



NEWS

Euroconference

Edizione di martedì 25 Novembre 2025

CASI OPERATIVI

Nelle locazioni non turistiche è irrilevante il numero degli immobili per la riqualificazione in attività d'impresa

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Obbligo PEC non per gli amministratori di società di persone

di Alessandro Bonuzzi

CRISI D'IMPRESA

Cessione dell'azienda in composizione negoziata: obbligo e caratteristiche della procedura competitiva

di Fabio Giommoni

CONTROLLO

UIF: in arrivo le nuove istruzioni delle Segnalazioni di Operazioni Sospette

di Andrea Onori

IVA

L'applicazione dell'IVA nelle cessioni a catena

di Marco Peirolo

VIGILANZA E REVISIONE

Il giudizio con modifica: errore e giudizio professionale del revisore

di Costantino Magro, Pierluigi Magro



CASI OPERATIVI

Nelle locazioni non turistiche è irrilevante il numero degli immobili per la riqualificazione in attività d'impresa

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the Euroconference logo and the text "EuroconferenceinPratica". To the right, there is promotional text: "Scopri la soluzione editoriale integrata con l'AI indispensabile per Professionisti e Aziende >>" followed by a small image of a person holding a tablet with "AI" on it.

Mario Rossi è proprietario di una palazzina composta da 8 appartamenti, tutti concessi in locazione. Egli ha in animo di acquistare ulteriori unità immobiliari a titolo di investimento, anche queste da destinare alla locazione.

Visto il numero di unità immobiliari, è necessario riqualificare la posizione nell'ambito dell'attività d'impresa?

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



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Obbligo PEC non per gli amministratori di società di persone

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Adeguati assetti: doveri e responsabilità di sindaci, revisori e amministratori

[Scopri di più](#)

Con l'ultimo documento pubblicato, **Unioncamere** dovrebbe aver messo il punto sulla questione relativa al nuovo **obbligo di iscrizione** nel Registro Imprese del domicilio digitale (**PEC**) degli **amministratori** di imprese costituite in **forma societaria**.

Si ricorda che sulla materia è intervenuto il **Decreto Sicurezza Lavoro** (D.L. n. 159/2025) che ha previsto:

- l'obbligo di **comunicazione della PEC al Registro Imprese** per l'**amministratore unico** o per l'**amministratore delegato** oppure, in mancanza, per il **Presidente del Consiglio di amministrazione**;
- che il domicilio digitale dell'amministratore **non** può **coincidere** con il domicilio digitale della società;
- che le società già iscritte nel Registro Imprese «*comunicano il domicilio digitale dei predetti amministratori entro il 31 dicembre 2025 e, in ogni caso, all'atto del conferimento o del rinnovo dell'incarico*».

Su questi **3 aspetti di assoluta rilevanza** Unioncamere ha fornito i **chiarimenti** seguenti.

In primo luogo, sotto il profilo **soggettivo**, viene precisato che l'obbligo riguarda tutti coloro che nelle **società di capitali**, nelle **società consortili** e nelle **cooperative**, assumono le cariche di **amministratore unico**, **amministratore delegato**, **Presidente** del Consiglio di Amministrazione. L'adempimento è in capo all'**impresa** e si applica soltanto a **uno dei 3 soggetti individuati** dalla norma.

Sono, pertanto, esclusi dall'obbligo:

- gli **amministratori di società di persone**;
- i soggetti che nelle **società di capitali** e assimilate assumono cariche diverse (ad esempio, i **consiglieri**).

Unioncamere, poi, conferma che la **PEC** deve essere **univoca**; pertanto, il domicilio digitale



dell'amministratore unico o delegato o del Presidente del CdA non può coincidere con il domicilio digitale della società. In altri termini, società e amministratori devono comunicare diversi indirizzi PEC.

Sui termini dell'obbligo, il documento precisa che:

- per i soggetti che al **31.10.2025** – data di entrata in vigore del Decreto Sicurezza Lavoro – ricoprono le cariche interessate, la comunicazione dell'indirizzo PEC deve essere effettuata **entro il 31.12.2025**;
- per i soggetti **nominati o confermati**, la comunicazione della PEC deve essere effettuata **contestualmente** alla **richiesta di iscrizione della nomina** sia come prima nomina, sia come conferma.

Laddove venga presentata una **domanda di iscrizione di conferma o nomina** di una carica oppure di iscrizione di una nuova società **senza** la contestuale **domanda di iscrizione della PEC** per l'amministratore unico o delegato oppure per il Presidente, la pratica viene **sospesa** in attesa che sia integrata con il **domicilio digitale**.

L'inosservanza del nuovo obbligo di comunicazione della PEC comporta l'applicazione della **sanzione** di cui all'[**art. 2630, c.c.**](#), in misura raddoppiata, ossia da **206 a 2.064 euro**, con **riduzione** a 1/3 se la comunicazione dovesse avvenire **entro 30 giorni dalla scadenza** del termine prescritto.

