



**UniProf**  
Società Tra Professionisti

# Quaderni Fiscali

10/2020

INPS: dal 1° ottobre SPID obbligatorio per l'accesso

Assemblee societarie in videoconferenza e audioconferenza

La deducibilità dei compensi degli Amministratori nella SRL Unipersonale

Interventi sugli immobili oltre il 110%

Verifiche fiscali e tutela del contribuente



Free to  
Download

[www.uniprof.eu](http://www.uniprof.eu)

---

# INPS: dal 1.10.2020 SPID obbligatorio per l'accesso

Dal prossimo 1° ottobre l'INPS ha comunicato che il PIN, per poter accedere ai propri servizi, non verrà più rilasciato. Ad eccezione di minori di diciotto anni e dei soggetti extracomunitari, infatti, il PIN sarà sostituito dallo SPID.

A partire da questa data comunque, il PIN dell'INPS continuerà a funzionare per tutta la durata della fase transitoria, durante la quale i contribuenti avranno tempo e modo per munirsi della nuova identità digitale SPID.

Vediamo in questo breve articolo cos'è e come funziona lo SPID.

Innanzitutto, lo SPID è un sistema di autenticazione con cui si genera un'identità digitale unica che consente a cittadini e imprese di accedere, da ogni dispositivo, a tutti i servizi online di Pubbliche amministrazioni, europee e aderenti. In questo modo le molteplici password e chiavi di accesso verranno sostituite da un unico profilo.

Esistono tre diversi livelli di sicurezza richiesti per l'accesso, ai quali corrispondono diversi livelli di identità SPID.

- Livello 1: permette l'accesso ai servizi con nome utente e password;
- Livello 2: consente l'accesso ai servizi con nome utente e password, oltre ad un codice

temporaneo che viene inviato via sms o tramite un'applicazione del cellulare dedicata;

- Livello 3: permette l'accesso ai servizi con nome utente e password, oltre ad un dispositivo di accesso.

Il livello di sicurezza necessario per accedere ai servizi scelti viene scelto in modo autonomo dall'utente.

Lo SPID è rilasciato dai Gestori di Identità Digitale. Si tratta di soggetti privati accreditati da AgID che, nel rispetto delle regole vigenti, offrono le identità digitali e gestiscono inoltre l'autenticazione degli utenti.

Per poter ottenere la propria identità digitale, il contribuente dovrà farne richiesta al suo gestore preferito. Quest'ultimo, dopo una breve verifica dei dati forniti, rilascerà le credenziali al soggetto richiedente. È possibile consultare l'elenco dei gestori di identità digitale sul sito: <https://www.spid.gov.it/richiedispid>

Per ottenere lo SPID, come prima cosa, si deve essere maggiorenni. Al fine dell'autenticazione inoltre è necessario disporre di:

- Un indirizzo e-mail;
- Numero di telefono cellulare;

- Un documento di identità valido (carta d'identità, patente, passaporto, permesso di soggiorno);
- Una tessera sanitaria con il codice fiscale;
- Un computer dotato di webcam e microfono;

- Uno smartphone.

Inoltre, durante la registrazione, potranno essere richieste le foto dei documenti sopra elencati per poi allegarli al form di compilazione.



---

# Assemblee societarie in videoconferenza o audioconferenza

Il cd. Decreto Cura Italia, recante “Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19” e, in particolare, l'art. 106 del medesimo, rubricato “Norme in materia di svolgimento delle assemblee di società”, ai fini che qui interessano, prevede testualmente che:

1. in deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio;
2. con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, e le società cooperative e le mutue assicuratrici possono prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione; le predette società possono altresì prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto,

ai sensi e per gli effetti di cui agli articoli 2370, quarto comma, 2479-bis, quarto comma, e 2538, sesto comma, codice civile senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio;

3. le società a responsabilità limitata possono, inoltre, consentire, anche in deroga a quanto previsto dall'articolo 2479, quarto comma, del codice civile e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto.

Premesso il richiamo alle modifiche introdotte dal cd. Decreto Cura Italia sulle disposizioni ad oggi vigenti, deve rammentarsi che nonostante la cd. Riforma del diritto societario del 2003 abbia previsto lo svolgimento delle assemblee sociali mediante mezzi di telecomunicazione, ad oggi alcuni statuti societari contengono la previsione che le modalità telematiche siano subordinate alla presenza del presidente della riunione e del segretario che cura la verbalizzazione nel luogo in cui l'adunanza è convocata.

Sul punto, con la massima n. 187 dell'11 marzo 2020 è intervenuto il Consiglio notarile di Milano – Commissione società, secondo cui l'intervento in assemblea mediante mezzi di te-

lecomunicazione, ove consentito dallo statuto o comunque ammesso dalla disciplina vigente, può riguardare la totalità dei partecipanti alla riunione, e, quindi, anche il presidente.

Quanto al fatto che la massima in questione subordinerebbe la legittimità dell'adunanza in modalità completamente telematiche al fatto che il segretario verbalizzante (o il notaio) si trovi nel luogo indicato nell'avviso di convocazione, convince l'opinione di chi evidenzia che qualora "l'interesse del partecipante fisico riceva piena soddisfazione (e cioè egli possa accedere fisicamente e partecipare in tempo reale, senza alcuna deminutio), non può francamente essere che, il fatto della convocazione in un certo luogo, costringa anche il segretario verbalizzante, dato che egli può benissimo percepire egualmente gli eventi assembleari (e dato che la Massima in commento dà per scontato che lo stesso presidente dell'adunanza possa presiedere da remoto)".

Le clausole statutarie che prevedono nel luogo di convocazione o, comunque, nel medesimo luogo, la presenza del presidente e del segretario, secondo il Consiglio notarile di Milano, devono, di regola, ritenersi funzionali soltanto alla formazione contestuale del verbale dell'assemblea, sottoscritto sia dal presidente che dal segretario: conseguentemente, non è impedito lo svolgimento della riunione mediante la partecipazione esclusivamente telematica, e il verbale

assembleare potrà essere successivamente redatto e sottoscritto dal presidente e dal segretario.

