

AC News

Marzo 2023



TAX, LEGAL, ACCOUNTING, ADVISORY

SOMMARIO

- | | |
|----------------------------|---|
| 1. FISCALITA' NAZIONALE | Gruppo Iva: focus di Assonime
<i>A cura di Avv. Vincenzo Cristiano</i> |
| 2. LEGALE | Fideiussione. Firma falsa. Ratifica ex art. 1399 c.c. e comportamenti concludenti (Cass. Civ. Sent. del 22 febbraio 2023, n. 5479)
<i>A cura di Avv. Giacomo Fabri</i> |
| 3. RESTRIZIONI COMMERCIALI | Al via il decimo pacchetto di sanzioni contro la Russia
<i>A cura di Avv. Vincenzo Cristiano</i> |
| 4. RISCOSSIONE | Atto nativo digitale: semaforo verde per la notifica con Pec senza attestazione di conformità
<i>A cura di Avv. Vincenzo Cristiano</i> |
| 5. ACCOUNTING | Sopravvenienze attive non imponibili in assenza di oneri dedotti
<i>A cura di Dott.ssa Carlotta Selletti</i> |
-

FLASH ALERT**PROROGA DECORRENZA DELLA PRESENTAZIONE DELL'E-DAS NAZIONALE**

Con la determinazione direttoriale dell'8 marzo 2023 n. 130294, l'Agenzia delle Dogane ha prorogato la decorrenza dell'obbligo di presentazione dell'e-DAS nazionale e la decorrenza dell'obbligo di presentazione dell'e-AD per oli lubrificanti e bitumi.

La decorrenza dell'obbligo di presentazione in forma esclusivamente telematica del documento di accompagnamento previsto per la circolazione in sospensione dei prodotti soggetti alle altre imposizioni indirette previste dal TUA è differita al 1° luglio 2024.

Si ricorda che, con la determinazione direttoriale prot. 285111/RU del 27 giugno 2022, l'Agenzia delle Dogane ha confermato al 1° luglio 2022 la decorrenza dell'obbligo per la presentazione in forma esclusivamente telematica del documento di accompagnamento di cui all'art. 12 D.Lgs. 504/95 (e-DAS nazionale), per i trasferimenti nel territorio dello Stato dei seguenti prodotti energetici sfusi, per tutti gli impieghi inclusi quelli di cui all'art. 21 c. 13 D.Lgs. 504/95:

- oli minerali di cui all'art. 21 c. 2, lettere da a) a e) D.Lgs. 504/95;
- gas di petrolio liquefatti di cui all'art. 21 c. 2 lettera f) D.Lgs. 504/95, limitatamente al trasporto per carichi predeterminati;
- prodotti energetici di cui all'art. 21 c. 3, 4 e 5 D.Lgs. 504/95, qualora ricorrano i presupposti per la sottoposizione ad accisa, fermo restando il possibile utilizzo di altri documenti di trasporto ove consentito da disposizioni specifiche per i singoli casi.

GRUPPO IVA: FOCUS DI ASSONIME

Con la Circolare n. 6 del 9 marzo, Assonime fa il punto sulla disciplina del gruppo IVA introdotta nel 2018, soffermandosi oltretutto su quei documenti di prassi che hanno esaminato alcune situazioni concernenti, in particolare, alcune problematiche relative ai requisiti soggettivi per la costituzione del gruppo e per la partecipazione a quelli già costituiti.

Dal punto di vista normativo, Assonime ricorda che la direttiva del Consiglio dell'U.E. n. 112 del 2006 individua i soggetti passivi del tributo in coloro che esercitano in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica (art. 9). Tale definizione fa riferimento, essenzialmente, ai soggetti indipendenti dal punto di vista giuridico e, quindi, società di capitali, società di persone, enti e persone fisiche.

In ogni caso, il successivo art. 11 consente di derogare a questo principio prevedendo la facoltà degli Stati membri, previa consultazione del Comitato IVA, di "considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi".

Tale facoltà permette agli Stati membri di non considerare soggetti passivi distinti quei soggetti la cui "indipendenza" è unicamente una forma giuridica, ma che, in realtà, dal punto di vista strettamente economico, sono riconducibili a un'unica entità, con la possibilità, comunque, di adottare provvedimenti volti ad evitare che l'esercizio dell'opzione possa determinare fenomeni di evasione o elusione fiscale.