Da ultimo, Unioncamere precisa che la presentazione della pratica relativa alla sola comunicazione della PEC è **esente** dal **diritto di segreteria** e dall'**imposta di bollo**. Tuttavia, se la comunicazione della PEC avviene **contestualmente alla richiesta di iscrizione di nuove nomine** oppure di **conferme o rinnovi di cariche**, il diritto di segreteria e l'imposta di bollo sono dovuti nella **misura ordinaria**.

Da notare che la comunicazione **facoltativa** della PEC (ad esempio del consigliere di S.r.l.) **sconta sia i diritti di segreteria, sia l'imposta di bollo**.



CRISI D'IMPRESA

Cessione dell'azienda in composizione negoziata: obbligo e caratteristiche della procedura competitiva

di Fabio Giommoni

Come già sottolineato in un precedente contributo (“**Cessione azienda in composizione negoziata: esclusa la responsabilità civilistica e fiscale del cessionario**” del 10.10.2025) la **cessione dell'azienda** – anche **durante lo svolgimento delle trattive** e quindi prima del raggiungimento degli accordi con i creditori – è una delle **principali soluzioni** adottate nella prassi per superare la crisi dell'impresa nell'ambito della procedura di **composizione negoziata** (“CNC”).

Si è, inoltre, evidenziato come la **vendita dell'azienda** debba necessariamente passare per **l'autorizzazione del Tribunale**, a norma dell'[art. 22, CCII](#), in base al quale nel concedere detta autorizzazione il Tribunale deve **verificare la sussistenza delle seguenti 3 condizioni**:

- che il trasferimento sia funzionale alla **continuità aziendale** e al **miglior soddisfacimento dei creditori**;
- che siano tutelati gli **interessi coinvolti nel trasferimento**, tenuto conto delle istanze delle parti interessate;
- che sia stato rispettato il **principio di competitività** nella selezione del destinatario del trasferimento.

Per quanto riguarda l'ultima delle suddette condizioni, la norma si limita a richiamare il **principio di competitività**, ma non fornisce specifiche indicazioni circa le **procedure che in concreto devono essere esperite per selezionare l'acquirente**.

Anche il **Protocollo di conduzione della composizione negoziata**, di cui al **D.M. 21 marzo 2023**, si limita a indicare che «*se si intende procedere alla cessione dell'azienda o di suoi rami, l'esperto avrà cura di far presente all'imprenditore l'utilità e l'opportunità del ricorso a procedure competitive per la selezione dell'acquirente in modo da sgombrare il campo dal timore di scelte compiute in danno ai creditori*» (punto 12.1.).

In tal caso, **all'esperto potrà essere richiesto di dare corso**, o far dare corso, alla **selezione dei soggetti potenzialmente interessati**, anche **attraverso procedure competitive**, raccogliendo le relative manifestazioni di interesse e le eventuali **offerte vincolanti** (punto 12.2.).

Infine, l'esperto, se sentito dal Tribunale nel procedimento autorizzativo ai fini della deroga



dell'[art. 2560, comma 2, c.c.](#), potrà essere chiamato a **esprimersi sulle modalità con cui si è arrivati all'individuazione dell'acquirente**, sulla **congruità del prezzo** e su ogni altro elemento ritenuto utile dal tribunale (punto 12.4.).

Alla luce della **stringata normativa primaria e secondaria** sopra delineata, sono sorte incertezze sia su quali debbano essere le **idonee procedure competitive** da esperire per addivenire alla vendita dell'azienda nella CNC, sia sull'eventuale possibilità di **escludere del tutto la procedura competitiva** in tutte quelle situazioni particolari nelle quali questa **mal si concilia con il percorso di risanamento** intrapreso **in seno alla CNC** (si pensi al caso in cui siano presenti strette sinergie industriali tra l'azienda da cedere e la società che si propone di acquistarla, che invece non vi sarebbero in presenza di altri acquirenti).

A tale riguardo, alcuni Tribunali hanno **subordinato la concessione dell'autorizzazione** all'effettuazione di **procedure competitive sulla base di veri e propri "regolamenti" d'asta**, con prezzo base e possibilità di rilanci, adottati a margine del **provvedimento autorizzazione**.

Ad esempio, limitando l'analisi ai provvedimenti emessi in tempi più recenti, con l'ordinanza del 30 luglio 2024 del **Tribunale di Parma** è stata disposta una specifica **procedura di vendita competitiva presso un notaio**, con apertura a cura del notaio stesso, in occasione della **data fissata per l'asta**, delle buste recanti le offerte di acquisto e **svolgimento dell'eventuale gara tra gli offerenti**, secondo il dettagliato regolamento **disposto in sede di ordinanza**.