Per completezza, si aggiunge che la Commissione Società del Comitato Notarile del Triveneto, con la Massima n. H.B.39 del 9/2017, aveva stabilito, con riferimento alle S.p.A. "chiuse", che, anche in assenza di una specifica previsione statutaria, deve in ogni caso ritenersi possibile l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, qualora siano rispettati i principi del metodo collegiale e la parità di trattamento dei soci.

Inoltre, si evidenzia che il mezzo di telecomunicazione impiegato per lo svolgimento telematico dell'assemblea deve essere in grado di riprodurre una situazione corrispondente a quella che si avrebbe con la "normale" presenza fisica dei partecipanti nel medesimo luogo, permettendo al presidente dell'assemblea di (i) accertare l'identità e la legittimazione degli intervenuti, (ii) regolare lo svolgimento dell'adunanza e (iii) constatare e proclamare i risultati della votazione.

Nondimeno, gli intervenuti devono essere messi nella condizione di partecipare alla discussione ed alla votazione, mentre il soggetto verbalizzante deve poter percepire adeguatamente gli eventi assembleari oggetto di verbalizzazione.

---

# La deducibilità del compenso amministratori nella Srl unipersonale e la questione della deducibilità del costo del lavoro

## PREMESSA

Come stabilito dall'art. 95, comma 5 del TUIR i compensi corrisposti all'amministratore di una SRL unipersonale sono deducibili.

Le SRL unipersonali, infatti:

- sono organismi societari che rientrano tra i soggetti IRES;
- non sono assoggettate alle regole proprie stabilite dall'art. 60 del TUIR per gli imprenditori individuali.

D'altro canto, occorre osservare, però, che non essendo applicabile al percettore del compenso amministratori l'art. 8, comma 1 del TUIR, l'Amministrazione Finanziaria ha facoltà di sindacare parzialmente o totalmente la deducibilità degli emolumenti, laddove questi risultino palesemente sproporzionati.

Ebbene, questo è quanto emerge dalla risposta all'interrogazione parlamentare n. 5 – 02714 del 5.2.2020, che di seguito analizzeremo.

L'interrogazione parlamentare del 5.2.2020 trova il suo fondamento nella recente posizione assunta dall'Amministrazione Finanziaria circa la deducibilità del compenso erogato all'amministratore unico di una SRL unipersonale. Una posizione che vede l'Ufficio contestare la deducibilità del compenso in questione, anche quando lo stesso risulti essere inerente e congruo all'attività svolta.

Secondo il parere dell'Amministrazione Finanziaria le SRL unipersonali non sarebbero altro che una simulazione di una ditta individuale. Motivo per cui si dovrebbero applicare i dettami dell'art. 60 del TUIR, in forza dei quali il compenso elargito all'amministratore unico non sarebbe deducibile.

Ragionando in questi termini, la deducibilità del compenso amministratore nelle SRL unipersonali porterebbe, infatti, ad indebiti vantaggi fiscali, posto che nelle ditte individuali detti emolumenti risultano indeducibili.

A supporto della propria posizione l'Ufficio richiama quanto affermato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 24957/2010, dove in quell'occasione i giudici di legittimità avevano chiarito che "l'art. 62, Tuir, stabilisce, al comma 3, che i compensi spettanti agli amministratori delle Snc e Sas sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili sono deducibili anche se non imputati al conto dei profitti e delle perdite: la norma, in forza del rinvio operato dall'art. 95, comma 2, si applica anche alle società di capitali e agli enti commerciali".

Il Sig. Rossi, acquista materiale vario per complessivi euro 5.000,00. Venditore e acquirente si accordano annotando tale accordo in

calce alla fattura per il pagamento, a mezzo contanti, in 2 rate da euro 2.500,00 ciascuna. Tale comportamento è da considerarsi corretto? No, tale comportamento non è corretto in quanto ciascuna delle rate è superiore al limite di utilizzo consentito per il contante. L'accordo di frazionamento, seppur annotato nella fattura o documento commerciale, non può prevedere che le singole rate siano di importo superiore alla soglia di utilizzo del contante.

#### **LA RISPOSTA**

La risposta all'interrogazione parlamentare prende spunto dalla risoluzione n. 113/E/2012 dove è stato chiarito che:

- la vigente normativa distingue chiaramente tra il trattamento fiscale da riservare al compenso erogato all'imprenditore individuale da quello previsto per gli emolumenti corrisposti agli amministratori di Snc, Sas e società di capitali rientranti nel campo di applicazione dell'IRES;
- quanto previsto dall'art. 60 del TUIR può essere applicato solo nei confronti dell'imprenditore individuale/persona fisica e non può essere esteso all'impresa esercitata in forma collettiva;
- a norma dell'art. 95, comma 5 del TUIR i compensi amministratori sono deducibili dalla società al momento in cui sono corrisposti. Sul punto si osserva, inoltre, che il Legislatore al fine di garantire la deducibilità al momento della corresponsione ha negato tassativamente la possibilità di dedurre "per competenza" il costo del compenso in capo alla società e di rinviare la tassazione in capo all'amministratore al momento della effettiva percezione dello stesso.

A ben vedere, nella precedente interrogazione parlamentare n. 5 – 03498 del 30.9.2010 era già stato specificato che il comma 5 dell'art. 95 del TUIR “disponendo che il componente negativo di reddito concorre alla formazione della base imponibile al momento in cui avviene l'erogazione, non mette in dubbio la deducibilità dei compensi erogati da soggetti IRES ai propri amministratori”.

Resta confermato, invece, il potere riservato all'Amministrazione Finanziaria, in sede di controllo, di negare parzialmente o totalmente la deducibilità del compenso amministratori, qualora lo stesso risulti palesemente sproporzionato.

Premesso ciò, rileviamo come nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5 - 02714 del 5.2.2020 siano state riprese le considerazioni rese nella citata risoluzione n. 113/E/2012.

In quel caso la società, in liquidazione volontaria, aveva corrisposto un compenso per l'attività esercitata al liquidatore, che risultava essere anche socio maggioritario detenendo una quota di partecipazione pari al 99%.

Ebbene, per l'Ufficio “le Srl unipersonali, essendo ricomprese nel novero dei soggetti IRES, non rientrano nella disciplina rinvenibile nell'art. 60, Tuir applicabile ai soggetti imprenditori. Piuttosto, i compensi spettanti all'amministratore rientrano tra i componenti negativi di reddito deducibili dalla società al momento dell'erogazione e tassati in capo all'amministratore secondo quanto disposto dal comma 5 dell'art. 95, TUIR”.