La disposizione unionale che prevede la possibilità di configurare, agli effetti della soggettività passiva del tributo, un soggetto unitario – il c.d. gruppo IVA – è molto concisa e potrebbe, quindi, dar luogo a trasposizioni non uniformi da parte degli ordinamenti dei paesi membri.

Per tale ragione, ben sottolinea Assonime, la Commissione europea ha emanato una comunicazione con la quale individua linee guida di cui gli Stati membri dovrebbero tener conto in sede di implementazione del Gruppo IVA, in modo da rispettare i principi fondamentali del sistema comune del tributo, in particolare, per tutelare il principio di neutralità dell'imposta ed evitare la concorrenza fiscale tra i vari Stati membri.

In tale comunicazione, ricorda Assonime, la Commissione europea ha definito il Gruppo IVA "...come

una "finzione" creata ai fini dell'IVA, in cui la sostanza economica prevale sulla forma giuridica. Un gruppo IVA è un genere particolare di soggetto passivo che esiste soltanto ai fini dell'IVA. Si basa su reali vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra imprese.

Benché ogni membro del gruppo mantenga la propria forma giuridica, la costituzione del gruppo IVA prevale, soltanto ai fini dell'IVA, sulle forme giuridiche basate, ad esempio, sul diritto civile o sul diritto societario. Cioché, aderendo ad un gruppo IVA, il membro del gruppo si svincola, ai fini dell'IVA, da qualsiasi forma giuridica possibile, esistente contemporaneamente, e diventa invece parte di un nuovo soggetto passivo distinto ai fini dell'IVA, vale a dire il gruppo IVA".

La facoltà accordata agli Stati membri dal menzionato art. 11 è stata esercitata in ambito nazionale con la Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio per il 2017)³, che ha introdotto la disciplina del Gruppo IVA. Tali disposizioni – inserite nel d.p.r. n. 633 del 1972 dal nuovo Titolo V-bis (artt. da 70-bis a 70-duodecies) – permettono di considerare come un unico soggetto, agli effetti dell'IVA, l'insieme dei soggetti passivi stabiliti nel territorio nazionale, esercenti attività d'impresa, arte o professione, che sono giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolati tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Le disposizioni di attuazione di questa disciplina sono state introdotte con il decreto del 6 aprile 2018 del Ministro dell'economia e delle finanze.

Alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, ricorda Assonime, è stato aggiunto il Gruppo IVA. Quest'ultimo comporta l'individuazione, ma solo nel sistema dell'IVA, di un soggetto passivo titolare, come tale, dei diritti e degli obblighi come qualsiasi altro soggetto passivo. Attraverso la costituzione del Gruppo IVA si ha come effetto il venir meno, ai fini del tributo, delle operazioni effettuate all'interno del Gruppo fra i soggetti che vi partecipano, sul presupposto che per tali operazioni le figure del cedente o prestatore e quella del cessionario o committente vengono a coincidere nella stessa persona.

Il Gruppo IVA comporta, quindi, l'individuazione, ma solo nel sistema dell'IVA, di un soggetto passivo titolare, come tale, dei diritti e degli obblighi come qualsiasi altro soggetto passivo: esso, quindi, è identificato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mediante un proprio numero di partita IVA e una propria autonoma iscrizione al VIES.

Ad esempio, una volta costituito, il soggetto passivo Gruppo IVA potrà, beneficiare, già dal primo anno di

efficacia dell'opzione per la sua costituzione, dello status di esportatore abituale sulla base del plafond maturato da ciascun partecipante al Gruppo nell'anno solare o nei dodici mesi precedenti alla costituzione del Gruppo.

Assonime ricorda che la costituzione del Gruppo IVA ha natura opzionale e carattere onnicomprensivo, poiché coinvolge necessariamente tutti i soggetti, tra i quali ricorrono congiuntamente i tre requisiti già menzionati, e cioè i vincoli finanziario, economico e organizzativo (c.d. principio all-in, all-out). Ciò implica che i soggetti legati da tali vincoli, devono decidere se costituire tutti un Gruppo IVA oppure se rimanere soggetti passivi del tributo *uti singuli*, pur avendo i requisiti per l'esercizio dell'opzione.