Anche il **Tribunale di Modena** (2 maggio 2025), nell'autorizzare la vendita di un'azienda in sede di CNC, ha adottato un **regolamento per la partecipazione alla procedura competitiva**, a seguito di **un'offerta già pervenuta da soggetto terzo** (al quale non veniva però riconosciuto un diritto di prelazione in sede di gara). In particolare, del procedimento competitivo **veniva incaricato lo stesso esperto**, il quale era chiamato a pubblicare l'avviso di vendita e, presso il proprio studio in occasione della data fissata dal bando, **aprire le buste delle offerte pervenute** e condurre una valutazione comparativa in ordine alle stesse, esclusivamente sulla base dell'unico parametro di comparabilità costituito dal **maggior prezzo offerto**.

Invece, altri Tribunali hanno ritenuto sufficiente, ai fini del rispetto del requisito della competitività, la **procedura di selezione dell'acquirente esperita direttamente dalla società in CNC**, prima di formulare l'istanza di autorizzazione *ex [art. 22, CCII](#)*.

Nello specifico, il **Tribunale di Cuneo** (26 settembre 2025) ha ritenuto sufficiente una **procedura di evidenza pubblica che**, a fronte di un'offerta di acquisto dell'azienda ricevuta da **primaria impresa industriale** (dopo trattative con altri soggetti durate e documentate per circa un anno), si è basata sulla **pubblicazione per un periodo continuativo di 45 giorni su 3 portali specializzati e mediante avviso su quotidiano cartaceo a diffusione nazionale**, di un apposito **invito a offrire** con il fine di intercettare eventuali ulteriori interessati all'acquisto dell'azienda. **Il notaio incaricato** verbalizzava, poi, che entro il termine previsto **non era pervenuta presso il suo studio alcuna offerta migliorativa**.



Il Tribunale di Perugia (11 marzo 2025) ha autorizzato la vendita di un'azienda in CNC, a fronte dell'unica manifestazione di interesse ricevuta, dopo che era stata esperita una procedura competitiva innanzi all'esperto, consistente nella pubblicazione del bando di vendita, con relativo avviso, sui siti specializzati, i quali rinviavano, per le informazioni sull'azienda, a una "virtual data room" istituita dall'esperto stesso.

Infine, il Tribunale di Ferrara (9 giugno 2025), ha considerato legittima la procedura basata sulla pubblicità dell'avviso di offerta su un quotidiano economico nazionale e sul relativo sito internet, con rinvio a un link contenente una virtual data room, previa concessione del termine di 45 giorni per far pervenire proposte migliorative. La medesima modalità pubblicitaria era stata assolta anche su un sito specializzato, il quale rimandava sempre alla suddetta virtual data room. L'intera procedura veniva gestita dall'esperto, il quale nella propria relazione formulava un sintetico giudizio di congruità sulle procedure seguite per intercettare un eventuale ulteriore interesse sul mercato.

Invece, il Tribunale di Alessandria, con ordinanza del 6 ottobre 2025, ha ritenuto insufficiente la pubblicazione di un invito a offrire (prendendo quale base di riferimento un'offerta già pervenuta) su un solo quotidiano locale e su alcuni siti internet, per un periodo limitato di 18 giorni, peraltro prossimo al periodo delle ferie estive, che notoriamente è quello meno adatto per tale tipo di pubblicità a causa della minore attenzione del pubblico. Tutto ciò senza coinvolgimento dell'esperto nelle operazioni di interpello/sollecitazione del mercato, il quale sarebbe stato, invece, caratterizzato da terzietà e imparzialità, rispetto a tutte parti coinvolte nella CNC, ai fini della ricezione di eventuali offerte alternative.

Alla luce delle posizioni assunte dai vari Tribunali italiani, come sopra sinteticamente delineate, emerge che la procedura competitiva può essere effettuata anche da parte dell'impresa in CNC, coinvolgendo necessariamente l'esperto, ma occorre che, in ogni caso, sia predisposta una adeguata valutazione dell'azienda oggetto di cessione (da parte di un professionista indipendente), che sia organizzata una data room (meglio se virtuale) che consenta al potenziale acquirente di poter acquisire tutte le informazioni necessarie a formulare l'offerta, nonché che sia pubblicato l'avviso di vendita su più canali (quotidiani nazionali e siti specializzati in aste concorsuali), concedendo un congruo termine di almeno 45 giorni per la presentazione delle offerte.

Un'alternativa è quella di incaricare una società di consulenza specializzata nella compravendita di complessi aziendali, come nel caso oggetto del provvedimento del Tribunale di Milano del 1° febbraio 2024 (inedito, ma richiamato da quello del 6 aprile 2025 di cui si dirà oltre), ove la società in CNC aveva selezionato l'acquirente dell'azienda attraverso un articolato e competitivo meccanismo gestito da una primaria società di revisione la quale poteva dimostrare di aver contattato ben 67 potenziali interessati.

Ciò detto, in merito alle caratteristiche minime che dovrebbe possedere la procedura competitiva perché si possa ottenere l'autorizzazione da parte del Tribunale alla cessione dell'azienda in CNC, più complessa si presenta la questione circa la possibilità di evitare del-



tutto tale procedura competitiva, chiedendo che sia concessa l'autorizzazione a vendere all'unico soggetto offerente.