Di conseguenza, riprendendo queste considerazioni nella risposta all'interrogazione parlamentare viene chiarito che:

- le somme in capo al percettore risultano

assoggettate a tassazione anche quando la persona fisica assume la veste di amministratore – socio;

- non è applicabile la disposizione ex art. 8, comma 1 del TUIR, perché riferita ai soli imprenditori individuali.

Da ultimo nella stessa risposta parlamentare viene rilevato che per il caso in questione non sono necessari ulteriori chiarimenti, posto che la vigente normativa è stata oggetto di numerosi interventi interpretativi. Tuttavia, “tenuto conto che la questione rappresentata attiene a fattispecie oggetto di controlli in corso e che gli stessi sembrerebbero non assumere la natura di casi isolati, sarà cura dell'Agenzia delle entrate verificare se detti controlli si pongano o meno in contrasto con il quadro giuridico interpretativo sotto riportato”.

#### LA DEDUCIBILITÀ DEL COSTO DEL LAVORO

Degna di nota e fortemente legata al tema fin qui trattato è la questione relativa alla deducibilità del costo del lavoro.

A tal riguardo osserviamo che per qualificare una prestazione di lavoro in regime di subordinazione occorre necessariamente che:

- il lavoro prestato dal socio in forza del contratto di lavoro sia diverso da quello svolto dallo stesso in qualità di amministratore;
- il socio amministratore si trovi in una posizione gerarchica subordinata rispetto alla società e che il potere direttivo, gerarchico e disciplinare sia esercitato da un altro organo della stessa società. In tal senso dispone l'art. 2094 del c.c., norma che sancisce che “è prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione



a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore”.

È chiaro, quindi, che, per poter accertare la diversa posizione del socio amministratore rispetto a quella del socio lavoratore subordinato, le mansioni svolte da quest'ultimo devono essere del tutto diverse da quelle proprie della carica ricoperta.

Detto ciò, evidenziamo come in ipotesi di amministratore unico, il socio risulti essere al contempo detentore del potere di indirizzo economico, di controllo, di comando e di disciplina della società.

Ecco i motivi per cui in situazioni di tal genere, dove non è possibile distinguere tra la posizione di amministratore (organo direttivo) e quella di lavoratore (esecutore materiale della prestazione) i giudici di legittimità hanno chiarito che “la qualifica di amministratore unico di una società non è compatibile con la condizione di lavoratore subordinato alle dipendenze della stessa società, non potendo ricorrere in tal caso l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione (cfr., per tutte, Cassazione n. 13009/2003) e tanto per il contenuto sostanzialmente imprenditoriale dell'attività gestoria svolta dall'amministratore unico in relazione alla quale non è individuabile la formazione di una volontà imprenditoriale distinta, tale da determinare la soggezione dipendente-amministratore unico (si veda in tal senso Cassazione n. 1662/2000 e n. 381/2001)”.

Per la stessa Corte, inoltre “la riconosciuta equiparazione, sotto il profilo giuridico, tra l'attività gestoria svolta dall'amministratore unico di società e quella svolta dall'imprenditore com-

porta, pertanto, che a norma dell'articolo 62, Tuir, il quale prevede la deducibilità per spese di lavoro dipendente e per compensi agli amministratori, escludendo espressamente la deducibilità del compenso per l'opera prestata o per il lavoro svolto dall'imprenditore, deve ritenersi non ammessa in deduzione la spesa per compenso di lavoro prestato e dell'opera svolta dall'amministratore unico di società di capitali considerato che l'attività svolta a tale titolo rientra in quella svolta dall'imprenditore”.

Dello stesso avviso è anche il tenore della pronuncia n. 19050/2015 in cui gli Ermellini dopo aver richiamato i principi espressi in precedenti sentenze, hanno ribadito che l'incompatibilità tra la figura di lavoratore subordinato alle dipendenze della società e quella di socio amministratore è ravvisabile nella sola ipotesi di amministratore unico “non potendo ricorrere in tal caso l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione”.

Sostanzialmente, per la contemporanea presenza della figura di socio amministratore e di lavoratore subordinato è necessario che la prestazione di lavoro riguardi attività estranee alle funzioni inerenti al rapporto organico e che tali attività siano connotate dai caratteri tipici della subordinazione.

Per tutte queste ragioni è palese che non può esserci distinzione tra lavoratore e socio amministratore in presenza di amministratore unico. In un caso di tal genere, infatti, le due posizioni non possono coesistere, perché se così non fosse ci troveremo nella paradossale situazione in cui l'amministratore risulterebbe subordinato a sé stesso.

Da segnalare, infine, l'orientamento dell'Ufficio che con risoluzione n. 158/E/2002 ha affer-

mato che “la deducibilità dei compensi per il lavoro prestato dal socio è ammessa a condizione che, sul piano civilistico, ricorrano i presupposti essenziali per l’instaurarsi di un rapporto di lavoro subordinato tra il socio e la società”.

## LA PROVA DELLA SUBORDINAZIONE

Chiunque ritenga di ricoprire la posizione di lavoratore subordinato, oltre a quella di socio amministratore, ha l’onere di provare l’effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell’organo di amministrazione della società. Organo di amministrazione che per sua natura ha il potere di limitare la libertà di azione del lavoratore e di stabilire in che modo deve essere svolta la prestazione lavorativa.

Sulla questione trattata segnaliamo anche la posizione della più recente giurisprudenza di Cassazione. Con sentenza n. 9273/2019 gli ermellini hanno, infatti, confermato che l’onere di provare il vincolo di subordinazione spetta a colui che riveste contemporaneamente la qualifica di lavoratore e socio, dovendo quest’ultimo dimostrare l’assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare nonostante il ruolo rivestito nella società.

## LA POSIZIONE DELL’INPS

Nel messaggio INPS n. 3359/2019 l’Ente previdenziale osserva, anzitutto, come già negli anni 90 la giurisprudenza di legittimità riteneva che lo svolgimento dell’attività di amministrazione in una società di capitali non potesse configurare un rapporto di lavoro subordinato, se non in alcuni casi eccezionali.

