XI"** ai fornitori di uno Stato membro quando acquistano beni, essendo questa una delle condizioni per ottenere l'esenzione della cessione intra unionale. Il codice Nazione facente parte dell'Indirizzo fisico della Sede o della Stabile organizzazione dovrà continuare a riportare il valore "GB" (Assosoftware Faq del 27.01.2021).

Pertanto, occorrerà utilizzare specifici codici distinti a seconda del territorio interessato dall'operazione: **GB per il Regno Unito, XI per l'Irlanda del Nord e naturalmente IE rimane valida per l'Irlanda.**

Infine, le operazioni che comportano prestazioni di servizi tra Stati membri e Irlanda del Nord, **non essendo contemplate nel protocollo di accordo**, saranno equiparate a operazioni tra Stati membri e paesi o territori Terzi (extra-ue) come il Regno Unito.

Le prestazioni di servizi generiche ricevute da fornitori dell'Irlanda del nord dovranno essere autofatturate (eventualmente con utilizzo del TD17); le **prestazioni di servizi generiche** fatturate da un soggetto nazionale nei confronti di un cliente dell'Irlanda del Nord saranno **operazioni non soggette Iva ai sensi dell'[articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#), natura operazione N2.1** (con applicazione dell'imposta di bollo).

ENTI NON COMMERCIALI

Gli aspetti fiscali nella riforma dello sport

di **Guido Martinelli**



La **L. 86/2019**, recante le deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo, professioni sportive e semplificazione, oggetto degli schemi di decreto attualmente in corso di approvazione, **non contiene alcuna specifica norma di carattere fiscale**. Anche per l'assoluta assenza di specifici finanziamenti stanziati a tal fine.

Ciò nonostante **gli schemi di decreti delegati in corso di approvazione contengono alcuni passaggi di carattere fiscale** che meritano alcune considerazioni. In particolare, ci riferiamo alla nuova disciplina finalizzata al riordino e alla riforma delle disposizioni in materia di **enti sportivi professionistici e dilettantistici** nonché di **lavoro sportivo**.

L'articolo 11 rubrica "disposizioni tributarie" ma, letteralmente, riporta quelle previste dai commi 4, 5 e 8 dell'[articolo 90 L. 289/2002](#) che vengono poi formalmente abrogati.

Al **comma 1** conferma che i contributi erogati dal Coni, dalle Federazioni e dagli enti di promozione sportiva (si ricorda che lo schema di decreto non approvato dal Consiglio dei Ministri e oggetto della delega di cui all'[articolo 1 L. 86/2019](#) riconosceva questa competenza non più in capo al Coni ma al dipartimento sport) **non sono soggetti alla ritenuta del 4% prevista dall'[articolo 28 D.P.R. 600/1973](#)**.

Perdura l'assenza, tra i **soggetti titolati all'utilizzo di questa agevolazione, delle discipline sportive associate**. Non vi è dubbio che trattasi di mera dimenticanza reiterata da parte del legislatore, ma sarebbe opportuno un chiarimento ministeriale in materia.

Il **comma 2** conferma la norma dell'[articolo 90](#) di assoggettamento ad imposta di registro in misura fissa degli **atti costitutivi e di trasformazione delle associazioni e società sportive dilettantistiche** e il terzo e ultimo comma conferma la **presunzione di spesa pubblicitaria delle sponsorizzazioni** di importi complessivi **fino a 200.000 euro**.

Risultano confermati quindi (in quanto non oggetto di espressa abrogazione) il comma 1

dell'[articolo 90 L. 289/2002](#), che estende alle società di capitali sportive dilettantistiche le agevolazioni fiscali previste per le associazioni sportive, compresa la possibilità di applicare la L. 398/1991 (**da una interpretazione letterale ne deriverebbe che le società di persone sportive dilettantistiche, di conseguenza, non potrebbero godere di alcuna agevolazione fiscale prevista per le associazioni**) e il **comma 3**, che istituisce le **collaborazioni coordinate e continuative** di natura amministrativa-gestionale.

Non priva di **riflessi fiscali** potrà essere l'identificazione, che dovrà essere attuata con criteri e limiti che saranno previsti in un **emanando decreto ministeriale**, delle **attività secondarie e strumentali** previste dall'**articolo 8**.

