



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 9 Novembre 2023

CASI OPERATIVI

Cause ostative all'applicazione del regime forfettario

di Euroconference Centro Studi Tributari

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Branch exemption: profili sostanziali e adempimenti dichiarativi

di Marco Bargagli

IMPOSTE INDIRETTE

Implicazioni pratiche conseguenti all'abrogazione del coacervo successorio

di Angelo Ginex

DIRITTO SOCIETARIO

Whistleblowing: la gestione delle segnalazioni

di Andrea Onori

CONTENZIOSO

L'ammissibilità documentale in appello

di Luigi Ferrajoli

PROFESSIONISTI

Time management: guida alle migliori tecniche per commercialisti

di Andrea Michelazzi – Consulente in Pianificazione e controllo di BDM Associati SRL

CASI OPERATIVI

Cause ostative all'applicazione del regime forfettariodi **Euroconference Centro Studi Tributari**

Bianchi e Rossi sono soci, ognuno al 20%, di una Srl che si occupa di attività di ingegneria (i soci sono 4 complessivamente).

Bianchi e Rossi sono attualmente anche soci in uno studio associato che fattura alla Srl e da cui ottengono il quadro H.

Chiudendo lo studio associato entro il 31 dicembre possono aprire partita Iva applicando il regime forfettario a partire dal 2024?

Partendo dal presupposto che le attività sono riconducibili, ma manca il controllo diretto o indiretto, può essere contestato il controllo di fatto (cfr. interpelli n. 501/E/2019 e n. 504/E/2019)?

Sicuramente fatturerebbero una quota rilevante del loro lavoro alla Srl, ma per la Srl sarebbero complessivamente massimo il 40% dei suoi costi. Sicuramente sono ravvisabili dei vincoli contrattuali ma non credo il controllo di fatto.

Inoltre, il quadro H ricevuto dallo studio associato nel 2022, presumibilmente superiore a 85.000 euro, costituisce causa ostativa?

E infine, eventuali dividendi che dal 2024 sarebbero percepiti dalla Srl possono ostacolare la permanenza nel regime?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

Branch exemption: profili sostanziali e adempimenti dichiarativi

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

Investimenti esteri tra società e stabile organizzazione

Scopri di più

Ogni Gruppo multinazionale che vuole investire nel mercato estero, può seguire una **duplice strada**, ossia costituire:

- una **stabile organizzazione (branch)**, che costituisce una **vera e propria promanazione della top-holding capogruppo residente in Italia**, ossia una **sede fissa di affari** attraverso la quale la **casa madre residente in Italia** esercita **un'attività d'impresa nello Stato estero**;
- un'**impresa estera controllata**, autonoma sotto il profilo gestionale, finanziario, commerciale, industriale, che può intrattenere **rapporti con la casa madre** (distribuzione di dividendi, scambio di beni e servizi rilevanti ai fini del *transfer price*).

Ai **fini delle imposte sui redditi**, l'[articolo 162 Tuir](#) fornisce la **definizione di stabile organizzazione**, tracciando alcuni **profili sintomatici**, al ricorrere dei quali può essere individuata la presenza di una *branch* sul territorio dello Stato.

Per espressa disposizione normativa, la “**stabile organizzazione**”, designa una **sede fissa di affari** per mezzo della quale un'impresa non residente esercita in tutto o in parte **la sua attività sul territorio dello Stato**.

L'espressione “**stabile organizzazione**” comprende in particolare:

- a) una **sede di direzione**;
- b) una **succursale**;
- c) un **ufficio**;
- d) un'**officina**;
- e) un **laboratorio**;

f) una **miniera**, un **giacimento petrolifero** o di **gas naturale**, una **cava** o altro luogo di **estrazione di risorse naturali**, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

Con **L. 205/2017**, il legislatore ha **integrato le disposizioni domestiche** previste in tema di stabile organizzazione, introducendo all'[articolo 162, comma 2, Tuir](#), la lettera *f-bis*, la quale prevede che l'espressione "**stabile organizzazione**" comprende: "*una **significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato** costruita in modo tale da **non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso***".