Pertanto, in linea con l’orientamento giurisprudenziale maggioritario l’INPS non ritiene che si possa configurare un rapporto di lavoro subordinato in presenza di un unico socio, perché la concentrazione della proprietà delle azio-

ni nelle mani di un’unica persona, esclude che l’unico socio possa essere assoggettato alle direttive di un organo societario, sebbene la società risulti essere un soggetto distinto.

Lo stesso Ente previdenziale richiamando la sentenza della Corte di Cassazione n. 21759/2004 osserva, inoltre, che l’assunzione da parte del socio dell’effettiva ed esclusiva titolarità dei poteri di gestione, tanto da farlo diventare “sovrano” della società, fa sì che lo stesso socio non possa assumere al contempo la diversa posizione di lavoratore subordinato “essendo esclusa la possibilità di ricollegare a una volontà “sociale” distinta la costituzione e gestione del rapporto di lavoro”.

Il citato messaggio INPS n. 3359/2019 rileva, infine, che al fine di verificare la sussistenza di un rapporto di lavoro dipendente devono essere presi in considerazione anche altri elementi tipici della subordinazione “quali la periodicità e la predeterminazione della retribuzione, l’osservanza di un orario contrattuale di lavoro, l’inquadramento all’interno di una specifica organizzazione aziendale, l’assenza di una pur minima organizzazione imprenditoriale, l’assenza di rischio in capo al lavoratore, la distinzione tra importi corrisposti a titolo di retribuzione da quelli derivanti da proventi societari, etc.”.

## INPS E LAVORO DIRIGENZIALE

Interessanti sono le indicazioni fornite dall’INPS per il lavoro dirigenziale, ovvero in presenza di un rapporto di lavoro che per sua natura:

- non si presta ad essere svolto sotto la direzione di un datore di lavoro;
- non ha una continuità dal punto di vista degli orari lavorativi.

Nello specifico l'Ente previdenziale rileva che "il parametro distintivo della subordinazione deve necessariamente essere riscontrato o escluso mediante il ricorso a criteri c.d. complementari o sussidiari. Ne consegue che per accertare la sussistenza di rapporto di lavoro subordinato di tipo dirigenziale sarà verificata: l'assunzione con la qualifica di dirigenti, il conferimento della carica di direttore generale da parte dell'organo amministrativo nel suo complesso (e lo svolgimento effettivo delle relative mansioni), la cessazione del rapporto mediante licenziamento, il coordinamento dell'attività lavorativa all'assetto organizzativo del datore di lavoro, l'assoggettamento, anche se in forma lieve o attenuata, alle direttive e agli ordini del datore di lavoro ancorché il lavoratore mantenga un effettiva autonomia decisionale, etc. In tal caso la subordinazione potrà altresì essere confermata dalla caratterizzazione delle mansioni (diverse dalle funzioni proprie della carica rivestita e non rientranti nelle deleghe)".

Diversamente, qualora "non sussista alcuna formalizzazione di un contratto di lavoro subordinato di dirigente e risulti l'esercizio diretto (anzi predominante e fortemente personalizzato) della gestione della società in ragione del rapporto di immedesimazione organica, è evidentemente necessario, al fine di distinguere i 2 ruoli, un *quid pluris*" riferirsi alle mansioni svolte, sebbene la persona fisica operi in un contesto caratterizzato da ampi poteri di iniziativa e discrezionalità.

#### **LE CONCLUSIONI DELLA NOTA INPS N. 3359/2019**

Come corollario finale alle argomentazioni sostenute, l'Ente previdenziale nel citato messaggio n. 3359/2019 conclude affermando che la compatibilità della figura del socio amministratore con quella di lavoratore subordinato deve essere valutata caso per caso avendo cura di ve-

rificare la sussistenza di tre condizioni, ovvero:

1. "che il potere deliberativo (come regolato dall'atto costitutivo e dallo statuto), diretto a formare la volontà dell'ente, sia affidato all'organo (collegiale) di amministrazione della società nel suo complesso e/o ad un altro organo sociale espressione della volontà imprenditoriale il quale espliciti un potere esterno";
2. "che sia fornita la rigorosa prova della sussistenza del vincolo della subordinazione (anche, eventualmente, nella forma attenuata del lavoro dirigenziale), ovvero sia dell'assoggettamento del lavoratore interessato, nonostante la carica sociale, all'effettivo potere di supremazia gerarchica (potere direttivo, organizzativo, disciplinare, di vigilanza e di controllo) di un altro soggetto ovvero degli altri componenti dell'organismo sociale a cui appartiene";
3. "che il soggetto svolga, in concreto, mansioni estranee al rapporto organico con la società; in particolare, deve trattarsi di attività che esulino e che pertanto non siano ricomprese nei poteri di gestione che discendono dalla carica ricoperta o dalle deleghe che gli siano state conferite".

#### **ALCUNE CONSIDERAZIONI SUL POTERE DELL'UFFICIO DI SINDACARE IL COMPENSO AMMINISTRATORI**

La facoltà dell'Amministrazione Finanziaria di sindacare quando un compenso è da ritenersi sproporzionato ci porta a ritenere che per evitare possibili "abusi di potere" occorrerebbero interventi legislativi ad hoc, al fine di impedire che per alcuni Uffici il compenso non congruo possa essere pari al 40% del volume d'affari, per altri al 70% e per altri ancora che il compenso sia, invece, sempre congruo.

Una soluzione potrebbe essere, quindi, quella di collegare, sulla base di una scala parametrica, il compenso degli amministratori al volume d'affari della società.

Ovviamente, una scelta di tal genere incontrerebbe sicuramente dei limiti, ma eviterebbe alla Suprema Corte di “emettere giudizi di equità che non le competono e a riempire vuoti che solo la legge potrebbe riempire in funzione antielusiva”.

A tutto ciò si aggiunga che la scelta per una misura forfetaria del compenso:

- renderebbe la norma di più semplice applicazione;
- consentirebbe al contribuente di avere la certezza che il compenso messo in deduzione ai costi non potrebbe essere sindacato in alcun modo dall'Ufficio.