L'effetto principale della costituzione del Gruppo IVA è costituito dal venir meno, ai fini del tributo, delle operazioni – cessioni di beni e prestazioni di servizi – effettuate all'interno del Gruppo fra i soggetti che vi partecipano, sul presupposto che per tali operazioni le figure del cedente o prestatore e quella del cessionario o committente vengono a coincidere nella stessa persona. Tali operazioni, pertanto, in presenza di soggetto unitario non sono rilevanti ai fini IVA.

L'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, sostiene Assonime, può risultare opportuna, in particolare, per le imprese – ad esempio quelle dei settori bancario e assicurativo - che effettuano in misura rilevante operazioni esenti da IVA e che, per tale ragione, hanno un pro-rata di detrazione ridotto, se non nullo. Tali imprese, applicando l'IVA stand alone, acquistano da altre imprese del gruppo beni o servizi imponibili con addebito di un'imposta che, in tutto o in parte, non può essere detratta; circostanza – questa – che può impedire o rendere antieconomici i progetti di riorganizzazione dell'impresa che comportano l'esternalizzazione di determinate funzioni, rendendo il sistema dell'IVA poco neutrale.

Queste imprese acquistano da altre imprese del gruppo beni o servizi imponibili con addebito di un'imposta che non può essere detratta. Il Sistema IVA può disincentivare alcuni progetti e per tale motivo il legislatore nazionale aveva tentato di porre rimedio, con l'art. 6 del decreto-legge n. 133 del 1999, per cui era prevista l'esenzione da IVA delle prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività ausiliarie effettuate da società facenti parte di gruppi bancari e assicurativi.

Successivamente anche con l'art. 10, comma 2, che ha previsto la costituzione di società consortili o consorzi fra soggetti con pro-rata inferiore al 10 per cento, i quali possono prestare servizi in esenzione nei confronti dei

soci. Tuttavia, il perimetro di operatività della disposizione è stato fortemente limitato dalla Corte di Giustizia.

FIDEIUSSIONE. FIRMA FALSA. RATIFICA EX ART. 1399 C.C. E COMPORAMENTI CONCLUDENTI (Cass. Civ. Sent. del 22 febbraio 2023, n. 5479)

La Suprema Corte, affrontando un caso di falsificazione della firma del legale rappresentante di una società, ha recentemente affermato il seguente principio di diritto: *"il contratto [...] cui sia stata apposta la firma apocriфа del legale rappresentante della società apparentemente firmataria è privo di effetti nei confronti della società stessa, ma può essere recepito nella sua sfera giuridica, in applicazione analogica del disposto dell'art. 1399 c.c., qualora questa, a mezzo di atti o comportamenti concludenti, provenienti dal legale rappresentante avente allo scopo adeguati poteri rappresentativi, manifesti univocamente la volontà di avvalersene"*.

In sintesi, una società in accomandita semplice veniva ammessa dal competente Ministero ai contributi finanziari richiesti, la cui erogazione veniva subordinata alla presentazione di fideiussione.

Una società terza prestava la predetta fideiussione nell'interesse della S.a.s. Successivamente, la stessa, non rispettava le condizioni ad essa imposte e il Ministero escuteva la fideiussione prestata. La società garante domandava pertanto la restituzione di quanto pagato alla S.a.s.

Nell'ambito del giudizio di primo grado, emergeva però che la firma del legale rappresentante della S.a.s. apposta al contratto di concessione della fideiussione era falsa. Ciò nonostante, il Tribunale giudicava la firma ugualmente riconducibile alla società, ritenendo che la S.a.s. avesse fatto propria la firma falsa producendola al Ministero per l'ottenimento del contributo.

Dopo la conferma della sentenza di primo grado da parte della Corte d'Appello di Roma, il legale rappresentante della S.a.s. proponeva ricorso per cassazione denunciando la nullità/inesistenza del contratto di garanzia per falsità della firma.