Con riferimento, invece, alla stabile organizzazione personale, l'[articolo 162, comma 6, Tuir](#), prevede che: "*ferme le disposizioni dei commi 1 e 2 e salvo quanto previsto dal comma 7, se **un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa** e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, **si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa**, a meno che le attività di tale soggetto siano limitate allo **svolgimento delle attività di cui al comma 4** (trattasi delle attività qualificabili come **ausiliarie e preparatorie** n.d.r.) le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4*".

Ciò posto, giova ricordare che l'[articolo 14, D.Lgs. 147/2015](#), con **decorrenza dal 7.10.2015**, ha inserito nel nostro ordinamento giuridico l'[articolo 168-ter Tuir](#), che disciplina il **regime di esenzione degli utili e delle perdite** conseguiti dalle **stabili organizzazioni detenute all'estero da parte di un'impresa residente in Italia**, conosciuto tra gli addetti ai lavori come **regime di "branch exemption"**.

In estrema sintesi, un'impresa residente nel territorio dello Stato può **optare per l'esenzione degli utili e delle perdite** attribuibili a **tutte** le proprie stabili organizzazioni all'estero (c.d. **principio all in – all out**), significando che:

- l'**opzione è irrevocabile** e deve essere necessariamente esercitata al **momento di costituzione** della stabile organizzazione, **con effetto dal medesimo periodo d'imposta**;
- l'**adesione al regime di esenzione** può realizzarsi dopo l'esercizio di una **specifico opzione** da parte del contribuente interessato e vincola **tutte le stabili organizzazioni estere** dell'impresa italiana con lo scopo di **contrastare le operazioni di arbitraggio fiscale** collegate alla scelta di quale *branch* sottoporre a tassazione in Italia e quale, al contrario, **esentare da tassazione**, perseguendo manovre di **pianificazione fiscale illecita**.

Anzitutto, in caso di **opzione per il regime** di branch exemption, **per ogni singola stabile organizzazione devono essere apportate al risultato del rendiconto economico e patrimoniale redatto secondo i criteri dettati dall'[articolo 152 Tuir](#), le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalle disposizioni in materia di reddito d'impresa** per i soggetti residenti nel territorio dello Stato al fine di determinare il reddito o la perdita della branch esente.

Le stesse andranno indicate separatamente, a seconda dei casi, nei moduli successivi al primo **del quadro RF oppure nel quadro FC** della dichiarazione dei redditi.

Il reddito della *branch* va sottratto dal reddito imponibile o sommato alla perdita fiscale dell'impresa nel complesso.

Di contro, la perdita della *branch* va sommata al reddito imponibile o sottratta alla perdita fiscale dell'impresa nel complesso.

In definitiva, **la somma algebrica dei redditi e delle perdite di tutte le singole branch risultanti dai predetti moduli**, va poi riportata tra le **variazioni in aumento** (se negativa) o in **diminuzione** (se positiva), rispettivamente, nei **rigli RF31 (con codice 45) e RF55 (con codice 41) del primo modulo**.

Quindi, sotto il profilo dichiarativo, **i soggetti residenti nel territorio dello Stato che optano per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero**, ai sensi dell'[articolo 168-ter Tuir](#), devono compilare il **quadro RF**, riferito al periodo d'imposta di costituzione della *branch*, a partire dal quale è efficace il regime di *branch exemption*.

In particolare, come anche chiarito dalle istruzioni di compilazione del modello Redditi SC 2023 (periodo d'imposta 2022), per **ciascuna stabile organizzazione all'estero** deve essere compilato un **distinto modulo del quadro RF**, utilizzando moduli successivi al primo (riservato alla determinazione del reddito dell'impresa residente).

Occorrerà, in particolare, avere cura di **numerare distintamente ciascuno di essi** e riportare la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra del quadro.

Per le **stabili organizzazioni già esistenti**, il soggetto residente dovrà anche indicare separatamente, nella relativa dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, **i redditi e le perdite attribuibili a ciascuna stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta antecedenti a quello di effetto dell'opzione**.