---

# Interventi sugli immobili oltre 110%

In questi mesi si è fatto un gran parlare del superbonus 110%, tralasciando che non sono stati abrogate le altre agevolazioni relative agli interventi sugli immobili. Per chi intende effettuare lavori edilizi, sono disponibili diversi bonus, il cui credito d'imposta è sicuramente meno appetitoso ma che richiedono meno adempimenti e minori vincoli del superbonus. Si pensi al bonus facciate, all'ecobonus, al sisma-bonus, agli interventi di ristrutturazione edilizia, il bonus per l'installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, il bonus mobili e il bonus verde. Per le agevolazioni edilizie, ad esclusione del bonus mobili e del bonus verde, il decreto Rilancio prevede, per le spese sostenute nel 2020 e 2021, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione, la possibilità di optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Detto ciò, possiamo ad analizzare gli interventi, diversi da quelli trainanti previsti per beneficiare del 110%, che fruiscono di una agevolazione fiscale.

## BONUS FACCIATE

Il bonus facciate è stato introdotto dalla legge di Bilancio 2020 (Legge n. 160/2019, articolo 1, commi da 219 a 223). Esso consta in una detrazione IRPEF e IRES del 90% per interventi

finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, di qualsiasi categoria catastale, compresi gli immobili strumentali.

Anzitutto va ricordato che, ai sensi del decreto ministeriale 2 aprile 1968, n. 1444 o, come indicato nella circolare n. 2/E/2020, il bonus spetta esclusivamente per gli edifici ubicati in zona A o B del Comune o in zone a queste assimilabili sulla base della normativa regionale e dei regolamenti edilizi comunali. Indispensabile è che l'assimilazione risulti dalle certificazioni urbanistiche rilasciate dagli enti competenti. Al contrario, l'assimilazione non può essere attestata da un ingegnere o architetto iscritto ai rispettivi Ordini professionali; in tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 182/2020.

Dal punto di vista soggettivo, la detrazione è fruibile da tutti i contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati, a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari e dalla natura pubblica o privatistica dello stesso. Seppure non è vincolante la tipologia reddituale è sicuramente pregnante la modalità impositiva. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 2/E/2020 fa presente che la detrazione va scomputata dall'imposta lorda, con la conseguenza che il bonus facciate non può essere utilizzato dai soggetti che possiedono

esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva.

Sono esclusi dall'agevolazione i lavori che riguardano le strutture opache orizzontali o inclinate dell'involucro edilizio come, ad esempio, le coperture (lastrici solari, tetti) e pavimenti verso locali non riscaldati o verso l'esterno come pure la sostituzione di vetrate, infissi, grate, portoni e cancelli (non rientranti nella nozione di strutture "opache"). Infatti la norma riconosce il diritto al bonus esclusivamente per gli interventi sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi, compresi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna.

Con la risposta ad interpello n. 185/2020, l'Agenzia delle entrate ha affermato che il bonus è valido anche per le spese sostenute per il rifacimento del parapetto in muratura, della pavimentazione, della verniciatura della ringhiera in metallo e del ripristino del sotto-balcone e del frontalino, mentre non spetta per il rifacimento del terrazzo, che svolge, al pari del lastrico solare, una funzione di copertura "orizzontale" dell'edificio.

La risposta ad interpello n. 346/2020 afferma che non rientrano nell'agevolazione nemmeno le spese sostenute per la riverniciatura degli scuri e delle persiane.

La circolare n. 2/E/2020, aveva precisato che sono ammessi al beneficio gli interventi sull'involucro esterno visibile dell'edificio, vale a dire sia sulla parte anteriore, frontale e principale dell'edificio, sia sugli altri lati dello stabile (intero perimetro esterno), mentre non spetta per gli interventi effettuati sulle facciate interne dell'edificio, se non visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico. Quindi sono esclusi gli interventi sulle superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni, tranne quelle visibili dalla

strada.

La risposta all'interpello n. 415 del 28 settembre 2020 chiarisce che le spese sostenute per interventi non ammessi al bonus facciate potrebbero comunque rientrare tra quelle per le quali è possibile fruire della detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'articolo 16-bis del TUIR, a condizione che si rispettano gli adempimenti specificamente previsti in relazione a tale agevolazione.

Qualora i lavori riguardino interventi influenti dal punto di vista termico o interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, gli interventi dovranno soddisfare i requisiti di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, e, con riguardo ai valori di trasmittanza termica, i requisiti di cui alla Tabella 2 del decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 gennaio 2010. La circolare n. 2/E/2020 ricorda che questa tipologia di interventi richiede la comunicazione telematica all'ENEA entro 90 giorni dalla fine dei lavori con la compilazione della relativa scheda tecnica.

Ricordiamo che per avere diritto alla detrazione, le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa devono effettuare i pagamenti delle spese detraibili mediante bonifico bancario o postale, anche on line, che deve riportare tutti i dati richiesti (codice fiscale del beneficiario della detrazione, numero di partita Iva o codice fiscale del beneficiario del bonifico). Possono essere utilizzati anche i bonifici già predisposti dagli istituti bancari e postali ai fini dell'ecobonus e degli interventi di recupero del patrimonio edilizio, indicando, se possibile, come causale, gli estremi della l. n. 160/2019.

La risposta all'interpello n. 185/2020 ha precisato che nel caso in cui nel bonifico manchi,

nella relativa causale precompilata, il riferimento normativo specifico al “Bonus facciate”, il beneficio può essere riconosciuto ugualmente, a condizione che sia possibile effettuare la ritenuta d’acconto. Si ricorda anche che sono validi per la detrazione anche i bonifici effettuati tramite conti aperti presso gli istituti di pagamento, cioè le imprese, diverse dalle banche, autorizzate dalla Banca d’Italia a prestare servizi di pagamento.

Al contrario, non sussiste obbligo di pagamento tramite bonifico bancario per i titolari di reddito d’impresa.

Da ultimo ricordiamo che la detrazione va ripartita in 10 quote annuali, ed è valida per le spese sostenute fino alla fine del 2020.

## ECOBONUS

Non è stato abrogato e pertanto rimane fruibile il credito d’imposta previsto per interventi che aumentano il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti, l’ecobonus “classico” normato dall’articolo 14 del D.L. n. 63/2013.