Il ricorrente censurava la sentenza d'Appello laddove, nonostante la falsità della firma, aveva ritenuto che il contratto potesse essere ratificato come se fosse stato concluso dal c.d. *falsus procurator*.

Il ricorrente affermava infatti che non si versava nell'ipotesi di contratto inefficace ma ratificabile, come nel caso in cui lo stesso fosse stato concluso dal falso rappresentante, ma, bensì, di *"contratto stipulato sotto nome altrui"* essendosi verificata la stipulazione di un contratto con sostituzione di persona ed usurpazione del nome del legale rappresentante della società, cui era stata conseguentemente intestata la polizza fideiussoria.

Secondo lo stesso ricorrente, in tale ipotesi il contratto avrebbe potuto essere ratificato dalla società, ma la ratifica sarebbe potuta provenire solamente dal suo legale rappresentante tramite atto formale.

La Corte rileva preliminarmente che, nel caso di specie, non si è verificata l'ipotesi in cui una persona, abbia agito in nome e per conto della S.a.s. assumendo di averne i poteri dei quali era invece sprovvisto, ma, vi è stata la sottoscrizione della polizza fideiussoria da parte di una persona rimasta ignota, che ha firmato, nella qualità di debitore, con il nome del socio accomandatario-legale rappresentante della S.a.s. medesima.

La Suprema Corte prosegue osservando che *"la falsificazione della sottoscrizione del vero legale rappresentante dà luogo - sul piano dell'apparenza - alla riferibilità del negozio alla società, [...], esattamente come la conclusione del negozio da parte di chi dichiara di rappresentare un soggetto che non è abilitato a rappresentare"*, con la conseguenza che, il caso di specie, anche se non immediatamente riconducibile alla fattispecie della rappresentanza diretta, ammette *"l'applicazione in via analogica della relativa disciplina codicistica"*.

La Cassazione, conclude quindi affermando che *"in una situazione siffatta è [...] possibile, mediante l'applicazione analogica delle norme sulla rappresentanza, la ratifica da parte della società, che [...] va accertata in concreto, con un accurato esame di atti o comportamenti concludenti, che integrino una manifestazione di volontà, anche tacita, di avvalersi del contratto di garanzia facendolo proprio, provenienti dalla società e per essa dal suo legale rappresentante"* e che, nel caso di specie, la volontà della società di ratificare e fare proprio il contratto è stata correttamente accertata dal Giudice di merito poiché la S.a.s., *"portata formalmente a conoscenza dell'avvenuta prestazione della garanzia da parte della garante, non soltanto non l'ha immediatamente disconosciuta, denunciando la falsità della firma [...], ma se ne è avvalsa, facendola propria ed acquisendo in tal modo a sé gli effetti dell'attività svolta dal falso sottoscrittore"*.

AL VIA IL DECIMO PACCHETTO DI SANZIONI CONTRO LA RUSSIA

In occasione dell'anniversario dell'inizio della guerra, sabato 25 febbraio, il Consiglio dell'Unione europea ha adottato il "decimo pacchetto" di sanzioni nei confronti della Russia in risposta al protrarsi dell'invasione, che ha colpito l'Ucraina. Il pacchetto, che comprende restrizioni commerciali per un totale di 11 miliardi di euro, era stato bloccato dalla Polonia che avrebbe voluto sanzioni più dure rispetto a quelle proposte, soprattutto riguardo l'importazione di gomma sintetica dalla Russia. Ad annunciarlo è la presidenza svedese dell'Ue.

Il pacchetto, precisa la presidenza svedese, comprende restrizioni commerciali per un totale di 11 miliardi di euro e "include ad esempio: restrizioni all'esportazione più severe per quanto riguarda l'export di alcune tecnologie a duplice uso; misure restrittive mirate contro individui ed entità che sostengono la guerra, diffondono propaganda o consegnano droni usati dalla Russia durante la guerra (l'Iran); misure contro la disinformazione russa".

Come anticipato, dal punto di vista soggettivo, vengono implementate alcune restrizioni. In particolare, in forza del Regolamento di esecuzione (UE) 2023/429 del Consiglio, nell'allegato I del regolamento (UE) n. 269/2014 sono state fatte rientrare 87 persone (di cui 4 di nazionalità iraniana) e 34 entità (tra cui una società emiratina) responsabili di azioni che compromettono o minacciano l'integrità territoriale, la sovranità e l'indipendenza dell'Ucraina, tra cui banche russe. Per tali soggetti, è disposto il congelamento e il divieto di messa a disposizione di fondi e risorse economiche.

