



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttori: Sergio Pellegrino e Luigi Scappini

Edizione di venerdì 1 Aprile 2022

EDITORIALI

Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 29 marzo
di **Laura Mazzola**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ancora sul bilancio della holding statica
di **Ennio Vial**

IMPOSTE SUL REDDITO

Clausole di garanzia e indennizzi nei contratti di cessione di partecipazioni
di **Fabio Landuzzi**

PENALE TRIBUTARIO

Riparto dell'onere della prova nella frode fiscale
di **Marco Bargagli**

CONTROLLO

Nuova responsabilità del revisore legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato ESEF
di **Emanuel Monzeglio**

EDITORIALI

Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 29 marzo

di Laura Mazzola



Il ventiquattresimo appuntamento di **Adempimenti In Diretta** è iniziato, come di consueto, con la sessione **“aggiornamento”**, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità relative alla normativa, alla prassi e alla giurisprudenza dell’**ultima settimana**.

La sessione **“caso operativo”** è stata poi dedicata alla **contabilizzazione del contratto di leasing**, mentre nell’ambito della sessione **“scadenziario”**, dopo aver evidenziato le **principali scadenze della settimana**, è stato approfondita la **determinazione del reddito e dell’imposta del soggetto minimo**.

Infine, nella sessione **“adempimenti in pratica”** è stata esaminata la **gestione dei contratti di leasing con TS Studio**.

Sono arrivati diversi **quesiti**; ne ho selezionati dieci, ritenuti **più interessanti**, da pubblicare oggi nella **top 10** con le **relative risposte**.

Sul **podio** ci sono:

3. FORFETTARI: DIRITTI D'AUTORE

2. MINIMI: ESCLUSIONE RIDUZIONE INPS

1. IMU: CONIUGI PROPRIETARI DI DUE IMMOBILI

10

Forfettari: fattura elettronica

I contribuenti forfettari sono tenuti all'emissione della fattura elettronica?

T.T.

I contribuenti forfettari non sono ancora tenuti ad adottare la fatturazione elettronica.

Infatti, il Consiglio UE ha approvato la richiesta dell'Italia di estendere l'obbligo di fattura elettronica ai forfettari (si veda la Gazzetta ufficiale europea L 454 del 17 dicembre 2021). Al momento, però, l'obbligo non è ancora operativo.

9

Forfettari: diritti d'autore non decurtati

I diritti d'autore subiscono una riduzione in base all'età anagrafica. Nel caso di soggetto forfettario, ai fini del calcolo delle imposte, devono essere anche ridotti in base al coefficiente di redditività?

E.S.

I diritti d'autore, connessi con l'attività svolta da un contribuente in regime forfettario, mantengono le proprie modalità di determinazione del reddito imponibile (tassazione con riduzione del 25 ovvero del 40 per cento, a seconda dell'età del percipiente) ma sono assoggettati all'imposta sostitutiva.

Come evidenziato nelle istruzioni alla compilazione della colonna 5, del rigo LM22, i diritti d'autore devono essere decurtati della propria misura (25 o 40 per cento), ma non subiscono l'ulteriore decurtazione forfettaria collegata al coefficiente di redditività, prevista per gli altri compensi percepiti nell'ambito delle attività professionali.

8

Leasing: metodi finanziario e patrimoniale

Quali sono le differenze tra il metodo finanziario e il metodo patrimoniale?

S.R.

La differenza principale consiste nella diversa rappresentazione che i due metodi offrono: il metodo patrimoniale riproduce la realtà giuridica degli effetti contrattuali, mentre il metodo finanziario rileva la realtà sostanziale degli effetti contrattuali.

Più nello specifico:

- il bene oggetto di *leasing*, nel metodo patrimoniale, è indicato nello stato patrimoniale della società di *leasing* (è iscritto nell'attivo patrimoniale del conduttore se e quando sarà riscattato), mentre, in quello finanziario, nello stato patrimoniale dell'utilizzatore con contropartita il debito nei confronti della società di *leasing* (il conduttore, inoltre, contabilizza anche gli ammortamenti);
- al conto economico vengono imputati i canoni di *leasing*, comprensivi di interessi da parte del conduttore nell'ambito del metodo patrimoniale, mentre, chi utilizza il metodo finanziario all'atto del pagamento dei canoni, riduce il debito nei confronti della società di *leasing*, per quanto riguarda la quota capitale, e solo la quota interessi viene imputata al conto economico.