Questo comporterà che dovranno essere ritenute **“non sportive”** e quindi andrà riesaminata la possibilità o meno di poter applicare ai proventi che ne conseguono le **agevolazioni fiscali previste per le attività sportive dilettantistiche**.

L'articolo 31 disciplina l'abolizione del vincolo sportivo e l'introduzione del premio di formazione tecnica. Quest'ultimo, mutuato dalla disciplina della **L. 91/1981**, prevede che, in caso di primo contratto di lavoro sportivo (e in questo caso si dovrà chiarire come dovrà intendersi l'apprendistato) le società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche, dovranno **riconoscere alle società** presso le quali l'atleta ha svolto la propria attività giovanile un **premio di formazione tecnica**, determinato secondo un regolamento predisposto dalla Federazione di appartenenza.

Per le **attività professionistiche**, la **L. 91/1981**, sotto il profilo fiscale, le equiparava alle **operazioni esenti da iva ex [articolo 10 D.P.R. 633/1972](#)**.

Premesso che è previsto che la legge sul professionismo sia abrogata con l'entrata in vigore della riforma sul lavoro sportivo (al momento, dal 1° settembre 2021) rimane il tema della disciplina applicabile ai fini dei **redditi** su questo **premio erogato dai sodalizi dilettantistici**.

Si ritiene applicabile anche in questo caso la fattispecie illustrata dalla Agenzia delle Entrate nella sua famosa [circolare 18/E/2018](#) sulla cessione dei diritti sulle prestazioni degli atleti.

Pare quindi esservi la possibilità di applicare la **disciplina della decommercializzazione**, ai fini reddituali, applicando il comma 3 dell'[articolo 148 Tuir](#), e, ai fini **Iva**, si ritiene possibile qualificare l'importo **fuori campo**, proprio per la sua natura di premio determinato dalla Federazione.

Qualche “complicazione” potrebbe nascere nel caso in cui uno o entrambi i sodalizi dilettantistici in questione siano iscritti al Registro Unico Nazionale del Terzo settore e, come tali, esclusi dalla possibilità di utilizzare il comma 3 del citato [articolo 148 Tuir](#).

In tal caso il rischio sarà che detto premio possa contribuire a **incrementare i ricavi “commerciali”** delle sportive che siano anche enti del terzo settore.

Da segnalare, in conclusione, che **i compensi erogati ai “lavoratori sportivi” vedranno ai fini fiscali l’inquadramento previsto dalle singole fattispecie (lavoro autonomo, subordinato, co.co.co., prestazione occasionale), con l’avvertenza che non formano reddito i compensi fino alla fascia esente di 10.000 euro.**

Problema maggiore ci sarà, invece, per le c.d. **prestazioni amatoriali o di collaborazione amministrativo – gestionale.**

Per queste, invece, ferma l’irrilevanza ai fini fiscali per ricavi fino ai 10.000 euro, **al superamento della soglia, diversamente da quello che viene previsto per i lavoratori, diventerà imponibile, ai fini fiscali, tutto il compenso. Si porrà, quindi, il problema di dover sanare, con ritardo non voluto (il superamento dei 10.000 euro potrebbe essere del tutto casuale) l’omissione delle ritenute precedenti, su compensi che potrebbero essere stati erogati anche da committenti diversi.**

Ci si augura che questo “pasticcio” sia risolto con una modifica del testo in sede di approvazione definitiva.

PENALE TRIBUTARIO

La crisi di liquidità non scrimina il reato di omesso versamento Iva

di **Stefano Rossetti**

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 >](#)

La fattispecie delittuosa prevista dall'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) prevede la pena detentiva della reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versi ***“entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo d’imposta successivo, l’imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantomila per ciascun periodo d’imposta”***.

Per ciò che concerne la soggettività attiva, nonostante la locuzione “chiunque”, tale reato si configura come **“proprio”**; pertanto può essere commesso solo dai contribuenti che rivestono la **qualifica di soggetto passivo Iva** (società, imprenditore individuale, esercenti arti e professioni ecc.).