Ed inoltre, con riferimento, al Regolamento (UE) 833/2014, lo stesso è stato modificato dal Regolamento (UE) 2023/427. In particolare, sono stati aggiunti 96 soggetti, tra cui diverse entità iraniane, nell'elenco dell'allegato IV che comprende le entità che forniscono sostegno diretto al complesso militare e industriale della Russia nella sua guerra di aggressione nei confronti dell'Ucraina alle quali sono imposte restrizioni più rigorose sulle esportazioni di beni e tecnologie a duplice uso e di beni e tecnologie in grado di contribuire al rafforzamento tecnologico del settore della difesa e della sicurezza della Russia. Parimenti, state aggiunte due entità all'elenco delle emittenti di cui all'allegato XV del Regolamento (UE) 833/2014 nei confronti delle quali vigono delle restrizioni alla radiodiffusione.

Proseguendo nell'analisi, seppur sintetica, dal punto di vista oggettivo, numerose e importanti sono le integrazioni al Regolamento (UE) 833/2014, così come

modificato dal Regolamento (UE) 2023/427 ed esse incidono sulla movimentazione di beni da e verso la Russia e la prestazione di servizi.

Dal punto di vista merceologico, sono stati aggiunti al divieto di esportazione nuove categorie di beni per un valore previsto di oltre 11 miliardi di euro, con la finalità di privare l'economia russa di beni tecnologici e industriali fondamentali. Nello specifico, in relazione ai prodotti 'quasi duali' di cui all'allegato VII del Reg. 833/2014, ai prodotti del settore aerospaziale di cui all'allegato XI ai prodotti ad uso industriale di cui all'allegato XXIII del Reg. 833/2014, sono stati implementate, tra le altre, tali tipologie di beni:

- Quadri elettrici, pannelli di controllo ecc. per una tensione inferiore o uguale a 1000 V
- Turboreattori, turbopropulsori e loro parti
- Prodotti laminati piatti di ferro o acciaio
- Serbatoi di capacità inferiore o uguale a 300 litri
- Recipienti per gas
- Turbine a vapore
- Motori a pistone diesel e semi.diesel e loro parti
- Pompe di diverse tipologie
- Scambiatori di calore
- Apparecchi per filtrare liquidi, gas e altri filtri
- Ponti e travi scorrevoli, gru, carrelli-stivatori, apparecchi elevatori
- Robot industriali,
- Alcune tipologie di machine utensili, torni, macchine per la lavorazione dei metalli
- Valvole di ritegno, cuscinetti a sfere e a rulli cilindrici
- Alberi di trasmissione
- Diverse tipologie di macchinari industriali
- Diverse tipologie di motori elettrici della voce 8501
- Generatori a corrente alternata e gruppi elettrogeni
- Alcune Pile/batterie e accumulatori
- Forni industriali
- Telecamere e fotocamere
- Condensatori elettrici
- Interruttori automatici
- Lampade e alcuni apparecchi di illuminazione
- Autoveicoli per il trasporto di merci e autoveicoli per il trasporto di più di 10 persone
- Rimorchi e loro parti
- Binocoli, bussole, telemetri
- Analizzatori di gas e spettrometri di massa
- Strumenti di misurazione del capitolo 90
- Impianti industriali esclusi quelli per la produzione di prodotti alimentari e bevande, farmaci, medicinali e dispositivi medici

Importante poi segnalare che, con riferimento alle nuove categorie di beni aggiunte all'allegato XI e XXIII (ad eccezione di alcuni beni), è stata introdotta una linea

temporale di demarcazione, che consente fino al 27 marzo 2023, l'esecuzione di contratti conclusi prima del 26 febbraio 2023 o di contratti accessori necessari per l'esecuzione di tali contratti. Ed ancora: sono state aggiunte ai divieti all'importazione i seguenti beni:

- Vasellina, paraffina ecc. (2712)
- Coke di petrolio, bitume di petrolio, ecc. (2713)
- Bitumi e asfalti naturali (2714), mastici bituminosi (2715)
- Carbonio (2803)
- Gomma sintetica (4002).

Ai fini dei divieti di importazione di beni previsti dal presente regolamento, il Regolamento (UE) 2023/427 ha definito, introducendo il nuovo articolo 12 sexies del Regolamento (UE) 833/2014, il concetto di "importazione". Nello specifico, le autorità doganali possono svincolare le merci che si trovano fisicamente nell'Unione purché siano state presentate in dogana prima dell'entrata in vigore/dalla data di applicazione del rispettivo divieto di importazione, indipendentemente dai regimi cui sono state vincolate le merci dopo la loro presentazione in dogana (transito, perfezionamento attivo, immissione in libera pratica, ecc.) o dalle fasi e formalità procedurali previste dal codice doganale dell'Unione necessarie per lo svincolo, purché le autorità doganali non abbiano fondati motivi per sospettare un'elusione del divieto e non autorizzano la riesportazione delle merci verso la Russia.

Al fine di ridurre al minimo il rischio di elusione delle misure restrittive è stato introdotto il divieto di transito attraverso il territorio della Russia dei beni/tecnologia a duplice uso e delle armi da fuoco, loro parti e componenti essenziali e munizioni destinati a Paesi terzi.

Nonostante le norme applicabili in materia di comunicazione, riservatezza e segreto professionale, è stato introdotto un generale obbligo di trasmettere, al più tardi due settimane dopo il 26 febbraio 2023, all'autorità competente dello Stato membro in cui risiedono o sono situati e simultaneamente alla Commissione, le informazioni indicate dai Regolamenti sulle attività e le riserve della Banca centrale di Russia, che detengono o controllano ovvero per le quali agisce da controparti. Tale obbligo di comunicazione è previsto anche in relazione alle informazioni detenute con riferimento ai fondi congelati. Tali informazioni devono essere aggiornate ogni tre mesi.

ATTO NATIVO DIGITALE: SEMAFORO VERDE PER LA NOTIFICA CON PEC SENZA ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ

Nel giudizio tributario, allorché la produzione di un atto nativo digitale, quale ad esempio la notificazione a mezzo Pec del ricorso in appello, degli allegati e dell'attestazione di consegna, avvenga tramite l'allegazione al fascicolo processuale mediante modalità telematica, non è richiesta l'attestazione di conformità all'originale dell'atto prodotto da parte del difensore.

Questo l'innovativo principio di diritto affermato dalla Corte di cassazione nell'ordinanza n. 981 dello scorso 16 gennaio, ove è stata inoltre confermata l'interpretazione secondo cui è valida la notifica del ricorso di legittimità eseguita presso il procuratore domiciliario costituito in primo grado del contribuente, anche ove questi sia rimasto contumace in grado di appello.

In via preliminare, a fronte della mancata costituzione in giudizio del contribuente, il Collegio di legittimità, in sede di valutazione della regolare instaurazione del contraddittorio, ha confermato l'orientamento secondo cui è valida la notifica del ricorso per cassazione effettuata dall'ufficio presso il procuratore domiciliario costituito in primo grado di parte contribuente, anche quando questa sia rimasta contumace in grado di appello.

Passando poi allo scrutinio di merito, i giudici di piazza Cavour hanno osservato che nel caso in esame, ove l'appello era stato redatto in forma digitale e notificato a mezzo Pec con successivo deposito nel fascicolo processuale, sempre mediante modalità telematica, dei documenti informatici riportanti il ricorso e l'attestazione di consegna, non occorre l'attestazione di conformità che, ricorda la pronuncia, è invece richiesta quando il notificante "abbia estratto una copia analogica dell'originale telematico ed abbia depositato tale copia in atti".

La ragione della scelta operata dal legislatore, si legge nell'ordinanza in commento, "dipende dal fatto che, a differenza dei documenti su supporto cartaceo, in cui vi è un problema di conformità dell'atto depositato con l'originale, quando il deposito riguarda l'atto digitale, lo stesso non viene prodotto in "copia", bensì in originale, essendo l'originale dell'atto suscettibile di ripetute riproduzioni, senza perdere le sue caratteristiche di essere un atto originale".

All'esito di tale ricostruzione, e "non rinvenendosi specifici precedenti in termini", la Corte ha pertanto ritenuto di dover affermare il principio di diritto secondo cui "quando la produzione di un atto, nativo digitale,

quale la notificazione a mezzo Pec del ricorso in appello, degli allegati e dell'attestazione di consegna, avvenga in giudizio tramite l'allegazione al fascicolo processuale mediante modalità telematica, non è richiesta l'attestazione di conformità all'originale dell'atto prodotto da parte del difensore". Dall'accoglimento del ricorso dell'Agenzia è derivata la cassazione della decisione impugnata con rinvio allo stesso giudice, in diversa composizione, per l'eventuale prosieguo del contenzioso.

Come noto, con il Dl n. 29/2020, l'obbligo del Ptt è stato esteso anche ai casi in cui gli enti impositori, gli agenti della riscossione e le parti assistite da un difensore abilitato si erano costituite in giudizio con modalità analogiche, anche se anteriormente al 1° luglio 2019. Soltanto per i soggetti "che stanno in giudizio senza assistenza tecnica" per le controversie di valore fino a tremila euro, l'utilizzo del mezzo telematico costituisce a tutt'oggi una semplice facoltà, secondo quanto previsto dall'articolo 16-bis, comma 3-bis, del Dlgs n. 546/1992 (vedi al proposito il punto 12.1.1 della circolare n. 9/2020).

In questo quadro, dunque, al tradizionale formato cartaceo degli atti e delle relative notificazioni del processo tributario si è gradualmente sostituito quello elettronico, caratterizzato, in estrema sintesi, dall'utilizzo di file con sottoscrizione digitale, per la cui notifica si ricorre alla posta elettronica certificata. Successivamente alla notifica, il deposito del ricorso, degli allegati e degli atti successivi avviene, previa registrazione e acquisizione delle credenziali di accesso, mediante "caricamento" (upload) dei file direttamente nel fascicolo informatico inserito sulla piattaforma informatica centralizzata che si interfaccia con il sistema informativo della giustizia tributaria (Sigit).

In base a quanto previsto dall'articolo 25-bis del Dlgs n. 546/1992, al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte, di un provvedimento del giudice o di un documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, il difensore del contribuente e, tra gli altri, il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore e l'agente della riscossione "attestano la conformità della copia al predetto atto secondo le modalità di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82" (comma 1); inoltre, il potere di attestazione di conformità è esteso anche per l'estrazione di copia analogica "agli atti e ai provvedimenti presenti nel fascicolo informatico, formato dalla segreteria" del giudice tributario.

Alla pronuncia in commento della Corte suprema va dunque riconosciuto il merito di aver chiarito, riportandosi alla ratio della norma appena citata, in quali casi il documento di cui si effettua l'inserimento telematico nel fascicolo di causa deve essere munito di una rituale attestazione di conformità all'originale e quando, invece, essendo il documento "nativo digitale" detta attestazione non è richiesta perché in tale ipotesi anche la ripetuta riproduzione dello stesso non ne fa venir meno il carattere di atto "originale".

SOPRAVVENIENZE ATTIVE NON IMPONIBILI IN ASSENZA DI ONERI DEDOTTI

Considerato che la passività non ha concorso alla formazione del reddito in precedenti esercizi, si ritiene che la sopravvenuta insussistenza della stessa, conseguente alla rinuncia al credito, non concorra alla formazione del reddito, sebbene gli effetti della rinuncia siano stati rilevati a conto economico. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 240 del 6 marzo 2023 con cui ha analizzato la disciplina delle sopravvenienze attive imponibili. Non costituisce sopravvenienza attiva tassabile l'insussistenza di una passività derivante da componenti che non hanno concorso a formare il reddito imponibile.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che l'art. 88 comma 1 del TUIR qualifica come sopravvenienze attive imponibili "i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi".

Pertanto, ai fini della disciplina in questione rilevano:

il carattere sopravvenuto del fatto generatore del componente positivo del reddito e

la sua stretta relazione con un componente economico (o con una passività patrimoniale) che abbia concorso alla formazione del reddito di impresa in un periodo d'imposta precedente l'insorgere della sopravvenienza stessa.