A tale riguardo, già il **Tribunale di Brescia** (6 novembre 2024) aveva **rigettato una richiesta di autorizzazione** alla cessione d'azienda in CNC in quanto nell'istanza **non era stato dato atto di alcuna pubblicità svolta per sondare l'interesse del mercato**. Sebbene il caso fosse del tutto particolare, perché con il ricavato della vendita dell'azienda all'unico pretendente venivano pagati integralmente **tutti i creditori della società in CNC**, il Tribunale di Brescia ha affermato che **il rispetto della competitività** («*sia pure da intendersi in senso deformalizzato, come affermato dalla giurisprudenza di merito sin dalle prime applicazioni dell'art. 22 CCII*») **costituisce un requisito autonomamente richiesto dalla norma**, ulteriore rispetto alla funzionalità e coerenza della cessione di azienda in rapporto al piano di risanamento. Il **requisito della competitività** rappresenta dunque una **condizione imprescindibile della norma**, la cui sussistenza viene verificata dal Tribunale anche in assenza di contestazioni.

Anche il **Tribunale di Milano** (6 aprile 2025) ha trattato un **caso del tutto particolare che mal si adattava a una vendita competitiva**, in quanto la cessione dell'azienda era prospettata in favore di un soggetto con il quale veniva contestualmente risolto un **contenzioso** (in materia di proprietà intellettuale), per cui l'operazione si connotava per una causa mista (**vendita e transazione**). Ma anche in tale occasione il Tribunale di Milano ha **confermato che il principio di competitività non appare derogabile**, neppure in casi eccezionali come quello trattato.

Invece, il **Tribunale di Torino**, con **ordinanza del 20 febbraio 2025**, ha concesso l'autorizzazione alla cessione dell'azienda in CNC, a un unico offerente, esclusivamente sulla base del **procedimento di selezione** dell'acquirente effettuato, **senza alcuna specifica pubblicità, da parte dell'esperto**, il quale dava atto nel proprio parere di aver **promosso sollecitazioni di mercato** e di aver ricevuto manifestazioni di interesse da parte di alcuni potenziali investitori, ancorché poi era **pervenuta una sola formale offerta vincolante**.



CONTROLLO

UIF: in arrivo le nuove istruzioni delle Segnalazioni di Operazioni Sospette

di Andrea Onori

Seminario di specializzazione

Adempimenti AML 2025

Novità, conferme e pianificazione di studio

Scopri di più

In data 3 settembre 2025 si è conclusa la **fase di consultazione pubblica delle nuove istruzioni** per la rilevazione e la segnalazione delle operazioni sospette (SOS), che sostituiranno il precedente provvedimento del 4 maggio 2011.

In data 11 luglio 2025, l'Unità di Informazione Finanziaria (UIF) ha reso disponibile online il Quaderno n. 30 "Presidi, strumenti e modelli di prevenzione per la tutela della legalità nell'economia".

Il Quaderno prevede una **qualificazione del contenuto delle SOS**.

Il soggetto segnalante deve essere in grado di **contestualizzare, valutare e motivare** il sospetto e non solo evidenziare la **presenza di anomalie**.

La Segnalazione di Operazione Sospetta (SOS) **non rappresenta una «notizia di reato»**. Essa è «*uno spunto per le indagini, un'informativa che merita approfondimento da parte degli Organi inquirenti*».

Le SOS hanno quale **destinatario unico e diretto l'Unità di Informazione Finanziaria** alla quale la Legge assegna il compito di svolgerne l'analisi e l'approfondimento dal punto di vista finanziario e di trasmetterle ai competenti organi investigativi (Nucleo Speciale di Polizia Valutaria della Guardia di Finanza e Direzione Investigativa Antimafia).

Ritornando alle istruzioni SOS della UIF, vediamo ora i **principali contenuti del Provvedimento**.

In primis, viene evidenziato che la segnalazione di operazioni sospette rappresenta **l'esito di un processo valutativo condotto a partire dall'individuazione di anomalie, soggettive e oggettive**, che i destinatari analizzano al fine di decidere se si configuri il sospetto.

Altro aspetto rilevante è che i destinatari «**devono essere sempre in grado di dimostrare lo svolgimento di tale processo valutativo**», garantendo **tempestività, completezza e chiarezza**



verificando l'attendibilità delle informazioni e conservando traccia delle attività di valutazione svolte.

Tale processo valutativo presuppone **l'assenza di automatismi e di approcci cautelativi** (ad esempio «*fondati sul mero superamento di soglie quantitative minime o sulla ricezione di richieste di informazioni o di controlli da parte delle autorità*»).

Le Istruzioni sollecitano l'acquisizione di **piena consapevolezza dei ruoli** e dei compiti dei destinatari, della necessità di svolgere specifiche valutazioni e di **adottare corrette modalità di segnalazione**.

Tutte le informazioni inerenti alle SOS (contenuto, soggetti coinvolti, invio della segnalazione, interlocuzioni e flussi informativi di ritorno) sono soggette al **regime di riservatezza rafforzato** previsto dalla normativa.