La condotta delittuosa è da considerarsi di tipo misto (in parte attiva e in parte omissiva):

- **la parte attiva** della condotta è da ricondursi alla **presentazione della dichiarazione Iva dalla quale risulta un debito superiore a 250.000 euro**. Per tale ragione il delitto ex [articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) si pone in un regime di alternatività con quello previsto dall'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#) (reato di omessa dichiarazione), mentre vi può essere un possibile **concorso** con le fattispecie contemplate dagli [articoli 2, 3 e 4 D.Lgs. 74/2000](#);
- **la parte omissiva**, invece, consiste nell'**omesso versamento dell’Iva** a debito derivante dalla **dichiarazione annuale per un importo superiore a 250.000 euro** entro il termine di versamento dell’acconto dovuto per il periodo d’imposta successivo. In altre parole, il contribuente, per evitare la condotta fraudolenta, entro il 27 dicembre dell’anno di presentazione della dichiarazione deve effettuare il versamento dell’Iva al fine di **ridurre il debito almeno al di sotto della soglia di 250.000 euro**.

Per quanto riguarda l'**elemento soggettivo**, il reato ex [articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) è punibile a titolo di **dolo generico**, essendo sufficiente ad integrarlo la **coscienza e la volontà di non versare l’Iva** all’Erario entro il termine previsto dalla norma (**Corte di Cassazione, sentenza n. 15416/2014, Corte di Cassazione SS.UU., sentenza n. 37424/2013, Corte di Cassazione,**

sentenza n. 19099/2013).

In relazione a quest'ultimo aspetto, la Corte di Cassazione recentemente è tornata ad esprimersi sul ruolo della **"crisi di liquidità"**, quale possibile **scriminante** da invocare al fine di escludere la natura dolosa della condotta.

Con tre sentenze ([n. 28488/2020](#), [n. 25433/2020](#) e [n. 1768/2021](#)) la Suprema Corte ha ribadito la posizione secondo la quale, in linea generale, **la crisi di liquidità che conduce all'omesso versamento dell'Iva non può essere invocata per escludere la colpevolezza.**

In particolare, la Corte di Cassazione osserva che:

- **l'esistenza di un margine di scelta per l'agente esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la *suas* della condotta.** Tuttavia, la stessa Corte di Cassazione afferma che la presenza di una **forza maggiore non può escludersi in assoluto.** La presenza della forza maggiore deve essere dimostrata. In particolare, è necessario **fornire la prova della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito il contribuente**, ma anche la **circostanza che detta crisi non poteva essere adeguatamente fronteggiata** tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto. In altre parole, occorre provare che **non sia stato possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie** a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili;
- **la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità.** In altre parole, il contribuente non può giustificare la condotta delittuosa adducendo l'esigenza di adempiere alle obbligazioni di pagamento nei confronti di altri soggetti (dipendenti o fornitori). Anzi, la scelta consapevole di non versare il tributo privilegiando il soddisfacimento di altre obbligazioni rappresenterebbe la prova inequivocabile della presenza del dolo. Sul punto la Corte di Cassazione ha sottolineato che **corrisponderebbe ad una buona pratica commerciale**, una volta riscossa l'iva, finanziariamente non gravante sul fornitore del servizio o sul produttore del bene ma sul fruitore finale dell'uno o dell'altro, accantonare le somme di danaro in tal modo acquisite, onde poterle poi riversare al Fisco nei termini legislativamente previsti;
- **l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili al contribuente che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.**

CONTENZIOSO

L'improcedibilità del ricorso ai sensi dell'articolo 369 c.p.c.

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

I PRINCIPI GENERALI DI IMPUGNAZIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Una questione di particolare interesse nel nostro procedimento giudiziario riguarda **l'improcedibilità**, ai sensi dell'[articolo 369, comma 2, n. 2, c.p.c.](#), **del ricorso relativo a sentenza** notificata di cui il ricorrente non abbia prodotto la relata di notifica, ma semplicemente una copia autentica.

Nello specifico l'[articolo 369, comma 2, n. 2 c.p.c.](#) prescrive, a pena di improcedibilità, il deposito unitamente al ricorso della **"copia autentica della sentenza o della decisione impugnata con la relazione di notificazione, se questa è avvenuta"**.

Tale questione, però, non è di facile interpretazione: infatti, la **giurisprudenza** sull'argomento registra **diverse interpretazioni**.

Nel corso degli anni le Sezioni Unite, investite in diverse occasioni, hanno cercato di fare chiarezza sull'argomento.

Secondo l'orientamento giurisprudenziale più tradizionale e consolidato il ricorso dovrebbe essere dichiarato improcedibile.

Infatti la Suprema Corte a Sezione Unite con l'**ordinanza n. 9005/2009**, riprendendo il precedente principio espresso dalla stessa Corte, sempre a Sezioni Unite, con la **sentenza n. 11932/1998**, ha stabilito che: *"nell'ipotesi in cui il **ricorrente**, espressamente od implicitamente, allegghi che la sentenza impugnata gli è stata notificata, limitandosi a produrre una **copia autentica della sentenza impugnata senza la relata di notificazione**, il ricorso per cassazione **dev'essere dichiarato improcedibile**, restando possibile evitare la declatoria di improcedibilità soltanto attraverso la produzione separata di una copia con la relata avvenuta nel **rispetto dell'articolo 372 c.p.c., comma 2** applicabile estensivamente, purché entro il termine di cui all'articolo 369 c.p.c., comma 1 e dovendosi, invece, escludere ogni rilievo dell'eventuale non contestazione dell'osservanza del termine breve da parte del controricorrente ovvero del deposito da parte sua di una copia nel fascicolo d'ufficio, da cui emerga in ipotesi la tempestività dell'impugnazione"*.

Sennonché, recentemente, sempre le **Sezioni Unite**, interpellate sulla questione, con la [sentenza n. 10648/2017](#) hanno cercato di temperare la portata del predetto principio, osservando che: *“deve **escludersi** la possibilità di applicazione della sanzione della **improcedibilità**, ex articolo 369 c.p.c., comma 2, n. 2, al ricorso contro una sentenza notificata di cui il ricorrente **non abbia depositato**, unitamente al ricorso, la **relata di notifica**, ove **quest’ultima risulti comunque nella disponibilità del giudice perché prodotta** dalla parte contro ricorrente ovvero acquisita mediante l’istanza di trasmissione del fascicolo di ufficio”*.

Sulla base di quanto dedotto, pertanto, l’orientamento in questione può essere riassunto nel seguente modo:

- a) [l’articolo 369 c.p.c.](#) non permette di distinguere tra deposito della sentenza impugnata e deposito della relazione di notificazione, con la conseguenza che anche la mancanza di uno solo dei due documenti **determina l’improcedibilità del ricorso**;
- b) **l’improcedibilità può essere evitata** se il **deposito del documento mancato avviene entro il termine di venti giorni dalla notifica** del ricorso per cassazione, ai sensi dell’[articolo 372 c.p.c.](#);
- c) l’improcedibilità **non può invece essere evitata** allorquando il deposito avvenga oltre il termine summenzionato;
- d) la sanzione dell’improcedibilità non è applicabile quando il **documento mancante sia nella disponibilità del giudice**;
- e) **l’improcedibilità non sussiste** quando il ricorso per cassazione **risulta notificato prima della scadenza dei sessanta giorni dalla pubblicazione della sentenza** e quindi nel rispetto del termine breve per l’impugnazione (Cassazione, n. 17066/2013).

Tale orientamento giurisprudenziale è stato ulteriormente confermato anche da due recentissime pronunce della Corte a Sezioni Unite, la prima in **materia di ricorso per cassazione** notificato a mezzo posta elettronica certificata e depositato in **copia analogica non autenticata dal difensore di parte ricorrente** ([Cassazione, n. 22438/2018](#)) e l’altra in materia di notifica della sentenza impugnata in formato digitale e deposito della copia notificata da parte del ricorrente senza l’attestazione di conformità originale ([Cassazione, n. 8312/2019](#)).

Tali sentenze hanno ribadito la **validità del tradizionale orientamento della Suprema Corte**, operando unicamente un **temperamento della rigidità del medesimo** nel caso di ricorso o di sentenza impugnata, notificati a mezzo pec.

Con la [sentenza n. 25105 del 10.11.2020](#), la Corte di Cassazione ha ripreso i principi giurisprudenziali precedenti e ha dichiarato **l’improcedibilità di un ricorso per non aver depositato, nel termine previsto dalla legge, la copia della sentenza impugnata, munita della relata di notifica**.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Bonus aggregazioni e professionisti: un'opportunità da incentivare

di **Goffredo Giordano di MpO Partners**



“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

*MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:
Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.*

Il bonus aggregazioni è sicuramente un'ottima opportunità per favorire il fenomeno delle aggregazioni.

Ma le agevolazioni previste dalla normativa possono essere sfruttate anche dai professionisti?

Per rispondere a questa domanda occorre, preliminarmente, descrivere brevemente il contenuto della norma.

La legge sul bonus aggregazioni attualmente in vigore deriva da due interventi precedenti.

Il primo è la Legge 296/2006 (Legge di bilancio 2007) e il secondo è l'articolo 4 del D.L. n.5 del 2009 (norma molto simile a quella ad oggi in vigore).

Come sarà chiarito nel corso dell'intervento la norma sul bonus aggregazioni attualmente in vigore (contenuta nell'articolo 11 del D.L. 34/2019) offre opportunità molto interessanti, ma è un intervento legislativo che ha delle difficoltà di applicazione.

Questa disciplina prevede, nell'ambito dell'effettuazione di operazioni straordinarie (conferimenti, fusioni e scissioni effettuate dal 1/5/2019 al 31/12/2022) ed in caso di disavanzo da concambio (e mai da disavanzo da annullamento), la possibilità di andarsi a dedurre, attraverso gli ammortamenti, i maggiori valori iscritti contabilmente. Tali maggiori valori, emergenti da una perizia di valutazione, si possono iscrivere negli elementi materiali, negli elementi immateriali e nell'avviamento.

Pertanto, per le operazioni realizzate dal 1/5/2019 al 31/12/2022 si può beneficiare gratuitamente e fino ad un valore massimo di 5.000.000 di euro, di un costo fiscalmente riconosciuto, quindi deducibile sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, a partire dall'esercizio successivo a quello nel quale l'operazione di aggregazione si è perfezionata (si ricorda che la normativa ha anche abolito l'obbligatorietà dell'interpello).

Vi è, poi, la possibilità di affrancare la parte eccedente la franchigia pagando un'imposta sostitutiva così calcolata (partendo da zero da 5.000.001 di euro):

1. 12% sulla parte dei maggiori valori fino a 5.000.000;
2. 14% sulla parte che eccede euro 5.000.001 e fino a euro 10.000.000;
3. 16% sulla parte eccedente euro 10.000.001.

Il bonus aggregazioni pone, inoltre, tre vincoli inderogabili:

1. Il soggetto che risulta dall'operazione aggregativa deve essere una società di capitali (SRL, SPA, SAPA o cooperativa). Il soggetto di partenza può avere qualunque forma giuridica.
2. Le società coinvolte devono dimostrare di essere state operative nei 24 mesi precedenti l'operazione di aggregazione. Pertanto, non devono essere, ad esempio, società di comodo (così come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 16/E/2007).
3. Indipendenza dei soggetti che vengono coinvolti nell'operazione. Questo è sicuramente un tema molto delicato e, in pratica, sancisce l'incompatibilità della norma con il "gruppo". Infatti, così come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria in più di un'occasione il bonus non spetta se:
 - Sono società diverse ma sono controllate dalla stessa persona, dal coniuge, da parenti ed affini (Cfr. articolo 5 del T.U.I.R.);
 - Le compagini sociali sono quasi identiche;
 - Esiste la riconducibilità del pacchetto di controllo ai medesimi soggetti;
 - Esiste una precedente associazione in partecipazione tra i soggetti coinvolti nell'operazione.

La norma, infine, indica anche i casi di decadenza del beneficio (eliminabili solo presentando un'istanza di interpello disapplicativo) quali:

1. Cessione dei beni agevolati nei quattro periodi successivi a quello dell'operazione di aggregazione;
2. Operazioni straordinarie compiuta dalla risultante dell'operazione straordinaria nei quattro esercizi successivi all'aggregazione.

Per quanto concerne il mondo dei professionisti abbiamo già avuto modo di evidenziare che la maggior concorrenza ha comportato una compressione dei fatturati e dall'estensione delle aree di competenza è derivato un aumento della domanda specialistica da parte della clientela.

Entrambi questi fenomeni hanno determinato una significativa spinta per gli studi professionali ad organizzarsi secondo modelli più complessi, in grado di far fronte all'evoluzione del mercato e di lavorare secondo criteri aziendali di autonomia organizzativa e

massima redditività.

Se si vuol competere, quindi, abbiamo la necessità di ampliare le dimensioni.

Dunque: aggregarsi per competere.

I professionisti possono usufruire della norma sul bonus aggregazioni?

Continua a leggere su <https://mpopartners.com/articoli/bonus-aggregazioni-professionisti-opportunita-incentivare/>