Nel caso specifico, l'insussistenza di passività che ha generato un componente positivo nel conto economico non risulta correlata ad alcun componente negativo di reddito oggetto di deduzione nei periodi d'imposta precedenti.

Infatti, la passività stralciata costituisce la rettifica di una posta patrimoniale, volta a bilanciare l'incremento patrimoniale determinato dall'iscrizione delle DTA, effettuata a seguito dell'imputazione della Passività, nell'ambito dell'adeguamento dei valori della scissione.

Relativamente al trattamento fiscale della sopravvenienza, dunque, appare opportuno richiamare la risposta a interpello n. 71 del 5 marzo 2019, in cui, con riferimento ad una fattispecie avente ad oggetto la tassazione di sopravvenienze attive emergenti dalla

cancellazione di debiti iscritti in bilancio, a seguito del disconoscimento ai fini fiscali di costi in precedenza imputati al conto economico, è stato chiarito che tale sopravvenienza non costituiva un componente di reddito tassabile ex art. 88 del TUIR.

Tale orientamento dell'Amministrazione, secondo cui non costituisce sopravvenienza attiva tassabile ai sensi dell'art. 88 del TUIR l'insussistenza di una passività derivante da componenti che non hanno concorso a formare il reddito imponibile, si pone in continuità con la posizione espressa in risalenti documenti di prassi del Ministero delle Finanze (Risoluzione 28 giugno 1979, n. 813, e Circolare 27 maggio 1994, n. 73/E).

Considerato che la Passività non ha concorso alla formazione del reddito in precedenti esercizi, si ritiene che la sopravvenuta insussistenza della stessa, conseguente alla rinuncia al credito, non concorra alla formazione del reddito di, sebbene gli effetti della rinuncia siano stati rilevati a conto economico.

INIZIATIVE EDITORIALI ED ATTIVITÀ PUBBLICISTICA

Lo Studio AC Avvocati e Commercialisti dedica ampie risorse allo sviluppo dell'attività di pubblicistica sia in termini editoriali sia mediante la partecipazione dei suoi professionisti come relatori a seminari e convegni di aggiornamento e formazione professionale specialistica.

In particolare, mediante contributi pubblicati sulle principali riviste legali e tributarie italiane, monografie e libri di approfondimento tematico, viene focalizzata l'attenzione sulle principali aree di attività dello Studio instaurando una dialettica costante tra formazione permanente, pratica professionale, condivisione della conoscenza.

Gli articoli e i contributi del Centro Studi, pubblicati sulle principali testate del settore (Italia Oggi, Il Sole 24 Ore, Euroconference, Maggioli Editore, Fiscopiù...) sono raccolti nella sezione "Pubblicazioni" del nostro portale web: <http://actaxlaw.com/pubblicazioni/>



AC AVVOCATI E COMMERCIALISTI

MILANO Piazzale Luigi Cadorna, 2 - 20123 Milano | Tel. +39 02 872 878 00 - Fax +39 02 872 877 86

www.actaxlaw.com

Le opinioni, notizie ed informazioni ivi contenute hanno carattere esclusivamente divulgativo ed informativo, e non possono essere considerate sufficienti per l'adozione di decisioni o per l'assunzione di impegni di qualsiasi natura.

Questa pubblicazione, che non rappresenta l'espressione di un parere professionale, è stata redatta a cura dei professionisti dello Studio AC. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, AC Avvocati e Commercialisti e i suoi Professionisti non possono essere ritenuti responsabili di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento, né di eventuali decisioni o azioni intraprese a seguito dello stesso.

Per ulteriori richieste o approfondimenti sugli argomenti trattati, ed in generale su ogni altro argomento connesso, contattare centrostudiac@actaxlaw.com; un Professionista dello Studio sarà lieto di approfondire con Voi quanto esposto nel presente documento.

© AC Avvocati e Commercialisti - Tax Allert - All rights reserved

Il presente numero è consultabile sul sito internet (www.actaxlaw.com) e nella pagina LinkedIn dello Studio AC Avvocati e Commercialisti.