7

Leasing: principio di prevalenza della sostanza

Come si applica concretamente il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, in relazione ai contratti di leasing?

T.R.

Le imprese "OIC adopter" possono contabilizzare le operazioni derivanti dall'esecuzione di un contratto di *leasing* mediante due metodi:

- il metodo finanziario, che fornisce una rappresentazione sostanziale dell'operazione;
- il metodo patrimoniale, che fornisce, invece, una rappresentazione formale dell'operazione.

Utilizzando il metodo patrimoniale, tuttavia, si contravviene al principio di natura codicistica, di prevalenza della sostanza sulla forma, nella rappresentazione dei fatti di gestione nell'ambito del bilancio di esercizio.

A tal fine, le imprese in Nota integrativa devono indicare:

- il valore attuale dei canoni non scaduti determinato utilizzando un tasso d'interesse pari all'onere finanziario effettivo relativo ai singoli contratti;
- l'onere finanziario effettivo attribuibile al singolo contratto e relativo all'intero

- esercizio;
- l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto della locazione sarebbero iscritti alla chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore inerenti all'esercizio.

6

Minimo: acquisto intracomunitario

Quali sono le conseguenze, in termini di adempimenti, nell'ipotesi di acquisto intracomunitario da parte di un soggetto minimo?

L.Z.

In caso di **acquisti intracomunitari** di beni, il contribuente minimo **ha l'obbligo di procedere all'iscrizione al VIES** ed **integrare con l'Iva** le fatture relative agli acquisti intracomunitari.

Ne consegue che, in tali casi, si deve procedere al **versamento dell'Iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello** di effettuazione delle operazioni, in quanto **l'Iva sugli acquisti non è detraibile**.

5

Forfettario: fattura da integrare con Iva

Il minimo, che l'anno prossimo dovrà fuoriuscire dal regime agevolativo, può acquistare l'autovettura quest'anno? Cosa succede eventualmente l'anno prossimo?

R.G.

Certamente sì.

Il minimo può acquistare l'autovettura quest'anno, la quale, se utilizzata promiscuamente, deve essere dedotta al 50 per cento.

Si ricorda, inoltre, la presenza del limite massimo di spesa pari a 15.000 euro.

L'anno prossimo non accadrà nulla, in quanto non vi sono recuperi di imposta da dover conteggiare.

#4

Minimo: verifica anno di nascita

Se un minimo è nato il 1° gennaio 1987, quindi ha compiuto il trentacinquesimo anno di età ad inizio anno, quest'anno deve obbligatoriamente uscire dal regime?

A.G.

La risposta è negativa.

Il regime dei minimi, infatti, può essere applicato fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Nella fattispecie il contribuente gode del regime agevolato anche nell'anno in cui compie i 35 anni, quindi nel 2022, a prescindere dal mese e dal giorno di compimento.

Pertanto, il contribuente minimo dovrà fuoriuscire a partire dal 1° gennaio 2023.

3

Forfettari: diritti d'autore

I diritti d'autore devono essere conteggiati al fine di verificare la soglia dei 65.000 euro?

E.T.

In merito alla rilevanza dei diritti d'autore nel conteggio della soglia limite, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 9/E/2019, ha osservato che gli stessi concorrono solo se correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta.

La correlazione può essere verificata solo se i diritti d'autore non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo.

Quindi, ad esempio, i diritti d'autore, conseguiti da un architetto per una pubblicazione su una rivista del settore, sono certamente rilevanti; mentre non si deve tenerne conto se sono collegati ad una pubblicazione in ambito sportivo, di cucina o altro.

2

Minimi: esclusione riduzione Inps

L'agevolazione contributi Inps da indicare nel quadro RR che vale per i forfettari che hanno fatto l'opzione per la riduzione, vale anche per i minimi?

P.M.