Se ne **deriva una perdita fiscale netta**, i redditi successivamente realizzati dalla stabile organizzazione sono **imponibili fino a concorrenza della stessa, in base al meccanismo "recapture"**, di cui all'[articolo 168-ter, comma 7, Tuir](#).

Inoltre:

- **le perdite oggetto di *recapture*** vanno indicate solo per l'ammontare delle stesse effettivamente utilizzato. In merito, la parte non utilizzata, **non concorre a formare le perdite fiscali dell'impresa residente riportabili da quest'ultima nel quadro RS**, che dovranno essere conseguentemente ridotte di pari importo;
- **in presenza di più siti produttivi nel medesimo Stato**, a prescindere dalla qualificazione operata nel Paese di localizzazione, **per il calcolo del *recapture* si assume l'esistenza di una sola stabile organizzazione per ciascuno Stato estero.**

L'esercizio dell'opzione può essere esercitato valutando attentamente anche l'impatto della **normativa prevista in tema di *CFC Rule*** che, al ricorrere di determinate condizioni, **potrebbe anche comportare un ostacolo all'accesso al regime della *branch exemption*.**

infatti, nei casi in cui la stabile organizzazione soddisfi le **condizioni tipicamente previste per l'accesso al regime CFC** (*passive income test* e *tax rate test* ex [articolo 167, comma 4, Tuir](#)) e, simmetricamente, ricorra **l'esimente dell'esercizio dell'attività economica effettiva da parte della entità estera** (ex articolo 167, comma 5, Tuir), occorrerà anche **compilare la casella "Art. 167, comma 5"** indicando uno dei seguenti codici:

"1" – in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC;

"2" – in caso di presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta favorevole, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC.

In definitiva, la normativa in rassegna costituisce una valida alternativa per investire nel mercato estero di riferimento trovando tuttavia, **in chiave antielusiva**, alcuni limiti espressamente previsti dalla Legge che rendono necessaria una **valutazione delle variabili fiscali connesse con l'investimento.**

IMPOSTE INDIRETTE

Implicazioni pratiche conseguenti all'abrogazione del coacervo successorio

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Come noto, con [circolare n. 29/E/2023](#), l'Agenzia delle entrate si è allineata al consolidato orientamento di legittimità in tema di **coacervo "successorio"**.

A tal proposito, si rammenta che l'istituto del c.d. coacervo "successorio" del *donatum* con il *relictum* è disciplinato dall'[articolo 8, comma 4, D.Lgs. 346/1990](#) (c.d. TUS, Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni). Esso comporta la **riunione fittizia** del **valore attualizzato** delle **donazioni** effettuate in vita dal *de cuius* ad eredi e legatari (c.d. *donatum*) con il **valore dell'asse ereditario** (c.d. *relictum*).

La **Corte di cassazione**, con le più recenti **ordinanze n. 22738/2020** e **n. 10255/2020**, a conferma dell'orientamento espresso per la prima volta con le **sentenze n. 24940/2016** e **n. 26050/2016**, ha affermato che la disciplina del **coacervo "successorio"** sarebbe stata **abrogata implicitamente** dalla **L. 342/2000**, la quale ha sostituito il sistema di aliquote progressive con quello attualmente in vigore di aliquote fisse.

Di **contrario avviso** è sempre stata **l'Agenzia delle entrate**, la quale ha continuato a ritenere che l'istituto del **coacervo** dovesse comunque trovare **applicazione** limitatamente al calcolo della **franchigia residua** ([circolare n. 207/E/2000](#) e [circolare n. 3/E/2008](#)), così riconoscendo **una sola franchigia utilizzabile** cumulativamente per le donazioni e per la successione ereditaria.

Volendo esemplificare, la legge riconosce a Tizio una **franchigia di euro 1.000.000 per i trasferimenti a favore del figlio**. Se Tizio ha già disposto a favore del figlio **donazioni per euro 900.000**, l'applicazione del **coacervo** comporta che per la sua successione ereditaria disporrà di una **franchigia residua di euro 100.000**. **In assenza di coacervo**, invece, la **franchigia per la successione** sarà di **un ulteriore euro 1.000.000** e Tizio si troverà a beneficiare dunque di una **franchigia totale di euro 1.900.000**.