A tal proposito, il Quaderno n. 30 evidenzia come la Legge ne detti un “rigoroso regime” per cui anche l’Autorità giudiziaria è tenuta ad assicurare che **l’invio e il contenuto della SOS, nonché l’identità del segnalante siano mantenuti riservati**.

I **dati identificativi** del segnalante non **possono essere inseriti nel fascicolo del Pubblico Ministero** (PM) e nemmeno in quello del dibattimento.

Oltre a quanto appena sopra, viene previsto come i **dati identificativi non possano essere rivelati**, salvo che ciò risulti indispensabile ai fini dell'accertamento dei reati per i quali si procede. In tal caso, l’Autorità giudiziaria provvede con Decreto motivato adottando tutte **le cautele necessarie**.

Nella Prima Parte delle “nuove” istruzioni SOS sono **delineati i principi e le regole generali** da osservare nella c.d. **collaborazione attiva**.

Sono previste specifiche disposizioni relative alle fasi di:

1. **individuazione delle anomalie**, mediante la comprensione di tutto il patrimonio informativo a disposizione, oltre che l'esame della operatività complessiva dei soggetti con cui si intrattengono rapporti continuativi;
2. **esame delle anomalie**, attraverso un vaglio preliminare seguito dal processo di valutazione finalizzato a stabilire se ricorrono i presupposti per l'invio di una SOS; e
3. **segnalazione delle operazioni sospette**, alla cui base devono essere posti dati, informazioni e documenti pertinenti in relazione al sospetto oltre che chiari, completi, coerenti e aggiornati, con l'inserimento dei motivi del sospetto e le valutazioni effettuate.

La Parte Seconda contiene **disposizioni in merito agli adempimenti organizzativi** e procedurali strettamente funzionali alle **attività relative alle SOS**.



Aspetto di particolare novità per i professionisti («*non sottoposti alla supervisione delle Autorità di vigilanza di settore*») obbligati alla Segnalazione delle Operazioni sospette è **la futura introduzione della figura del «Responsabile SOS»**, sempre che non ci siano indicazioni contrarie dell'ultimo minuto, ripensamenti e/o aggiustamenti richiesti dalle categorie professionali coinvolte.

Si ritiene utile riportare il **testo integrale dell'intera Sezione I**, della Parte Seconda delle istruzioni, così come pubblicate per la consultazione, per avere il **quadro completo del provvedimento**.

«Il responsabile SOS coincide con il destinatario [degli obblighi], se quest'ultimo è una persona fisica; altrimenti è il legale rappresentante del medesimo destinatario o un suo delegato.

Nel caso di individuazione di un delegato la nomina deve essere espressa e adeguatamente formalizzata da parte del legale rappresentante, nonché resa nota all'interno della struttura organizzativa e presso la sua eventuale rete distributiva.

Il delegato deve essere in possesso di idonei requisiti di indipendenza, autorevolezza e professionalità; al delegato è richiesto di svolgere la propria attività con autonomia di giudizio, disponendo di tempo e di risorse adeguate e nel rigoroso rispetto degli obblighi di riservatezza previsti dal decreto antiriciclaggio. Il requisito dell'indipendenza e dell'autonomia di giudizio presuppone la necessità di adottare, laddove possibile, misure idonee a prevenire eventuali conflitti di interesse, in particolare nei casi in cui il responsabile SOS intrattenga direttamente i rapporti con i clienti o abbia un ruolo nell'esecuzione dell'operatività dei medesimi.

Il responsabile SOS non può essere un soggetto esterno al destinatario o al suo gruppo di appartenenza. L'incarico può essere affidato al responsabile della funzione antiriciclaggio ove presente. La delega non può essere conferita al responsabile della funzione di revisione interna, ove prevista. **Nel rispetto del principio di proporzionalità e laddove sussistano specifiche esigenze il destinatario può nominare più di un delegato.** È comunque necessario che tale nomina e le relative motivazioni siano formalizzate dal destinatario [degli obblighi], con l'individuazione dei criteri e dei presidi funzionali ad assicurare il coordinamento e la condivisione delle informazioni necessarie a evitare difetti di collaborazione attiva e fenomeni di deresponsabilizzazione.

I professionisti che esercitano l'attività in forma associata o societaria possono decidere di nominare un solo responsabile SOS, individuandolo tra uno dei predetti professionisti e fermo restando che non viene meno la responsabilità individuale di ciascun professionista per l'adempimento degli obblighi di collaborazione attiva.

Il responsabile SOS assicura tempestività e completezza di riscontro nelle interlocuzioni con la UIF e le altre Autorità competenti, che si svolgono di norma in lingua italiana o comunque in lingua inglese. Assicura inoltre la propria presenza presso il destinatario in occasione dei controlli svolti ai sensi del decreto antiriciclaggio».



La Sezione II, della Parte Seconda delle istruzioni, prevede disposizioni relative alla «**Procedura interna di segnalazione di operazioni sospette**».