L'agevolazione contributiva, prevista dal comma 83, dell'articolo unico, della Legge 190/2014, è limitata ai soli imprenditori individuali che adottano il regime forfettario (sono quindi esclusi i lavoratori autonomi iscritti alla gestione separata Inps, nonché quelli iscritti alle casse professionali private).

Ne discende che i contribuenti minimi risultano estranei a tale agevolazione.

Si ricorda che l'agevolazione consiste nella determinazione dei contributi dovuti applicando al reddito forfettario la contribuzione dovuta, ai fini previdenziali, ridotta del 35 per cento.

Tale riduzione opera sia per il calcolo della contribuzione sul minima di reddito, sia per quella eventualmente determinata sul reddito eccedente.

Tuttavia, in virtù della citata riduzione, in caso di versamento di un importo inferiore a quello calcolato sul reddito minima, i mesi accreditati ai fini pensionistici in ciascun anno solare sono proporzionalmente ridotti.

1

Imu: coniugi proprietari di due immobili

Ai fini Imu attualmente, quindi, come ci si comporta nel caso di coniugi, proprietari di immobile in comuni diversi in cui ognuno ha residenza e domicilio effettivi?

D. SRL M. DI P.

Nell'ipotesi in cui i componenti del nucleo familiare risiedano in immobili diversi, l'esclusione dall'assoggettamento al tributo è applicabile soltanto a uno di essi, a scelta degli stessi.

In particolare, il Mef, nella scorsa edizione di Telefisco 2022, richiamando le istruzioni alla dichiarazione Imu, ha specificato che, qualora i componenti del nucleo familiare dimorino abitualmente e risiedano anagraficamente in immobili diversi (anche dello stesso comune, come previsto dall'articolo 5-decies D.L. 146/2021), la scelta dell'abitazione principale deve

avvenire in sede dichiarativa.

Nello specifico, in riferimento all'Imu 2022, la scelta deve essere effettuata entro il mese di giugno 2023.

Ora, però, la Corte Costituzionale ha sollevato, davanti a se stessa, la questione di costituzionalità sulla regola generale.

In particolare, la Corte dubita della legittimità costituzionale, in relazione agli articoli 3, 31 e 53 della Costituzione, in riferimento alla residenza anagrafica e alla dimora abituale sia del possessore dell'immobile che del suo nucleo familiare.

Infatti, quest'ultimo potrebbe diventare un elemento di ostacolo all'esenzione, in capo a ciascun componente della famiglia che abbia residenza anagrafica ed effettiva dimora abituale in un immobile diverso.

Tale questione, però, al momento non ci consente di poter disapplicare le disposizioni previste.

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



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ancora sul bilancio della holding statica

di Ennio Vial

Master di specializzazione

LABORATORIO SUL MONITORAGGIO FISCALE: COMPRENSIONE, COMPILAZIONE E RAVVEDIMENTO DEL QUADRO RW

[Scopri di più >](#)

Un [intervento pubblicato qualche giorno fa](#) sul tema del **bilancio** della holding statica ha stimolato alcune osservazioni da parte dei lettori, di cui ovviamente ringrazio, che offrivano anche spunti per trovare una **soluzione razionale** ad una disciplina che è caratterizzata dalla **palese incongruenza** di dover redigere la **relazione sulla gestione** per una entità statica.

Ricordo che tutto parte dal nuovo **comma 5** dell'[articolo 2435 ter cod. civ.](#) introdotto ad opera dell'[articolo 24, comma 2, D.L. 238/2021](#), il quale prevede che «*Agli enti di investimento e alle imprese di partecipazione finanziaria non si applicano le disposizioni previste dal presente articolo, dal sesto comma dell'articolo 2435-bis e dal secondo comma dell'articolo 2435-bis con riferimento alla facoltà di comprendere la voce D dell'attivo nella voce CII e la voce E del passivo nella voce D.*

Personalmente, avevo ipotizzato una lettura dell'espressione “**dal sesto comma**” come **riferita al comma in oggetto e ai successivi**.

Con questo approccio viene **compreso il comma 7** relativo alla **relazione della gestione** ma, purtroppo, anche il **comma 8** relativo alla possibilità di evitare, per le imprese che redigono il bilancio abbreviato, il **costo ammortizzato**.

Invero, possiamo leggere la norma, peraltro in modo forse più opportuno, come **riferita alle disposizioni contenute esclusivamente nel comma 6**, salvandoci quindi dalla relazione sulla gestione del comma 7.

Non ci credo: ci siamo liberati della relazione sulla gestione!

Ci rimane solo il **comma 6** secondo cui “*Le Società possono limitare l'informativa richiesta ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-bis, alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione*”.

L'interpretazione ha anche un senso: **si preclude una limitazione all'informativa sulle operazioni con le parti correlate ad un soggetto "delicato" come la holding.** Invero stiamo parlando di **holding statica** per cui, forse, non vi saranno particolari operazioni da segnalare.

Ma un dubbio si insinua ora nella mente: qual è il **comma 6** menzionato dalla norma?

Molti testi, infatti, compreso quello che avevo in mano, prevede la relazione al **comma 7** in quanto riserva il **comma 4** alla previsione, ora **abrogata**, secondo cui *"Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata nella voce E20 non è richiesta la separata indicazione delle plusvalenze e nella voce E21 non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative a esercizi precedenti"*.

Invero, i **commi del codice civile non sono numerati** e l'abrogazione di uno fa slittare i **successivi** facendoli avanzare di una posizione verso la vetta.

Con queste precisazioni possiamo quindi ritener che **il riferimento al comma 6 sia quello della relazione sulla gestione.** Evitando, inoltre, invasioni nei commi successivi, **possiamo lasciare tranquilla la deroga al principio del costo ammortizzato prevista per i bilanci abbreviati**, che deve ritenersi quindi confermata anche per le **holding statiche**.

Tutto sembra ora più coerente se non il fatto che **rinunciamo alla speranza di allontanare dalla nostra vita la relazione sulla gestione.**

Torna l'incubo del tema in classe alle elementari. Ma quanto deve essere lungo il tema?

IMPOSTE SUL REDDITO

Clausole di garanzia e indennizzi nei contratti di cessione di partecipazioni

di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

SUPERBONUS E ALTRE AGEVOLAZIONI EDILIZIE: I CONTROLLI DEL COMMERCIALISTA

[Scopri di più >](#)

Ritorniamo nuovamente su un tema che abbiamo già affrontato ma che presenta **risvolti fiscali** molto delicati e che ricorre con grande frequenza nei **contratti di cessione di partecipazioni societarie**: si tratta della **qualificazione fiscale**, e quindi del relativo trattamento ai fini delle **imposte sul reddito**, delle **somme** che vengono **corrisposte dal cedente al cessionario** in conseguenza dell'innesto delle **clausole di garanzia** presenti negli accordi aventi per oggetto il trasferimento di partecipazioni sociali.

Lo spunto proviene da due recenti **risposte ad interpello**, rispettivamente le [n. 110](#) e [132 del 2022](#), recentemente pubblicate dall'**Agenzia delle Entrate**.

È infatti interessante evidenziare che le due risposte, i cui contenuti sono a nostro avviso **condivisibili**, si pongono in contrasto con la tesi che ha trovato invece affermazione nella sentenza della [Corte di Cassazione n. 17011/2020](#). Andiamo con ordine.

Le **clausole di garanzia** inserite nei contratti di compravendita di partecipazioni rappresentano **patti contrattuali** che sottendono un **obbligo di pagamento** di una somma al verificarsi di un determinato evento; hanno quindi lo scopo di **tenere indenne dalle sopravvenute passività**, o dalle **insussistenze di attività**, riferite alla **società acquisita**, afferenti la precedente gestione ma **non note** o comunque non ancora verificatesi e perciò riflesse nel patrimonio della stessa società acquisita al momento della compravendita.

Pertanto, la **funzione economico sostanziale** di queste clausole è quella di salvaguardare la **corrispondenza del prezzo pattuito** per la cessione con la **consistenza patrimoniale** garantita della società ceduta.

La **questione controversa** da cui poi promanano gli altrettanto controversi riflessi fiscali riguarda la **qualificazione da attribuire** a queste clausole.

Secondo l'impostazione a cui accede la **Cassazione** nella succitata sentenza, le somme corrisposte in ragione dell'innesto delle clausole di garanzia avrebbero una **natura prettamente assicurativa** e quindi di **risarcimento del danno** subito dal cessionario a causa delle passività sopravvenute in capo alla società acquisita; a questa qualificazione giuridica consegue poi quella fiscale, secondo cui le **somme ricevute** a titolo di indennizzo dal **cessionario** rappresenterebbero **sopravvenienze attive imponibili** ([articolo 88, comma 3, lett. a, Tuir](#)) e corrispondentemente, dal lato **cedente, sopravvenienze passive deducibili** ([articolo 101, comma 4, Tuir](#)).

Secondo l'impostazione a cui, come premesso, accede l'**Amministrazione Finanziaria** nelle risposte citate, a cui si aggiunge il precedente della Direzione Regionale della Lombardia n. 956-2412/2021, le somme pagate in dipendenza di queste clausole sarebbero qualificabili quali **rettifiche del prezzo di cessione**; sicché, dal punto di vista fiscale, tali importi dovrebbero essere assoggettati alla **medesima disciplina fiscale** che ha regolato il concorso alla formazione del reddito che essi vanno a rettificare, ovvero la **plusvalenza realizzata dal cedente**, in regime di *participation exemption* ove applicato, e il **costo di acquisto della partecipazione**, per il **cessionario**.

La tesi fatta propria dall'Agenzia delle Entrate nelle risposte in commento è a nostro avviso quella **maggiornemente soddisfacente** in quanto dà **rilevanza alla prevalenza** del contenuto e **dell'effetto economico sostanziale** di queste clausole, che è quello di **adeguare il valore economico della partecipazione** compravenduta a seguito del verificarsi di eventi negativi dedotti in atti, e quindi **agire sulla rettifica del corrispettivo** pagato per l'acquisto della partecipazione stessa.

È vero che la prassi dell'Amministrazione ha trattato sempre fattispecie riguardanti **soggetti Ias Adopter**, rispetto ai quali ha confermato **l'irrilevanza**, ai fini del trattamento fiscale delle somme in discussione, delle **modalità di loro contabilizzazione**, con la conseguenza che anche nel caso in cui il cessionario abbia iscritto al conto economico l'indennizzo ricevuto in conseguenza di una clausola di garanzia, tale imputazione non ne modifica la qualificazione fiscale nei termini anzidetti, ovvero di **rettifica del valore di carico** (costo di acquisto) della **partecipazione**.

Tuttavia, non sembrano esservi ragioni obiettive per arrivare ad una diversa conclusione in ambito di **soggetti Oic Adopter**, sebbene sia in questa circostanza preferibile adottare anche sotto il **profilo contabile** una rappresentazione **coerente alla natura economico sostanziale dell'indennizzo**, e quindi **rettificare il costo di acquisto della partecipazione** in capo al cessionario in forza anche del generale **postulato della rappresentazione sostanziale**.

PENALE TRIBUTARIO

Riparto dell'onere della prova nella frode fiscale

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >

L'ordinamento tributario nazionale non fornisce una vera e propria definizione di frode fiscale anche se, generalmente, con tale termine ci si riferisce a **specifiche condotte di evasione** attuate con **modalità o comportamenti fraudolenti**, ovvero **illeciti tributari di tipo "organizzato"**.

Rientrano nella nozione di **frode fiscale** tutte quelle **fattispecie di reato** sanzionate a livello penale tributario dagli [articoli 2](#) (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), [3](#) (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e [8](#) (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) facenti parte del D.Lgs. 74/2000.

A livello normativo, **l'ordinamento penale-tributario** nazionale prevede infatti:

- **la reclusione da quattro a otto anni** nei confronti di **chiunque**, al **fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle **dichiarazioni relative a dette imposte, elementi passivi fittizi** (ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)). Il fatto **si considera commesso** avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** quando tali fatture o documenti **sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono comunque **detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**. Infine, qualora **l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila**, si applica la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**;
- **la reclusione da tre a otto anni** nei confronti di **chiunque**, al **fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, compiendo **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente** ovvero avvalendosi di **documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria**, indica in una delle **dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo** ovvero **elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi**, quando, **congiuntamente**:

1. **l'imposta evasa** è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, **a euro trentamila**;
2. **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante indicazione di **elementi passivi fittizi**, è superiore al **cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione**, o comunque, è **superiore a euro un milione cinquecentomila**, ovvero qualora **l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila**.

Il **fatto delittuoso** si considera commesso **avvalendosi di documenti falsi** quando tali documenti sono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie** o sono **detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria** (*ex articolo 3 D.Lgs. 74/2000*);

- la **reclusione da quattro a otto anni** chiunque, al fine di **consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (*ex articolo 8 D.Lgs. 74/2000*).

L'**emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta** si considera come un solo reato.

Infine, qualora **l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per singolo periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila**, si applica la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni**.

In linea con i **chiarimenti forniti dalla prassi operativa**, possiamo sostenere che:

- **possono integrare il reato**, oltre alle fatture, anche gli altri documenti fiscalmente rilevanti (ricevute, note, conti, parcelli, contratti, documenti di trasporto, note di addebito e di accredito);
- la falsità dei citati documenti rileva sia sul piano oggettivo sia su quello soggettivo.

La fattura è **oggettivamente falsa** quando **documenta operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte**.

Di contro si ha una **fattura soggettivamente falsa**, quando le **operazioni documentate sono intercorse tra soggetti diversi da quelli risultanti formalmente quali parti del rapporto** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume I – parte I – capitolo 1 “*Evasione e frode fiscale*”, pag. 10 e ss.).

Importanti chiarimenti in ambito frode fiscale e, in particolare, sul riparto dell'onere della prova, sono stati recentemente diramati dalla suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 3144 del 02.02.2022, nella quale è stato ribadito che l'Amministrazione finanziaria deve

dimostrare la consapevolezza dell'acquirente di prendere parte ad una frode fiscale.

Già in passato i giudici di legittimità (cfr. Corte di cassazione sentenza n. 2483/2020; Corte di cassazione, sentenza n. 5873/2019) avevano chiaramente affermato che nella particolare ipotesi di frode fiscale mediante utilizzo di **fatture soggettivamente inesistenti** è **onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo, ovvero in detrazione l'Iva** pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, **dare la prova che il contribuente**, al momento in cui **acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere**, con l'uso della **diligenza media**, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione era iscritta in un'evasione o in una frode.

Tale principio è stato **nuovamente confermato in apicibus**, atteso che i **giudici di Piazza Cavour** hanno ricordato che **in tema di Iva** l'Amministrazione finanziaria, se **contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello**, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva **fittizietà del fornitore**, ma anche la **consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta** dimostrando, **anche in via presuntiva**, in base ad **elementi oggettivi e specifici**, che **il contribuente era a conoscenza**, o avrebbe dovuto esserlo, **usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta**, della **sostanziale inesistenza del contraente**.

Di conseguenza ove l'Amministrazione **assolva a detto onere istruttorio**, grava sul contribuente la **prova contraria** di avere adoperato, **per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta**, la **diligenza massima esigibile da un operatore accorto**, secondo criteri di **ragionevolezza e di proporzionalità** in rapporto alle circostanze del caso concreto non assumendo rilievo, a tal fine, **né la regolarità della contabilità e dei pagamenti**, **né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi**.

CONTROLLO

Nuova responsabilità del revisore legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato ESEF

di Emanuel Monzeglio

Special Event

I CONTROLLI DEL REVISORE SUL BILANCIO DELLE PMI E LA NOMINA DEL NUOVO ORGANO DI CONTROLLO

[Scopri di più >](#)

Con determina della Ragioneria Generale dello Stato n. 23255 dello scorso 11.02.2022, è stato adottato il **nuovo principio di revisione (SA ITALIA) 700B** riguardante “*le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – European Single Electronic Format)*”.

Tale principio dovrà essere **applicato per le revisioni contabili** dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano **dal 1° gennaio 2021 o successivamente**.

Il nuovo principio di revisione, elaborato dal CNDCEC unitamente ad Assirevi, INRL, Consob e MEF, illustra le **procedure di revisione specifiche** che i soggetti incaricati della revisione devono svolgere al fine di esprimere il **giudizio sulla conformità** del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato alle **disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/85 della Commissione Europea** del 17.12.2018 e successive modifiche.

A tal proposito il revisore, per poter acquisire **una ragionevole certezza**, sulla base di elementi probativi sufficiente ed appropriati, che il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato **siano conformi alle disposizioni sopra citate** dovrà **verificare**:

- che il bilancio d'esercizio e consolidato siano **predisposti nel formato XHTML** leggibile da utenti umani;
- che il **bilancio consolidato** nel formato XHTML **sia stato marcato in tutti i suoi aspetti significativi in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato**.

Le **condizioni necessarie** per il revisore, ai fini dell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi, sono quelle di sviluppare una **conoscenza della normativa** in materia di norme tecniche di regolamentazione del formato elettronico unico di comunicazione per gli aspetti comunicabili e di **comprendere il processo** messo in atto da parte dell'emittente per

predisporre il bilancio d'esercizio e consolidato nel formato XHTML.

Questa “nuova” responsabilità a carico del revisore dovrà essere attentamente **considerata nella fase iniziale** – la c.d. “**pianificazione**” – secondo il dettato del principio di revisione internazionale **ISA Italia n. 300 “pianificazione della revisione contabile del bilancio”**.

In particolare, il revisore dovrà valutare **la natura, la tempistica e l'estensione** delle procedure di revisione conseguenti (c.d. “verifiche di conformità e di dettaglio”), da svolgere ai fini della formazione del giudizio sulla **conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato**.

I fattori che possono **influenzare la fase di pianificazione** delle procedure di revisione possono essere ad esempio **la tempistica di produzione** – da parte dell'emittente – **del file XHTML**, le **modalità** con cui l'emittente ha **organizzato il processo** di mappatura delle informazioni contenute nel bilancio consolidato rispetto alla tassonomia del Regolamento Delegato e le **risorse umane destinate dall'emittente a tale processo**.

La conseguenza diretta per il soggetto incaricato della revisione contabile è che **aumenterà la qualità e la quantità delle risorse da impiegare** per il raggiungimento degli obiettivi del nuovo principio **SA ITALIA 700B**.

Una volta definite e svolte tutte le procedure di controllo pianificate, il revisore dovrà **esprimere il proprio giudizio** – ai fini del raggiungimento dell'obiettivo del citato principio – sulla base degli **elementi probativi acquisiti**, sufficienti ed appropriati, e sulle eventuali **non conformità nelle marcature riscontrate** e se queste siano **significative** singolarmente o nel suo complesso.

Tale giudizio dovrà essere collocato in un **apposito paragrafo** all'interno della sezione separata della relazione di revisione “**Revisione su altre disposizioni di legge e regolamenti**”.

Il giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato risulterà “**senza modifica**” nel caso in cui il revisore concluda che il bilancio d'esercizio e consolidato siano stati **predisposti nel formato XHTML leggibile da utenti umani** e che il **bilancio consolidato è marcato** – in tutti i suoi aspetti significativi – in **conformità alle disposizioni**. Viceversa, laddove siano presenti degli **scostamenti** da tali disposizioni, il revisore emetterà giudizio “**con modifica**” e dovrà includere un **apposito paragrafo** contenente la **descrizione** dell'aspetto che ha dato **origine alla modifica**.

In **assenza** del bilancio d'esercizio e consolidato nel **formato XHTML leggibile da utenti umani**, il revisore dovrà dichiarare **l'impossibilità di esprimere un giudizio** sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.

In ultimo, il revisore esprimerà un giudizio “**con rilievi o negativo**” nel caso in cui, sulla base degli elementi probativi acquisiti, concluda che il **bilancio consolidato non sia marcato** – in tutti gli aspetti significativi – **secondo il dettato delle disposizioni** del Regolamento Delegato.

In particolare, il giudizio sarà **“con rilievi”** se le non conformità sono **significative ma non pervasive**, e **“negativo”** se **significative e pervasive**.