Invece, con il suddetto documento di prassi ([circolare n. 29/E/2023](#)), come anticipato, l'Agenzia delle entrate ha **mutato il proprio precedente orientamento**, aderendo alla

richiamata posizione giurisprudenziale secondo cui, ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione, l'istituto del **coacervo "successorio"** deve ritenersi **"implicitamente abrogato"**, con la conseguenza che lo stesso non può essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie.

Le **conseguenze pratiche** di tale mutamento **non sono di poco conto**.

Innanzitutto, si osserva che la sua applicazione assume notevole rilevanza soprattutto per i **grandi patrimoni**. Basti pensare al caso di una **coppia di coniugi con tre figli e sei nipoti**. I suddetti coniugi avrebbero cumulativamente una **franchigia totale (donazioni + successioni) fino a euro 36.000.000** per i trasferimenti a favore dei propri discendenti. Ciascun coniuge potrebbe, infatti, trasferire in esenzione fino a euro 1.000.000 per ciascun figlio e ciascun nipote attraverso donazioni (in totale euro 9.000.000 per coniuge) e altrettanto attraverso i trasferimenti *mortis causa*.

Ma non solo. La nuova interpretazione dell'Agenzia delle entrate comporterà un **risparmio fiscale sino a 40.000 euro per ciascun successore** in ipotesi di successione in favore del coniuge o dei discendenti, per i quali si applica l'aliquota del 4 % e la franchigia ulteriore di euro 1.000.000.

Da ultimo, vanno analizzati gli **effetti sulle vicende passate**. Sul punto, è d'uopo evidenziare che l'Agenzia delle entrate, con la richiamata [circolare n. 29/E/2023](#), ha invitato le strutture territoriali a riesaminare le **controversie pendenti** concernenti la materia in esame e, ove l'attività di liquidazione dell'ufficio sia stata effettuata secondo **criteri non conformi**, ad abbandonare, con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio, la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Si pone poi il problema di verificare le **possibili soluzioni** per chi abbia **già pagato** e voglia chiedere il **rimborso** delle **maggiori imposte versate**.

A tal fine si ipotizzi che **nel 2022**, a seguito di successione, Tizio abbia trasferito in favore dei figli Caia e Sempronio, in parti uguali, un **patrimonio relitto pari a euro 6.000.000**, avendo compiuto in vita donazioni in favore di ciascuno di essi pari a euro 4.000.000. Nella specie, i figli di Tizio avranno pagato per la successione euro 240.000 = $(6.000.000 \cdot 4\%)$, mentre secondo la nuova interpretazione sarebbero dovuti allo Stato soltanto euro 160.000 = $(4.000.000 \cdot 4\%)$.

Ad una prima esame della questione, sembrerebbe che la disposizione recata dall'**articolo 42 TUS non** possa trovare **applicazione** in quanto non contempla il caso in cui si abbia un mutamento di prassi, mentre potrebbe essere più agevolmente tentata la strada dell'**indebito oggettivo**, ai sensi dell'**articolo 2033 cod. civ.**, che gode peraltro di un **termine di prescrizione decennale per il rimborso**.

Whistleblowing: la gestione delle segnalazioni

di **Andrea Onori**



Da pochi giorni Confindustria ha reso pubblica una guida operativa per gli Enti privati sulla **nuova disciplina del Whistleblowing**.

La guida fa una disamina dell'ambito di **applicazione della nuova disciplina** normativa, dei **canali di segnalazione**, dei **soggetti legittimati a segnalare**, nonché della **gestione della segnalazione**, oltre che della **tutela del segnalante** e della **disciplina relativa al trattamento dei dati personali**.

Tale guida contenente indicazioni di natura pratica ed operativa si aggiunge alle **linee guida ANAC** diffuse agli operatori interessati a partire dal mese di **luglio 2023**.

Con il presente contributo si vuole sottolineare gli **aspetti operativi relativi alla gestione delle segnalazioni**.

Come noto, la normativa prevede che le segnalazioni o, meglio, il **canale di segnalazione interno**, possa essere gestito e/o affidato a:

- una **persona fisica interna** all'impresa;
- a un **ufficio interno** all'impresa;
- a un **soggetto esterno**.

La norma prevede che tali soggetti siano **dotati di autonomia**, caratterizzata da indipendenza e imparzialità, nonché ricevano una **specifico e adeguata formazione teorico-normativa**, ma soprattutto una **formazione specifica** inerente alla **gestione delle segnalazioni**.

Le linee guida di Confindustria hanno definito cosa si deve intendere per:

- **imparzialità**: mancanza di condizionamenti e di pregiudizi nei confronti delle parti

coinvolte nelle segnalazioni, per assicurare una gestione equa e priva di influenze interne e/o esterne che possano comprometterne l'obiettività.

- **indipendenza:** autonomia e libertà da influenze o interferenze da parte del management, per garantire un'analisi oggettiva ed imparziale della segnalazione.

La disamina fatta da Confindustria continua andando ad attenzionare gli **aspetti caratterizzanti l'individuazione della figura** più idonea a cui affidare la gestione dell'impresa:

- **persona fisica interna all'impresa;**
- **ufficio interno all'impresa.**

Si precisa, al riguardo, che, sia nel caso di persona fisica interna, sia nel caso di ufficio interno, è necessario un **formale atto di nomina** con cui si attribuisce al soggetto l'incarico di gestore della segnalazione (linee guida Confindustria – Guida Operativa Enti Privati – ottobre 2023).

Con riferimento alla prima categoria alla quale può essere affidata tale gestione, "**persona fisica interna all'impresa**", viene evidenziato che tale ruolo può essere assunto dal responsabile anticorruzione, ove presente, ovvero dai responsabili di "*internal audit o compliance*".

Affidare ai responsabili delle funzioni di controllo il ruolo di gestore delle segnalazioni soddisfa sicuramente il requisito di autonomia richiesto dalla normativa, in virtù della **loro maggiore indipendenza organizzativa**.

Viene evidenziato, per contro, che nelle piccole e medie imprese – dove le funzioni di Internal Audit (e di conformità normativa) possono non essere presenti – il ruolo di gestore della segnalazione potrebbe essere affidato a una **figura priva di mansioni operative**, in modo da rispettare il principio dell'autonomia, individuando tali soggetti nel responsabile delle funzioni legali o delle risorse umane, svolgendo questi ultimi già, di fatto, **funzioni di controllo e di conformità**.

Con riferimento alla seconda categoria, "**ufficio interno all'impresa**", le Linee Guida in commento prevedono che la gestione delle segnalazioni possa essere affidata a un **loro ufficio interno** preesistente o a un organo collegiale/comitato appositamente costituito e composto da **soggetti interni** che possieda i requisiti di autonomia come definiti poco sopra.

Tale organo collegiale/comitato potrebbe essere composto dai **responsabili delle funzioni di controllo**, delle funzioni legali, nonché **risorse umane** e anche dal **responsabile anticorruzione** (se presente).

Oppure si potrebbe affidare tale compito a un **Comitato Etico**, ove presente, nonché all'**Organismo di Vigilanza 231** (OdV), nel caso di adozione del Modello Organizzativo e di Gestione ai sensi del D.Lgs. 231/2001.

Con riferimento all'ulteriore requisito previsto dalla norma, ovvero che l'ufficio interno sia

“dedicato” all’**attività di gestione**, le Linee Guida di Confindustria richiamano le Linee Guida ANAC; secondo queste ultime, la previsione che **l’ufficio interno debba essere “dedicato” a tale attività**, *“non implica che lo stesso debba svolgere esclusivamente tale ruolo ma che debba essere l’unico ufficio a ciò preposto”*.

Nel caso di imprese dotate di Modello Organizzativo 231 e relativo OdV, quest’ultimo è chiamato a vigilare sul modello ed anche sui canali di segnalazione considerato che tali modelli devono prevedere i canali di segnalazione interna, il **divieto di ritorsione** e il **sistema disciplinare**.

Si può valutare di affidare a quest’ultimo l’ulteriore ruolo di gestore delle segnalazioni, considerato il fatto che l’Organismo di Vigilanza è già in possesso dei requisiti richiesti, delle competenze tecniche adeguate, nonché dell’**autonomia e dell’indipendenza**, funzionale e gerarchica, rispetto a qualsiasi **altro ufficio interno all’ente**.

Potrebbe svolgere, pertanto, senza interferenze o condizionamenti, l’attività di gestione delle segnalazioni interne in termini di verifica e istruttoria, lasciando alle competenti funzioni aziendali le **eventuali decisioni operative ulteriori**.

Nel caso in cui l’OdV non sia incaricato della gestione delle segnalazioni lo stesso deve comunque essere inserito nel processo di gestione, mediante la regolamentazione di opportuni e necessari flussi informativi nel rispetto degli obblighi di riservatezza previsti dalla **normativa sul Whistleblowing**.

Le linee Guida evidenziano che, qualora l’OdV non sia individuato come gestore **dovrà ricevere**:

- immediata **informativa su segnalazioni rilevanti in termini 231** affinché, nell’esercizio della sua attività di vigilanza, possa condividere le proprie eventuali osservazioni e partecipare all’istruttoria o comunque seguirne l’andamento;
- un **aggiornamento periodico sull’attività complessiva di gestione delle segnalazioni**, anche non 231, al fine di verificare il funzionamento del sistema Whistleblowing e proporre all’ente eventuali necessità di suo miglioramento.

Da ultimo, nel caso di “**Ufficio esterno all’impresa**” individuato quale gestore del canale di segnalazione, le imprese interessate dovranno verificare che **lo stesso abbia i requisiti di autonomia**, indipendenza e professionalità necessari.

Al riguardo, il soggetto esterno dovrà possedere risorse e conoscenze specialistiche che garantiscano l’adozione di misure tecniche e organizzative tali da assicurare il rispetto della riservatezza, protezione dei dati e segretezza.

I rapporti tra le parti, inoltre, dovranno essere **regolati da appositi contratti di servizio** che, oltre a disciplinare i servizi prestati tra le parti, dovranno includere appositi livelli di servizio e di controllo, anche con la **stesura di atti rilevanti** ai fini del GDPR 679/2016.

CONTENZIOSO

L'ammissibilità documentale in appello

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

Diritto Tributario Base

Scopri di più

Argomento di particolare interesse riveste, nel **contenzioso tributario**, l'**ammissibilità della produzione in sede di appello di documenti**, anche se di **formazione anteriore** al giudizio di primo grado.

La questione è disciplinata dall'[articolo 58, D.Lgs. 546/1992](#) (rubricato "*Nuove prove in appello*"), che prevede, al primo comma, che "*Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile*", per poi proseguire, al secondo comma, precisando che "*È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti*". Tale norma ha **natura speciale** per il **processo tributario**.

Nel **processo civile** ordinario, al contrario, l'[articolo 345, comma 3, c.p.c.](#), norma generale, prevede l'**impossibilità di produrre nuovi documenti nel giudizio di impugnazione**, stabilendo che "*non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Può sempre deferirsi il giuramento decisorio*".

In altre parole, in ambito tributario la **possibilità di produrre nuovi documenti in appello** prescinde dalla impossibilità dell'interessato di produrli in prima istanza **per causa a lui non imputabile**: requisiti, invece, richiesti espressamente nel procedimento ordinario dall'[articolo 345 c.p.c.](#), ma non, viceversa, dall'[articolo 58, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), che ha abilitato alla **produzione di qualsivoglia documento in appello, senza restrizione alcuna e con disposizione autonoma** rispetto a quella che – nel comma precedente – ha sottoposto a **restrizione l'istanza di ammissione** di altre fonti di prova.

Sul punto si è pronunciata anche la Corte di cassazione, la quale, investita della questione in varie occasioni, nel ribadire il principio giurisprudenziale ormai divenuto pacifico e consolidato, ha precisato ulteriormente che "*in materia di produzione documentale in grado di appello nel processo tributario, alla luce del principio di specialità espresso dal D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2 – in forza del quale, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima – non trova applicazione la*

preclusione di cui all'art. 345 c.p.c. comma 3 (nel testo introdotto dalla L. 18 giugno 2009, n. 69), essendo la materia regolata dall'art. 58, comma 2 citato D. Lgs., che consente alle parti di produrre liberamente i documenti anche in sede di gravame, sebbene preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado ed anche alla parte rimasta in primo grado contumace” (Cassazione n. 8927/2018).