Detta procedura deve essere **proporzionata alle dimensioni**, alla natura e alla complessità dell'attività svolta, nonché alle capacità organizzative del soggetto obbligato.

Deve, inoltre, contenere i **seguenti aspetti**:

1. **strumenti utilizzati** per individuazione e valutazione delle anomalie;
2. **compiti e responsabilità attribuiti** ai soggetti coinvolti nell'iter segnaletico;
3. **riservatezza dei soggetti coinvolti**;
4. **omogeneità dei comportamenti**;
5. pronta ricostruibilità a posteriori delle **motivazioni delle decisioni adottate**.

È, poi, possibile prevedere che, per alcuni compiti di supporto alla SOS, i **soggetti obbligati si avvalgano di soggetti esterni**, salva la propria responsabilità per qualsiasi azione, commessa od omessa, relativa ai compiti esternalizzati, conservando **traccia dei contenuti delle attività svolte**.

Da ultimo, la Parte Terza delle istruzioni disciplina la registrazione al Portale Infostat-UIF, **le modalità di segnalazione, nonché lo schema e il contenuto della segnalazione**.



IVA

L'applicazione dell'IVA nelle cessioni a catena

di Marco Peirolo

OneDay Master

Territorialità delle operazioni con l'estero

[Scopri di più](#)

Come indicato nel Considerando n. 2, Direttiva 2018/1910/UE, le **operazioni a catena** si riferiscono a cessioni successive di beni che sono oggetto di un **unico trasporto intracomunitario**.

Alla luce dell'elaborazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, la movimentazione intracomunitaria dei beni deve essere **imputata a una sola cessione che è quella che beneficia dell'esenzione dall'IVA** prevista per le **cessioni intracomunitarie**. Le altre cessioni nella catena devono essere **soggette a imposizione** e possono richiedere l'**identificazione IVA del cedente nello Stato membro di cessione**.

Al fine di **evitare approcci diversi tra gli Stati membri**, che potrebbero determinare fenomeni di doppia imposizione o di non imposizione, e al fine di **accrescere la certezza del diritto per gli operatori**, è stata valutata l'opportunità di stabilire una **norma comune** secondo cui, purché siano soddisfatte determinate condizioni, il trasporto dei beni è imputato ad una **sola cessione all'interno della catena di operazioni**.

L'art. 36-bis, Direttiva 2006/112/CE, introdotto dall'art. 1, Direttiva 2018/1910/UE, stabilisce, al par. 1, che, qualora lo stesso bene sia successivamente **ceduto e sia spedito/trasportato da uno Stato membro** a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione/trasporto sono imputati unicamente alla **cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio**.

Il par. 2 aggiunge che, in deroga al par. 1, la **spedizione/trasporto sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio** se quest'ultimo ha comunicato al cedente il numero di identificazione IVA **attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti/trasportati**.

Infine, il par. 3 precisa che, per "**operatore intermedio**" s'intende un cedente all'interno della catena **diverso dal primo cedente della catena**, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto.



Le Note esplicative della Commissione europea, pubblicate nel mese di dicembre 2019, specificano che l'operatore intermedio va identificato nel cedente che, all'interno della catena, **organizza (direttamente esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto) il trasporto dei beni**; si tratta, più in particolare, del soggetto che effettua il trasporto esso stesso, per suo conto, o che lo **commissiona a un terzo che agisce per suo conto**.

Una circostanza rilevante, a questi fini, è stata attribuita all'**assunzione del rischio di perdita accidentale o di danneggiamento dei beni durante il trasporto**: il soggetto intermedio dovrebbe coincidere con quello su cui gravano tali rischi. **Non dovrebbe avere rilievo**, invece, il **fatto che una delle parti assuma l'obbligo di pagare il trasporto**, in quanto tale pagamento potrebbe essere considerato come **pagamento parziale della cessione**.

Dal tenore letterale dell'art. 36-bis della Direttiva n. 2006/112/CE si evince che, nell'ambito applicativo delle nuove disposizioni, **sono comprese**:

- **non solo le vendite a catena** già oggetto di numerose pronunce della Corte europea, a partire dalla sentenza EMAG Handel Eder ([causa C-245/04](#)), in cui, cioè, il **soggetto intermedio e quello finale** appartengono al **medesimo Stato membro**;
- ma anche le **vendite a catena riconducibili**, per esempio, allo **schema della triangolazione comunitaria** che, all'occorrenza, beneficeranno delle semplificazioni previste dagli artt. 42, 141 e 197, Direttiva 2006/112/CE.