Dal punto di vista soggettivo rammentiamo che possono fruirne tutti i contribuenti residenti e non residenti, anche se titolari di reddito d’impresa, che possiedono, a qualsiasi titolo, l’immobile oggetto di intervento. L’Agenzia delle Entrate ha previsto nella risoluzione n. 34/E del 25 giugno 2020, ribaltando il suo precedente indirizzo del 2008 e conformandosi all’orientamento della giurisprudenza, che la detrazione spetta anche ai titolari di reddito d’impresa che effettuano gli interventi su immobili da essi posseduti o detenuti, a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come “strumentali”, “beni merce” o “patrimoniali”.

Pertanto possono godere dell’agevolazione anche le imprese di costruzione per gli interventi di riqualificazione energetica sugli immo-

bili destinati ad essere venduti o locati.

Per quanto riguarda il quantum, la detrazione è pari al 50% o al 65% a seconda dell’intervento, arrivando fino al 70% o 75% nel caso di interventi di riqualificazione energetica su parti comuni condominiali o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio che conseguono determinati indici di prestazione energetica.

Il credito d’imposta riguarda le spese sostenute fino al 31 dicembre 2020 per gli interventi eseguiti su unità immobiliari, mentre, per interventi sulle parti comuni di condomini, le spese possono essere sostenute fino al 31 dicembre 2021.

Si ricorda che nella realizzazione degli interventi si dovrà prestare attenzione al decreto ministeriale 6/8/2020, emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con il MEF, il MIT e il ministero dell’Ambiente, che definisce i nuovi requisiti che gli interventi ed i materiali utilizzati devono rispettare. Altro “allert” deve essere fatto relativamente ai tetti massimi di spesa per ciascun intervento e i massimali di costo per ogni categoria di intervento. Le disposizioni e i requisiti tecnici del nuovo decreto si applicheranno agli interventi la cui data di inizio lavori sia successiva alla sua entrata in vigore. Per gli interventi avviati in data antecedente, invece, si dovrà rispettare i requisiti previsti dal decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico 19 febbraio 2007.

Come ogni bonus si dovrà prestare particolare attenzione agli aspetti amministrativo-burocratico. Infatti, tra gli adempimenti richiesti per poter fruire della detrazione, è obbligatorio inviare telematicamente ad ENEA i dati relativi agli interventi realizzati; adempimento che va

svolto entro 90 giorni dalla conclusione dei lavori.

## **SISMABONUS**

Altro credito d'imposto è il "sisma-bonus" fruibile per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2021, relative agli interventi antisismici su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) e nella zona 3, le cui procedure di autorizzazione sono state attivate a partire dal 1° gennaio 2017. La fonte normativa è l'articolo 16, comma 1-bis e ss., del D.L. n. 63/2013.

Si ricorda che la detrazione, fruibile dalle persone fisiche o dai soggetti IRES, va calcolata su un ammontare di spese non superiore a 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono ciascun edificio. Il credito d'imposta scaturente andrà ripartito in 5 quote annuali di pari importo, è pari al:

- 50% delle spese sostenute, per interventi sulle parti strutturali che non conseguono un miglioramento della classe sismica;
- 70% delle spese sostenute, per interventi che riducono il rischio sismico di 1 classe;
- 75% delle spese sostenute, per interventi antisismici eseguiti su parti comuni di edifici condominiali che riducono il rischio sismico di 1 classe;
- 80% delle spese sostenute, per interventi che riducono il rischio sismico di 2 classi;
- 85% delle spese sostenute, per interventi antisismici eseguiti su parti comuni di edifici condominiali che riducono il rischio sismico di 2 classi.

Il beneficio spetta a tutti i contribuenti e per tutti gli immobili di tipo abitativo, effettuati

anche su edifici diversi dall'abitazione principale, e su quelli utilizzati per le attività produttive (anche se, come chiarito dalla risoluzione n. 22/E/2018, non utilizzati direttamente a fini produttivi da parte della società ma destinati alla locazione).

Fino al 31 dicembre 2021 è possibile fruire del sisma-bonus anche per l'acquisto di case antisismiche ubicate nei comuni della zona a rischio sismico 1, 2 e 3, cedute dalle imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e derivanti da interventi di demolizione e ricostruzione, anche con variazione volumetrica.

## **BONUS UNICO PER INTERVENTI ANTISISMICI E DI EFFICIENTAMENTO ENERGETICO**

La Finanziaria 2018 aveva previsto la possibilità di fruire del bonus per gli interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali che si trovano nelle zone sismiche 1, 2 e 3, finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, nelle seguenti misure:

- all'80%, se i lavori determinano il passaggio a una classe di rischio inferiore;
- all'85%, se gli interventi determinano il passaggio a due classi di rischio inferiori.

Si ricorda che questa detrazione sarà fruibile fino alla fine del 2021 e si applica su un ammontare di spese non superiore a 136.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

## **DETRAZIONE IRPEF PER LE RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE**

La norma di riferimento per il credito d'imposta sugli interventi di recupero del patrimonio edilizio è l'articolo 16-bis del TUIR.



Il credito d'imposta è pari al 50% e riguarda le spese sostenute fino al 31 dicembre 2020 nel limite massimo di spesa di 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare.

Salvo modifiche (che da qualche anno ci sono sempre state), dal 2021 il bonus tornerà alla misura ordinaria del 36% e con il limite di 48.000 euro per unità immobiliare.

Dal punto di vista oggettivo si ricorda che la detrazione spetta per un'ampia gamma di lavori, come la manutenzione straordinaria, la manutenzione ordinaria (ma solo su parti comuni di edificio residenziale), il restauro e risanamento conservativo, la ristrutturazione edilizia su singole unità immobiliari residenziali e sulle loro pertinenze.

È interessante il chiarimento fornito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-03461 del 30 gennaio 2020 in merito alla possibilità di detrarre anche le porte interne. Infatti il Ministero ha puntualizzato che la sostituzione delle porte interne è inquadrabile fra le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici, riconducibili tra gli interventi di manutenzione ordinaria e, quindi, non agevolabile se effettuata sulle singole unità immobiliari. Tuttavia, come indicato nella circolare n. 57/1998 del MEF, "qualora gli interventi singolarmente non agevolabili (manutenzione ordinaria) siano integrati o correlati ad interventi di categorie diverse per i quali compete il credito d'imposta, per effetto del carattere assorbente della categoria di intervento «superiore» rispetto a quella «inferiore», riconducendo anche ai lavori rientranti in quest'ultima categoria alla detrazione d'imposta.

Conseguentemente alla precisazione ministeriale, nell'ambito di un intervento di manu-

tenzione straordinaria o di ristrutturazione edilizia, effettuato sulla singola unità immobiliare, la detrazione può essere calcolata, nel limite complessivamente stabilito dalla norma, anche con riferimento alle spese sostenute per opere "di finitura", quali la sostituzione di porte interne, rientranti nella manutenzione ordinaria, se tali opere sono necessarie al completamento del suddetto intervento edilizio nel suo insieme.

Soggettivamente parlando, l'agevolazione spetta a tutti i contribuenti assoggettati IRPEF, residenti o meno nel territorio dello Stato.

La regola principale di fruizione stabilisce che il credito d'imposta vada ripartito in 10 rate annuali di pari importo, a partire dall'anno in cui è stata sostenuta la spesa.

Anche per questo credito d'imposta ricordiamo che il pagamento delle spese va effettuato con bonifico bancario o postale da cui risultino:

- causale del versamento;
- codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- codice fiscale o numero di partita Iva del beneficiario del pagamento.

Qualora vi fossero più soggetti che sostengono la spesa, e tutti intendessero fruire della detrazione, il bonifico deve riportare il numero di codice fiscale delle persone interessate al beneficio.

Si ricorda altresì che qualora gli interventi edilizi e tecnologici comportassero anche risparmio energetico e/o l'utilizzo di fonti rinnovabili di energia è necessaria la comunicazione all'ENEA entro il termine di 90 giorni dalla ultimazione dei lavori. La mancata o tardiva trasmissione della comunicazione all'Enea non

implica, comunque, la perdita del diritto alle detrazioni (risoluzione n. 46/E/2019 dell'Agenzia delle Entrate).

## COLONNINE DI RICARICA

La Finanziaria 2019 ha previsto un credito d'imposta del 50%, fino ad una spesa massima di 3.000 euro, per l'installazione delle colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.

La detrazione è fruibile sia dai soggetti IRPEF che IRES. Inoltre, l'installazione può avvenire su un qualsiasi immobile (non è necessario sia un immobile abitativo). Il limite temporale per il sostenimento delle spese il 31 dicembre 2021.

Le spese ammissibili riguardano:

- l'acquisto di infrastrutture di ricarica di auto elettriche;
- l'installazione delle strutture;
- i costi iniziali per la richiesta di potenza addizionale fino a un massimo di 7 kW.
- Altre particolarità sono:
- i punti di ricarica devono essere di potenza standard;
- non è necessario siano di accesso al pubblico;
- i pagamenti devono essere effettuati con bonifico bancario o postale, ovvero con altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs. n. 241/1997 (ovvero carte di debito e di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari).

## CHE BONUS FRUIRE

Abbiamo visto che ci sono alcuni interventi che, per le loro caratteristiche si possono sormontare ed a volte abbinare. Nel caso in cui tra i tanti bonus disponibili ci dovesse essere una sovrapposizione oggettivo, il contribuente, come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 49/E/2020, potrà avvalersi, per le medesime spese, di una sola delle agevolazioni, rispettando gli adempimenti specificamente previsti in relazione alla stessa.

Sostanzialmente, qualora si attuino interventi caratterizzati da requisiti tecnici che consentano di ricondurli a diverse fattispecie agevolabili, si potrà applicare una sola agevolazione rispettando i relativi adempimenti.

Inoltre, la risoluzione chiarisce che, nel caso di lavori in condominio, ogni condomino, per la parte di spesa a lui imputabile, può decidere liberamente di quale bonus fruire, indipendentemente dalla scelta operata dagli altri condomini, a condizione che siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna agevolazione.

## BONUS MOBILI

Per fruire del credito d'imposta per l'acquisto di mobili la spesa dovrà essere sostenuta entro il 31 dicembre 2020.

Si ricorda che questa agevolazione richiede che i mobili o i "grandi elettrodomestici" vadano inseriti in un immobile sul quale siano stati effettuati interventi di recupero del patrimonio edilizio. Non possono godere di questa detrazione i soggetti che hanno fatto solo interventi di risparmio energetico nell'immobile nel quale intendono immettere i mobili o i grandi elettrodomestici. Sostanzialmente è oggetto di vincolo per la detrazione l'aver effettuato una detrazio-

ne per ristrutturazione edilizia che da diritto al credito d'imposta del 50%; il solo risparmio energetico con da diritto alla detrazione "mobili e grandi elettrodomestici".

Per aver diritto alla detrazione per gli acquisti effettuati nel 2020, è indispensabile che gli interventi di ristrutturazione edilizia siano iniziati dal 1° gennaio 2019. Conseguentemente un intervento iniziato nel 2018 e continuato nel 2019 non dà diritto alla detrazione "mobili e grandi elettrodomestici" se essi sono stati acquistati nel 2020.

Il credito d'imposta ha le seguenti caratteristiche:

- deve essere ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo
- deve essere calcolata su un ammontare complessivo di spesa non superiore a 10.000 euro;
- il limite di spesa di 10.000 euro riguarda a ciascuna unità immobiliare oggetto di ristrutturazione. Pertanto, si ha diritto al beneficio più volte se si eseguono lavori di ristrutturazione su più unità immobiliari.

Il pagamento delle spese può essere effettuato mediante:

- bonifici bancari o postali (in tal caso non è necessario utilizzare l'apposito bonifico soggetto a ritenuta prevista per le spese di ristrutturazione edilizia);
- mediante carte di credito o carte di debito. Non è consentito, invece, effettuare il pagamento mediante assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento.

È ammessa la detrazione di mobili e grandi

elettrodomestici acquistati con il finanziamento a rate.

Va presentata comunicazione telematica all'ENEA per indicare i dati relativi alla classe energetica ed alla potenza elettrica assorbita nel caso di acquisto di forni, frigoriferi, lavastoviglie, piani cottura elettrici, lavasciuga e lavatrici per i quali si fruisce del bonus mobili.

### **BONUS VERDE**

Per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2020, spetta una detrazione IRPEF del 36% per:

- sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;
- realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Il limite di spesa su cui calcolare la detrazione è di 5.000 euro per unità immobiliare a uso abitativo. Nella tipologia di spesa rientrano le eventuali spese di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi.

Come abbiamo avuto modo di vedere per gli altri interventi:

- il pagamento deve avvenire con modalità tracciabile (es. bonifico);
- il credito d'imposta va ripartito in 10 quote annuali di pari importo.

### **SCONTO IN FATTURA O CESSIONE**

La novità introdotta dall'articolo 121, comma 1 del DL 34/2020 (decreto Rilancio) sta nel fatto che, per i bonus edilizi analizzati, tranne che per il bonus mobili e il bonus verde, e relativamente

alle spese sostenute nel 2020 e 2021, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione, il legislatore ha previsto la possibilità di optare per:

- lo sconto in fattura. In tal caso sarà il fornitore a recuperare il credito di imposta o a cederlo a sua volta;
- la cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Con il provvedimento 8 agosto 2020 il direttore dell'Agenzia delle Entrate ha previsto che, nel caso il contribuente volesse opzionare, in luogo dell'utilizzo diretto, per la cessione del credito d'imposta o per lo sconto in fattura, dovrà presentare telematicamente tale opzione. La

comunicazione deve essere inviata a decorrere dal 15 ottobre 2020 ed entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione, ovvero, nel caso in cui opti successivamente per la cessione delle quote residue non ancora fruite, entro il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione.

La comunicazione telematica potrà essere presentata con accesso diretto da parte del contribuente tramite "Fisconline" oppure avvalendosi di un intermediario abilitato.



---

# Verifiche fiscali e tutela del contribuente

Al fine di verificare che i contribuenti provvedano correttamente agli adempimenti di legge, l'Amministrazione finanziaria dispone di una serie di poteri istruttori e di controllo.

Accanto ai controlli di carattere eminentemente formale, la medesima può provvedere anche all'espletamento di verifiche di natura eminentemente sostanziale, finalizzate ad appurare il compimento, da parte dei contribuenti, di atti volti ad occultare profitti o dichiarare costi fittizi.

I controlli in questione assumono il nome di verifiche fiscali e rappresentano un'attività di tipo meramente accertativo posta in essere dall'Amministrazione finanziaria, secondo il cd. criterio della globalità, finalizzata ad acquisire e reperire ogni elemento utile all'accertamento tributario nonché a prevenire, individuare e reprimere gli inadempimenti fiscali da parte dei contribuenti e, più in generale, la violazione di norme tributarie e finanziarie.

La verifica fiscale può essere idealmente suddivisa in tre distinte fasi:

1. la prima fase, a seguito dell'accesso, è dedicata alla ricerca ed acquisizione dei libri, dei registri, delle scritture e dei documenti che saranno oggetto di analisi successiva;
2. la seconda fase, che può essere identificata con l'esecuzione dell'ispezione contabile, attiene all'esercizio delle attività di rilevazione ed acquisizione delle informazioni e dei dati ritenuti necessari per il perseguimento degli obiettivi della verifica;
3. la terza fase conclude e "riassume" le risultanze delle attività poste in essere, che trovano formalizzazione con la redazione del processo verbale di constatazione, di cui si dirà infra.

Prima di ogni verifica gli ispettori devono informare il contribuente delle ragioni e dell'oggetto della verifica, oltre che della possibilità di farsi assistere da un professionista.

La verifica non potrà svolgersi per un periodo superiore a 30 giorni lavorativi, eccezion fatta per la possibilità di proroga per ulteriori 30 giorni nel caso di particolare complessità dell'indagine, che andrà adeguatamente motivata dal dirigente dell'Ufficio e notificata al contribuente.

È inoltre importante sottolineare che, durante le verifiche fiscali, previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, l'Amministrazione finanziaria può procedere all'apertura coattiva di plichi sigillati, cassaforti e software protetti da password, nonché a perquisizioni personali; nel caso in cui vi fossero gravi indizi che inducano a ritene-

re la violazione di norme tributarie, gli accessi possono riguardare anche l'abitazione del contribuente, sussistendo ragionevoli elementi che permettano di ipotizzare che in quel luogo siano presenti le relative prove.

La verifica fiscale si conclude con la redazione del processo verbale di constatazione (cd. PVC), contenente la documentazione della situazione di fatto emersa, i rilevi mossi e le conseguenti violazioni rilevate dall'Amministrazione finanziaria, nonché le richieste fatte dal contribuente e le relative risposte.

Il PVC rappresenta l'atto endoprocedimentale, avente natura giuridica di atto pubblico, con cui non soltanto vengono chiuse le operazioni di verifica, bensì, inoltre, vengono formalizzate le contestazioni al contribuente: deve contenere l'indicazione delle persone intervenute, delle dichiarazioni ricevute e in generale delle circostanze, di luogo e di tempo, nelle quali gli atti dallo stesso documentati sono compiuti.

Il contribuente può sottoscrivere o meno il PVC, in considerazione del fatto che ogni dichiarazione sottoscritta potrà essere utilizzata contro il medesimo: il PVC non è un atto impositivo ma i futuri avvisi di accertamento dell'Amministrazione finanziaria trarranno il proprio

fondamento dagli elementi acquisiti nella verifica e rappresentati nel verbale.

Inoltre, deve evidenziarsi che il PVC non è un atto autonomamente impugnabile, con la conseguenza che le violazioni concernenti criteri e modalità di effettuazione della verifica si ripercuoteranno sul successivo avviso di accertamento.

Il contribuente dispone di un termine di 60 giorni dalla data di consegna del PVC per la predisposizione di memorie difensive funzionali a comunicare le proprie osservazioni e le proprie richieste all'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio di cooperazione tra quest'ultima e il contribuente: gli Uffici impositori dovranno valutare le osservazioni e le richieste comunicate dal contribuente, nonché motivare l'avviso di accertamento con precipuo riferimento alle osservazioni e alle richieste comunicate dal contribuente.

Conseguentemente, l'avviso di accertamento non potrà quindi essere emanato prima della scadenza del predetto termine, eccezion fatta per i casi di particolare e motivata urgenza, che dovranno essere adeguatamente provati dall'Ufficio impositore.