Non solo. Il Giudice di legittimità ha ulteriormente puntualizzato che il principio sancito dal comma 2, dell'[articolo 58, del citato D.Lgs. 546/1992](#), opera anche nell'ipotesi di deposito in sede di gravame, da parte dell'Amministrazione rimasta contumace in primo grado, dell'originario atto impositivo notificato, trattandosi di “una **mera difesa**, volta alla confutazione delle ragioni poste a fondamento del ricorso della controparte; là dove, il **divieto di proporre nuove eccezioni ex art. 57 D.Lgs. 546/92** cit. concerne unicamente le **eccezioni in senso stretto**” (Cassazione n. 8313/2018).

Infatti, il **divieto di proporre nuove eccezioni in appello**, posto dal **comma 2 del citato articolo 57 D.Lgs. 546/1992**, riguarda l'**eccezione in senso stretto**, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un **fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale**, ma non limita la **possibilità dell'Amministrazione di difendersi dalle contestazioni già dedotte in giudizio**, perché le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la **fondatezza** di un'eccezione non costituiscono, a loro volta, eccezioni in senso stretto.

Quanto sin qui osservato ha trovato conferma anche nelle recenti decisioni della Corte di Cassazione, in particolare con l'ordinanza **n. 17454/2023**, che ha ritenuto che **l'irritualità della produzione documentale non possa compromettere il diritto di difesa della controparte**, stante la facoltà della medesima di **integrare i motivi di ricorso** (laddove ciò sia reso necessario **in conseguenza della nuova documentazione** prodotta e non conosciuta prima del processo) **anche nel giudizio di appello**, essendo applicabile l'[articolo 24, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#) – in base al quale “**L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito**” – in virtù del rinvio previsto dall'**articolo 61** del medesimo decreto, stante l'**assenza di ragioni di incompatibilità** ed anzi la necessità di estendere tale istituto funzionale all'**esercizio del diritto di azione**.

PROFESSIONISTI

Time management: guida alle migliori tecniche per commercialistidi **Andrea Michelazzi** – Consulente in Pianificazione e controllo di BDM Associati SRL

Il mondo dei commercialisti è noto per la sua complessità e dinamicità. Il costante arrivo di nuovi e sempre più complessi adempimenti porta con sé il desiderio di avere più tempo a propria disposizione.

In questo articolo andremo ad approfondire il concetto di Time management e ad evidenziare come questo risulti essere fondamentale negli studi professionali per massimizzarne la produttività.

Cosa significa fare *Time management*?

Per Time management si intende un processo di pianificazione e controllo del tempo al fine di ottimizzare la produttività, l'efficienza e l'efficacia dei processi operativi grazie a tecniche, strumenti e metodi di gestione del tempo.

Nella pratica questo si traduce nella capacità di allocare ed utilizzare saggiamente le proprie ore, in quanto quest'ultime costituiscono la materia prima per le aziende di servizi. Sfruttare appieno il tempo a propria disposizione risulta quindi di fondamentale importanza per massimizzare il rendimento del proprio studio.

Come fare *Time management*?

Passiamo ora a trattare alcune tecniche che risultano essenziali per la gestione del tempo, prima su tutte **la pianificazione strategica** con lo scopo di definire gli obiettivi da raggiungere ed il tempo necessario per farlo.

Per quanto possa sembrare contraddittorio prendersi il giusto spazio per programmare il proprio tempo costituisce la base del time management. Creare un piano dettagliato delle

attività giornaliere e settimanali aiuta a identificare le priorità, garantendo che nessun incarico venga trascurato ed evitando di arrivare con affanno alle scadenze. È fondamentale definire non solo lo scopo finale, ma anche obiettivi di breve e medio periodo che accompagnino, con il loro graduale raggiungimento, al traguardo finale che ci si è prefissati.