In sostanza, considerando l'ipotesi della vendita a catena con intervento di **3 operatori localizzati nei rispettivi e diversi Stati membri**, siccome le situazioni coperte dall'art. 36-bis, Direttiva n. 2006/112/CE, sono solo quelle in cui il trasporto è curato dal soggetto intermedio, **se il trasporto è organizzato**:

- dal **primo cedente**, ad assumere natura intracomunitaria è la **prima cessione**, con applicazione delle semplificazioni previste dagli artt. 42, 141 e 197, Direttiva 2006/112/CE;
- dal **cessionario intermedio**, che non ha comunicato al primo cedente il proprio numero di identificazione attribuito dallo Stato membro di partenza dei beni, ad assumere natura intracomunitaria è, anche in questo caso, la **prima cessione**, con applicazione delle semplificazioni previste dagli artt. 42, 141 e 197, Direttiva 2006/112/CE;
- dal **cessionario finale o dal cessionario intermedio** che ha comunicato al primo cedente il proprio numero di identificazione attribuito dallo Stato membro di partenza dei beni:
 - la **prima cessione** diventa **interna** allo Stato membro di partenza dei beni; mentre
 - la **seconda cessione** assume natura **intracomunitaria** e deve essere fatturata in regime di esenzione dal soggetto intermedio previa identificazione in tale Stato membro.

In entrambi i casi, le semplificazioni previste dagli artt. 42, 141 e 197, Direttiva 2006/112/CE, sono **automaticamente escluse**, non assumendo carattere intracomunitaria la prima cessione.

L'[art. 41-ter, D.L. n. 331/1993](#), introdotto dall'[art. 1, comma 1, lett. c\), D.Lgs. n. 192/2021](#), nel



recepire il citato art. 36-bis, Direttiva n. 2006/112/CE, stabilisce che si considerano **cessioni a catena le cessioni successive di beni** che sono oggetto di un unico trasporto, da uno Stato membro a un altro Stato membro **direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente**.

Se tali condizioni sono soddisfatte, il trasporto è attribuito alla **cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio**, che l'[art. 41-ter, comma 1, lett. b\), D.L. n. 331/1993](#), definisce come un cedente, diverso dal primo, che trasporta/spedisce i beni direttamente o **tramite un soggetto terzo che agisce per suo conto**.

Pertanto, la **cessione nei confronti dell'operatore intermedio** assume natura intracomunitaria e si considera, quindi, **non imponibile IVA**, ai sensi dell'[art. 41, comma 1, lett. a\), D.L. n. 331/1993](#).

In **deroga alla regola generale**, secondo cui soltanto la cessione nei confronti dell'operatore intermedio assume natura intracomunitaria e beneficia della non imponibilità, l'[art. 41-ter, comma 2, D.L. n. 331/1993](#), stabilisce che, nel caso in cui l'operatore intermedio **sia identificato ai fini IVA nello Stato membro del primo cedente** e comunichi a quest'ultimo il numero di identificazione ivi posseduto, il trasporto è imputato alla **cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio**, anziché a quella posta in essere nei suoi confronti.

Nella circolare n. 24/2022 (par. 3), Assonime ha osservato che, per quanto riguarda la **modalità con cui effettuare la comunicazione**, non essendo prevista alcuna formalità specifica in proposito, dovrebbe ritenersi ammesso **qualsiasi strumento idoneo a documentare che la comunicazione è stata ricevuta dal cedente** (es. scambio di e-mail). Inoltre, tenuto conto che l'Amministrazione finanziaria potrebbe richiedere, sia al primo cedente che all'operatore intermedio, la prova che **la comunicazione in parola è stata effettuata**, appare opportuno che gli operatori economici ne **conservino evidenza**.

Come, però, chiarito dalle Note esplicative della Commissione europea, anche se l'operatore intermedio o il suo cedente **non sono in grado di presentare alcuna prova della comunicazione** del numero di identificazione IVA assegnatogli dallo Stato membro dal quale i beni sono spediti, ciò sarà considerato come avvenuto se sono soddisfatte, congiuntamente, le seguenti **condizioni**:

- il **numero di identificazione IVA** dell'operatore intermedio rilasciato dallo Stato membro da cui i beni sono spediti/trasportati è **indicato nella fattura emessa dal suo cedente**;
- l'**importo dell'IVA dovuta nello Stato membro** da cui i beni sono spediti/trasportati è **stato addebitato in fattura**.

In tali circostanze è, comunque, necessario che sia il comportamento del cedente che quello dell'operatore intermedio siano **coerenti con i dati indicati nella fattura**. Pertanto, se, ad esempio, il cedente ha addebitato l'IVA, **l'imposta deve essere inclusa nei relativi registri e nella propria dichiarazione IVA**.





VIGILANZA E REVISIONE

Il giudizio con modifica: errore e giudizio professionale del revisore

di Costantino Magro, Pierluigi Magro

Soluzioni integrate e professionali per il controllo dei rischi contabili, fiscali ed economico-finanziari.

Magro Associati
SCOPRI DI PIÙ

Il Revisore, ai sensi dell'art. 14 D.lgs. n. 39/2010, deve attestare, attraverso il proprio giudizio, che il bilancio fornisca una **rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico, nonché, ove applicabile, dei flussi di cassa, in conformità ai principi contabili di riferimento.

Nei casi in cui il revisore esprima un giudizio diverso da quello positivo, la relazione deve **illustrare** in modo analitico i **motivi** della decisione assunta (art. 14, D.Lgs. n.39/2010).