La pianificazione degli impegni deve necessariamente partire dal tempo che si ha a disposizione, dividendolo in fasce orarie (slot) in cui dedicarsi ai propri incarichi in modo focalizzato. Questo altro non è che la tecnica del **timeboxing** che mira a concentrare tutta l'attenzione sull'attività da svolgere, disponendo solo di periodi di tempo ben distinti e con una durata prefissata.

È sicuramente consigliato l'utilizzo di calendari condivisi con i propri collaboratori di studio in modo tale da evitare di venire interrotti durante lo svolgimento di un'attività e di definire momenti dedicati al confronto con i colleghi e alla risposta di mail e messaggi.

Un altro sistema, sviluppato da Peter Drucker nel 1954, è quello del metodo S.M.A.R.T. Quest'ultimo consiste in un sistema di definizione degli obiettivi al fine di stabilirne la validità. Per essere "valido" l'obiettivo deve avere le seguenti caratteristiche:

- **Specific**, essere specifico e chiaro
- **Measurable**, il suo risultato deve essere misurabile
- **Achievable**, raggiungibile con le risorse che si hanno a disposizione
- **Realistic**, la sua realizzazione deve essere sfidante ma anche realistica
- **Time related**, avere scadenze temporali definite

Infine, un ultimo strumento che ci viene in aiuto allo scopo di fare time management è il timesheet. Rilevare giornalmente le attività svolte aiuta a dare concretezza al tempo dedicato a quest'ultime, permettendo inoltre, a consuntivo, di poter monitorare l'effettivo tempo dedicato alle varie mansioni svolte. Ciò consente di poter fornire la base per eventuali considerazioni future nel caso in cui si siano venute ad evidenziare attività che hanno "rubato" molto tempo allo studio, magari perché non gestite nel modo più efficiente possibile.

Perché fare *Time management*?

Fare time management ha quindi come obiettivo quello di massimizzare il rendimento del proprio lavoro. Nello specifico le principali motivazioni che portano a scegliere di cominciare a gestire in modo efficace il proprio tempo sono legate per l'appunto ai maggiori benefici che ne scaturiscono:

- **aumento della produttività:** attività ben organizzate si traducono in una maggiore efficienza e produttività che permettono di poter svolgere un numero maggiore di incarichi durante la giornata.

- **migliore qualità del lavoro e maggior soddisfazione del cliente:** una corretta pianificazione del lavoro da svolgere ne riduce gli errori, aumentando al contempo la qualità del servizio offerto al cliente. Ciò permette di rispettare scadenze e fornire tempestivamente assistenza al consumatore.
- **bilanciamento Vita – Lavoro:** dedicare il giusto tempo alla sfera personale, oltre che a quella lavorativa, rappresenta un elemento essenziale per poter affrontare quest'ultima con serenità ed evitando lo stress.

Oltre alla possibilità di beneficiare di tali vantaggi, fare time management permette di sviluppare ed affinare contemporaneamente alcune importanti soft skills, fondamentali per il successo personale e della propria realtà imprenditoriale, come ad esempio:

- **flessibilità:** organizzare il proprio tempo permette di poter affrontare gli imprevisti giornalieri con maggiore calma e lucidità, senza compromettere la qualità del proprio lavoro. Ciò permette di essere aperti all'adattamento, potendone cogliere le eventuali opportunità.
- **concentrazione:** pianificare uno slot nel corso della giornata in cui concentrarsi nello svolgere una specifica attività permette di ridurre le distrazioni, ottenendo risultati migliori sia dal punto di vista della qualità che del tempo impiegato.
- **gestione dello stress:** sapere di aver pianificato in modo meticoloso ed efficace i propri impegni permette di poter affrontare eventuali imprevisti con maggiore calma, senza trovarsi a dover fronteggiare l'ansia del non sapere se si riuscirà a portare a termine la scadenza per il giorno successivo.

In conclusione, come abbiamo potuto vedere, fare time management consente di godere di benefici sia dal punto di vista personale che da quello professionale, consentendo di massimizzare la produttività del proprio studio lavorando con maggior serenità ed efficienza.