Le indicazioni sintetiche fornite dalla norma, sono integrate dal principio di revisione ISA Italia 705 “*Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*”, che rappresenta il riferimento normativo fondamentale per la gestione e la comunicazione delle situazioni in cui il revisore ritenga necessario esprimere un giudizio diverso da quello “**senza rilievi**”.

Il giudizio senza modifica

Nei casi di un **giudizio senza modifica**, gli standard di relazione a cui fare riferimento sono quelli contenuti nell'**ISA Italia 700**, già trattato nel precedente articolo [“La formazione del giudizio del revisore”](#).

L'espressione del **giudizio senza modifica**, anche definito **giudizio senza rilievi**, **giudizio positivo** o **clean opinion**, implica che il revisore abbia ottenuto una **ragionevole sicurezza** che il bilancio, nel suo complesso, **non** contenga **errori significativi** e che tale conclusione abbia tenuto conto degli **elementi probativi** acquisiti (ISA Italia 200), della **valutazione** della **significatività** di eventuali **errori non corretti** e dell'**appropriatezza** dei **principi contabili** applicati, delle **stime** effettuate e dell'**informativa** fornita.



Il giudizio con modifica

Il revisore esprime un **giudizio con modifica** qualora, sulla base degli **elementi probativi** acquisiti, ritenga che il bilancio nel suo complesso contenga **errori significativi**, oppure concluda di non essere in grado di acquisire **elementi probativi sufficienti e appropriati** su cui basare il proprio giudizio.

Ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. 39/2010, il giudizio con modifica si distingue in tre categorie:

1. **giudizio con rilievi**;
2. **giudizio negativo**;
3. dichiarazione di **impossibilità di esprimere un giudizio**.

La tipologia di giudizio da rilasciare dipende dalla **natura dell'aspetto riscontrato** che dà origine al rilievo e dei **possibili effetti** dello stesso sul bilancio:

- se sono stati ottenuti elementi probativi ritenuti sufficienti ed appropriati, ma si riscontra un **errore significativo**, il revisore potrà emettere un **giudizio con rilievi** o un **giudizio negativo**, in base alla **pervasività** degli **effetti** o dei **possibili effetti** dell'aspetto riscontrato;
- se il revisore non riesce ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati e, pertanto, **non** è in grado di **escludere l'esistenza** di uno o più **errori significativi**, emetterà una **dichiarazione** di impossibilità di esprimere un giudizio.

L'errore e gli elementi probativi

Secondo il principio ISA Italia 450, un **errore** è definito come una **differenza** tra l'**importo**, la **classificazione**, la **presentazione** o l'**informativa** di una **voce** iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce dal **quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile.

Gli **elementi probativi**, secondo l'ISA Italia 200, sono le **informazioni** utilizzate dal revisore per giungere alle **conclusioni** su cui si basa il proprio **giudizio**. La **sufficienza** degli elementi probativi riguarda l'aspetto **quantitativo**, mentre **l'appropriatezza** concerne la **pertinenza** e **l'attendibilità** (aspetto **qualitativo**).

L'ISA Italia 705 individua tre diverse circostanze in cui il revisore può trovarsi nell'impossibilità di acquisire elementi probativi:

1. circostanze **fuori dal controllo dell'impresa** (es. registrazioni contabili andate distrutte o sequestrate a tempo indeterminato dalle autorità competenti);
2. circostanze legate alla **natura** o alla **tempistica del lavoro del revisore** (es. la mancata



- partecipazione all'inventario per incarico conferito successivamente);
3. **limitazioni imposte dalla direzione** (es. divieto di richiedere conferme esterne su specifiche informazioni o divieto di presenziare alle conti inventariali).

Tuttavia, l'impossibilità di svolgere una specifica procedura non costituisce una limitazione, se il revisore è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati tramite **procedure alternative**.

Il giudizio professionale del revisore

In questo contesto, assume rilievo il **giudizio professionale del revisore**, il quale dovrà valutare la **significatività** (ISA Italia 320 e ISA Italia 450) – come già trattato nell'articolo [Definizione e utilizzo della materialità: il percorso della materialità](#) – e la **pervasività** (ISA Italia 705) degli **errori** riscontrati o dei **possibili errori**, in assenza di elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Il revisore considera la **significatività** sin dall'**inizio** del processo di revisione (ISA Italia 320) e la riconsidera al **completamento** dell'attività di revisione, quando valuta **l'effetto degli errori** identificati sullo svolgimento della revisione e l'impatto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio (ISA Italia 450).

La **pervasività**, secondo l'ISA Italia 705, descrive gli **effetti** degli **errori** sul bilancio ovvero i **possibili effetti** degli errori non riscontrati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. Sono **effetti pervasivi** quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale dello stesso;
- con riferimento all'informativa del bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

Schema riassuntivo delle modifiche al giudizio

L'ISA Italia 705 delinea diversi scenari di giudizio con modifica, come sintetizzato nella seguente tabella: