



Venerdì 5 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Sconto in fattura problematico se il fornitore determina il reddito per cassa

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

L'opzione per la fruizione delle detrazioni "edilizie" sotto forma di **sconto** applicato in **fattura** dal fornitore, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020, comporta la necessità di interrogarsi sul momento in cui gli importi "scontati" si considerano, [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Testamenti simultanei alla prova del divieto di patti successori

/ Alberto VANTI

Nell'ordinamento italiano la successione può avvenire per legge (successione legittima) o per testamento (successione testamentaria), mentre **non è ammessa** la successione per contratto.

Ai sensi dell'art. 458 c.c. **sono nulli** gli accordi con cui un [...]

PAGINA 9

FISCO

Pronte le procedure per l'integrazione dell'imposta di bollo sulle e-fatture

Possibile la correzione dei dati proposti dall'Agenzia delle Entrate

/ Luca BILANCINI

È stato pubblicato ieri sera il provvedimento con il quale l'Agenzia delle Entrate ha definito le regole tecniche per l'**integrazione** delle fatture elettroniche che non recano l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta di **bollo** – per le quali tuttavia il tributo risulti dovuto – nonché per la relativa consultazione ed eventuale **modifica** da parte dei contribuenti. Nello stesso provvedimento (n. 34958/2021) sono state determinate anche le modalità per la comunicazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle irregolarità, al fine del **recupero** dell'imposta dovuta e non versata.

Prendono quindi corpo le disposizioni contenute nel DM 4 dicembre 2020, con le quali è stata profondamente innovata la disciplina dell'imposta di bollo sulle e-fatture. L'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione del cedente, del prestatore o dell'intermediario delegato, entro il giorno 15 del primo mese successivo alla chiusura del trimestre solare, due distinti **elenchi**, il primo dei quali ("**Elenco A**"), non modifica-

bile, conterrà le fatture elettroniche emesse e inviate tramite il Sistema di Interscambio che riportano l'assolvimento dell'imposta di bollo.

Nel secondo ("**Elenco B**"), suscettibile delle modifiche del contribuente, saranno, invece inserite le fatture elettroniche riferite alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021, trasmesse via SdI, che non recano l'assolvimento dell'imposta, benché ne sorga l'obbligo.

Sulla base di quanto può evincersi dalla lettura delle specifiche tecniche allegate al provvedimento, per la predisposizione dell'Elenco B l'Agenzia delle Entrate selezionerà le fatture per le quali:

- la **sommatoria** degli importi ("Prezzo Totale" per le fatture ordinarie o "Importo" per quelle semplificate) risulti superiore a **77,47** euro;
- il soggetto passivo abbia indicato i **codici natura** N2.1 (operazioni non soggette per carenza del requisito di territorialità), N2.2 (altre operazioni non soggette), N3.5 (operazioni non imponibili a seguito di lettera d'intento), N3.6 (altre [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Norme ad hoc per contrastare gli effetti della pandemia nel bilancio 2020

Check list per la revisione dei bilanci con sguardo ai prossimi documenti OIC

Crisi d'impresa vigilata dai sindaci

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Esenzione IVA "su base regionale" per i corsi di formazione

/ Corinna COSENTINO

I corsi di **aggiornamento e formazione professionale** resi da un organismo privato operante nelle materie di competenza di soggetti diversi dall'Amministrazione [...]

PAGINA 6

Sconto in fattura problematico se il fornitore determina il reddito per cassa

Sembrerebbe corretto ritenere che il momento di incasso del corrispettivo corrisponda all'attribuzione al fornitore del credito di imposta

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

L'opzione per la fruizione delle detrazioni "edilizie" sotto forma di **sconto** applicato in **fattura** dal fornitore, ai sensi dell'[art. 121](#) del DL 34/2020, comporta la necessità di interrogarsi sul momento in cui gli importi "scontati" si considerano, rispettivamente, pagati dal cliente e incassati dal fornitore.

La questione, chiaramente, assume rilevanza solo nella misura in cui il principio che sovrintende all'individuazione del momento di sostenimento della spesa da parte del cliente e del momento di conseguimento del provento da parte del fornitore sia il **principio di cassa**, ossia quando:

- il cliente che beneficia dello sconto in fattura è un soggetto che non sostiene le relative spese nell'esercizio di impresa;
- il fornitore che applica lo sconto in fattura è un soggetto titolare di reddito di lavoro autonomo, oppure una impresa "minore" che determina il proprio reddito di impresa secondo il regime "improntato alla cassa", di cui all'[art. 66](#) del TUIR.

Dal punto di vista del **cliente** che sostiene le spese "per cassa", anziché per competenza economica, pare corretto ritenere che l'eventuale applicazione dello sconto sul corrispettivo, comporti quanto segue:

- ove lo sconto lasci comunque dovuta una parte del "totale fattura", l'intera spesa (ivi compresa la parte coperta dallo sconto) si considera "pagata per cassa" quando avviene il pagamento della parte non coperta dallo sconto;
- ove lo sconto copra l'intero corrispettivo dovuto (ipotesi che può eventualmente verificarsi nei casi in cui trova applicazione il **superbonus al 110%**), l'intera spesa si considera "pagata per cassa" in corrispondenza della data di emissione del documento di spesa "a debito zero" per il committente.

Dal punto di vista del **fornitore** che determina il proprio reddito "per cassa", anziché per competenza economica, pare corretto ritenere che, a prescindere dal fatto che lo sconto "copra" solo una parte del "totale fattura" o il suo intero ammontare, il momento di incasso, della parte di corrispettivo che viene pagata con l'attribuzione al fornitore del credito di imposta, coincida con la data in cui detto credito viene reso disponibile nel cassetto fiscale del fornitore (lo stesso ragionamento potrebbe essere fatto ai fini dell'IVA per i soggetti che applicano il regime dell'IVA per cassa, di natura opzionale, introdotto dall'[art. 32-bis](#) del DL

83/2012).

Quello è infatti il momento a partire dal quale la **"moneta fiscale"** entra nella disponibilità del fornitore, con possibilità per quest'ultimo di disporre eventualmente anche mediante sua cessione a terzi.

Così ragionando, se un libero professionista ha emesso a dicembre 2020, nei confronti di un cliente persona fisica "privata", una fattura per 10.000 euro di corrispettivo, 400 euro di oneri previdenziali e 2.288 euro di IVA, applicando uno sconto sul corrispettivo pari al totale della spesa (12.688 euro), in quanto detraibile ai fini del superbonus al 110%, il momento di sostenimento della spesa per il cliente è dicembre 2020, ma il momento di incasso per il professionista dovrebbe cadere nel 2021, ove soltanto nel corso del 2021 entrerà nella sua materiale disponibilità il credito di imposta corrispondente allo sconto applicato.

Sempre così ragionando, se nel precedente esempio lo **sconto** applicato in fattura fosse pari al 50% della spesa detraibile totale, mentre il restante 50% fosse pagato dal cliente all'atto di emissione della fattura, se per il cliente l'intera spesa di 12.688 euro si considera sostenuta in quella data, pare corretto ritenere che per il fornitore libero professionista ai 6.344 euro pagati dal cliente nel 2020 corrisponderebbero compensi incassati nel 2020 per 5.000 euro, in quanto parte di quel pagamento andrebbe ascritta alle corrispondenti quote delle altre voci (oneri previdenziali e IVA) che concorrono a formare la spesa detraibile totale pagata al 50%. Gli altri 5.000 euro di compensi fatturati concorrerebbero invece a formare il reddito di **lavoro autonomo** del 2021, ove soltanto nel corso di tale anno entrasse nella disponibilità del libero professionista il credito di imposta corrispondente allo sconto applicato.

Quanto precede dovrebbe valere, oltre che per i fornitori il cui reddito è di lavoro autonomo, anche per quei fornitori il cui reddito è di impresa, ma determinato **"per cassa"**, ai sensi dell'[art. 66](#) del TUIR.

In quest'ultimo caso, tuttavia, i dubbi si infittiscono ulteriormente, posto che, sull'opposto versante del sostenimento delle spese detraibili, la prassi dell'Agenzia delle Entrate afferma che queste "imprese minori" vanno comunque per competenza.

Viene da sé che su tutti questi aspetti sarebbe senz'altro auspicabile trovare presto, nella prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, conferme espresse o adeguatamente motivate conclusioni di diverso segno.

Pronte le procedure per l'integrazione dell'imposta di bollo sulle e-fatture

Possibile la correzione dei dati proposti dall'Agenzia delle Entrate

/ Luca BILANCINI

È stato pubblicato ieri sera il provvedimento con il quale l'Agenzia delle Entrate ha definito le regole tecniche per l'**integrazione** delle fatture elettroniche che non recano l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta di **bollo** – per le quali tuttavia il tributo risulti dovuto – nonché per la relativa consultazione ed eventuale **modifica** da parte dei contribuenti. Nello stesso provvedimento (n. 34958/2021) sono state determinate anche le modalità per la comunicazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle irregolarità, al fine del **recupero** dell'imposta dovuta e non versata. Prendono quindi corpo le disposizioni contenute nel DM [4 dicembre 2020](#), con le quali è stata profondamente innovata la disciplina dell'imposta di bollo sulle e-fatture.

L'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione del cedente, del prestatore o dell'intermediario delegato, entro il giorno 15 del primo mese successivo alla chiusura del trimestre solare, due distinti **elenchi**, il primo dei quali ("**Elenco A**"), non modificabile, conterrà le fatture elettroniche emesse e inviate tramite il Sistema di Interscambio che riportano l'assolvimento dell'imposta di bollo.

Nel secondo ("**Elenco B**"), suscettibile delle modifiche del contribuente, saranno, invece inserite le fatture elettroniche riferite alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021, trasmesse via SdI, che non recano l'assolvimento dell'imposta, benché ne sorga l'obbligo.

Sulla base di quanto può evincersi dalla lettura delle specifiche tecniche allegate al provvedimento, per la predisposizione dell'Elenco B l'Agenzia delle Entrate selezionerà le fatture per le quali:

- la **sommatoria** degli importi ("Prezzo Totale" per le fatture ordinarie o "Importo" per quelle semplificate) risulti superiore a **77,47** euro;
- il soggetto passivo abbia indicato i **codici natura** N2.1 (operazioni non soggette per carenza del requisito di territorialità), N2.2 (altre operazioni non soggette), N3.5 (operazioni non imponibili a seguito di lettera d'intento), N3.6 (altre operazioni non imponibili) o, infine, N4 (operazioni esenti);
- non sia stata riportata alcuna codifica che indichi il possibile **non assoggettamento** al tributo.

Con riferimento a quest'ultimo punto l'Agenzia delle Entrate, nelle citate specifiche tecniche, precisa che in presenza di operazioni che, pur formalmente annove-

rabili fra quelle rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta, non devono esserne assoggettate, il contribuente dovrà riportare, nel blocco 2.2.1.16 "Altri Dati Gestionali" (presente esclusivamente nella fattura ordinaria), uno **specifico codice** che identifichi la fattispecie di **esclusione** (ad esempio nel caso di documenti emessi da soggetti appartenenti al Terzo settore).

Il soggetto passivo, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre solare di riferimento (o entro il 10 settembre per le e-fatture riferite a operazioni effettuate nel secondo trimestre), qualora ritenga che in relazione a uno o più documenti contenuti nell'Elenco B non si siano realizzati i **presupposti** per l'applicazione dell'imposta di bollo, comunicherà tale informazione all'Agenzia delle Entrate "spuntando gli estremi delle singole fatture". Al contribuente è data anche facoltà di **integrare** il suddetto **elenco** con gli estremi identificativi delle e-fatture per le quali risulti dovuta l'imposta e che non sono state individuate dall'Amministrazione finanziaria.

Le modifiche possono essere operate "in modalità puntuale" o "massiva". In quest'ultimo caso il servizio web dell'Agenzia consente il download del file XML dell'Elenco B e il successivo upload del file modificato. Se il contribuente non comunica alcuna variazione, entrambi gli elenchi sono ritenuti definitivi.

Infine, entro il giorno 15 del secondo mese successivo al trimestre solare (o entro il 20 settembre per le fatture relative alle operazioni effettuate nel secondo trimestre), l'Agenzia evidenzierà, nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" del cedente/prestatore, l'**importo dovuto**.

È prevista la possibilità, per chi esegua il pagamento oltre le scadenze previste dall'[art. 6](#) del DM 17 giugno 2014, di versare l'importo dovuto mediante il servizio web dell'Agenzia delle Entrate, corrispondendo le sanzioni e gli interessi da **ravvedimento** calcolati automaticamente dal sistema.

Il provvedimento pubblicato ieri sera stabilisce anche le modalità per il **recupero** dell'imposta di bollo non versata e per l'irrogazione delle sanzioni (procedure definite dall'[art. 2](#) del DM 4 dicembre 2020). Al contribuente verrà trasmessa una comunicazione contenente il codice atto da riportare nel modello F24, le informazioni circa l'anomalia riscontrata e l'ammontare dell'imposta, della sanzione e degli interessi dovuti.

Norme ad hoc per contrastare gli effetti della pandemia nel bilancio 2020

La chiusura del bilancio si preannuncia complessa e richiede valutazioni di opportunità perché l'applicazione delle misure è in molti casi una facoltà

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Il 2020 è stato un anno difficile per molte imprese, **colpite duramente**, anche se in modo differenziato tra i diversi settori, dagli effetti negativi della pandemia.

La redazione del bilancio di un'impresa in crisi presenta specifiche **peculiarità** per via di due contrapposte esigenze. Da un lato, quella di porre in essere politiche di massimizzazione del risultato, pur nel rispetto delle norme di legge e dei principi contabili, dall'altro, quella di verificare l'eventuale necessità di svalutare attività quali le immobilizzazioni, in presenza di perdite durevoli di valore, così come crediti scaduti o rimanenze di magazzino.

Nel corso del 2020, inoltre, il legislatore è intervenuto attraverso numerose norme ad hoc, al fine di ridurre gli effetti negativi della pandemia e salvaguardare la **continuazione dell'attività**.

Dei numerosi interventi normativi, alcuni riguardano direttamente la disciplina del bilancio, come la norma che consente la non iscrizione fino al 100% degli ammortamenti, altri producono riflessi sul bilancio, come nel caso delle moratorie.

La chiusura del bilancio 2020, pertanto, si preannuncia complessa e richiede, preliminarmente, alcune **valutazioni di opportunità**, in quanto l'applicazione delle norme introdotte è in molti casi una facoltà (non iscrizione degli ammortamenti, rivalutazione dei beni d'impresa, deroga sulla continuità).

Il primo effetto negativo della pandemia, e del conseguente lockdown, è stato un calo, seppur differenziato tra i settori e tra le stesse imprese, dei ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi.

La **contrazione** dei **ricavi** impatta negativamente in prima battuta sull'equilibrio economico, a causa della mancata contrazione (o meglio contrazione limitata, grazie ai benefici della cassa integrazione) dei costi fissi, causando perdite di gestione nel 2020 per moltissime imprese.

Tali perdite impattano negativamente sulla solidità patrimoniale, spesso già modesta nel contesto italiano caratterizzato da piccole e medie imprese famigliari.

La contrazione del patrimonio netto rischia di provocare la perdita del capitale sociale, facendo sorgere la causa di scioglimento.

Non bisogna poi dimenticare che la contrazione dei ricavi provoca anche un **peggioramento dell'equilibrio finanziario**, rischiando, nei casi più gravi, di compromettere la continuazione dell'attività dell'impresa.

Il legislatore, attraverso numerosi interventi, ha cercato di contenere tali effetti negativi sugli equilibri d'impresa.

Diverse disposizioni per salvaguardare la continuazione dell'attività

Sulla contrazione dei ricavi, l'intervento principale è stato quello della concessione dei **contributi a fondo perduto**. Seppur con i limiti del caso, tali contributi costituiscono ricavi che compensano il minor fatturato.

Alcuni interventi normativi hanno riguardato i costi fissi delle imprese, come la previsione di crediti d'imposta sulle locazioni, ma soprattutto la generalizzata e discussa normativa che consente di non iscrivere fino al 100% degli **ammortamenti** delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

Per quanto riguarda, invece, l'equilibrio patrimoniale, è stata riproposta la legge di **rivalutazione monetaria** in una forma particolarmente vantaggiosa da diversi punti di vista.

Può però accadere che gli effetti di tali norme non siano sufficienti a evitare alle imprese di chiudere il bilancio con perdite di gestione tali da far perdere il **capitale sociale**.

Sono così state temporaneamente sospesi l'obbligo di ricapitalizzazione e l'insorgere della causa di scioglimento (la L. [178/2020](#), legge di bilancio 2021, inoltre, ha concesso cinque anni di tempo per la ricostituzione del capitale sociale).

Sul versante dell'equilibrio finanziario, invece, sono state introdotte importanti **moratorie**, la cui durata è stata estesa al 30 giugno 2021.

Infine, per quelle imprese non in grado di eliminare le incertezze sulla prospettiva della continuazione dell'attività, è stata prevista una **deroga ex lege** volta a consentire di applicare i criteri di valutazione ordinari nel bilancio.

Tutte le norme citate producono effetti sul bilancio dell'esercizio 2020 e un focus sull'adeguatezza dell'informativa da riportare nella **Nota integrativa**.

Le numerose novità del bilancio saranno analizzate in modo approfondito nel percorso in formato webinar "[Bilancio 2020 e norme «ad hoc» per contrastare gli effetti negativi della pandemia](#)", che avrà inizio il prossimo 9 febbraio.

Check list per la revisione dei bilanci con sguardo ai prossimi documenti OIC

Assirevi ha pubblicato ieri nuove liste di controllo che hanno carattere generale

/ Stefano DE ROSA

Assirevi ha pubblicato, nella sezione "Checklist" del proprio sito, le liste di controllo relative ai principi di redazione del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato 2020.

Nelle premesse del documento relativo al **bilancio d'esercizio** viene evidenziato come la lista di controllo:

- sia riferita alle società di capitali ai cui bilanci sono applicabili le disposizioni degli [artt. 2423](#) e successivi del codice civile;
 - sia stata predisposta tenendo in considerazione i riferimenti legislativi ed interpretativi applicabili per quanto riguarda sia i principi e criteri di redazione sia le informazioni aggiuntive da fornire nella Nota integrativa;
 - venga fornita a scopo esemplificativo a supporto dello svolgimento dell'**attività di revisione**;
 - avendo carattere generale, non necessariamente includa tutti gli aspetti significativi che possono emergere nel corso del lavoro di revisione e potrebbero contenere aspetti non rilevanti in tutte le fattispecie.
- Spetta, quindi, al revisore **adattare** le check list alla particolarità dell'incarico, tenendo conto:
- delle dimensioni aziendali;
 - dell'attività dell'impresa revisionata;
 - della valutazione dei rischi di revisione;
 - di eventuali modifiche normative, regolamentari e nei principi contabili di riferimento.

Per quanto attiene ai documenti di riferimento considerati (principi contabili nazionali e documenti interpretativi), si sottolinea che:

- il documento interpretativo n. [4](#) non è stato aggiornato da parte dell'OIC con le disposizioni contenute nel "DM [17 Luglio 2020](#) - Applicazione per l'esercizio 2020 delle disposizioni in materia di sospensione temporanea delle minusvalenze nei titoli non durevoli" e, pertanto, nella lista di controllo sono state apportate le

modifiche necessarie per rendere applicabile la disposizione anche all'esercizio 2020;

- i documenti interpretativi n. [5](#) e n. [6](#) sono da considerarsi superati in quanto l'OIC alla data di predisposizione del documento di Assirevi sta finalizzando i documenti interpretativi n. [7](#) legge 13 ottobre 2020, n. [126](#) "Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni" e n. [8](#) legge 17 luglio 2020, n. [77](#) "Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio" che sostituiranno i due documenti interpretativi in oggetto. Di conseguenza, la lista di controllo non contiene l'informativa prevista dai documenti interpretativi n. 5 e n. 6;
- Assirevi si riserva la possibilità di valutare la predisposizione di un Addendum alla lista di controllo nel momento in cui i documenti interpretativi n. 7 e n. 8 saranno pubblicati.

Venendo alla **struttura** delle liste di controllo, in quella sul bilancio d'esercizio è prevista una sezione "generale" dedicata, tra l'altro, alla composizione del bilancio d'esercizio, al Rendiconto finanziario, alle informazioni da fornire nella Nota integrativa e al deposito del bilancio. Le parti successive del documento sono dedicate alle singole voci di Stato patrimoniale, sulla base dell'ordine riportato negli schemi previsti dal codice civile.

Per quanto riguarda, invece, la check list relativa al **bilancio consolidato**, specifiche sezioni sono dedicate alla predisposizione dello stesso, quali:

- i criteri generali per la redazione del bilancio consolidato;
- i criteri di redazione del bilancio consolidato;
- il metodo di consolidamento integrale;
- il metodo di consolidamento proporzionale;
- la traduzione dei bilanci non espressi in euro.

Esenzione IVA “su base regionale” per i corsi di formazione

Per gli organismi privati che operano in materie di competenza regionale serve il riconoscimento del singolo ente

/ **Corinna COSENTINO**

I corsi di **aggiornamento** e **formazione professionale** resi da un organismo privato operante nelle materie di competenza di soggetti diversi dall'Amministrazione della Pubblica istruzione beneficiano dell'esenzione IVA a condizione che il riconoscimento valido ai fini fiscali sia effettuato dal singolo ente competente, secondo i criteri e le modalità previste da quest'ultimo per le attività formative poste in essere.

Pertanto, l'organismo che opera in materie di **competenza regionale** e che svolge la propria attività formativa nel territorio di più Regioni non può beneficiare dell'esenzione IVA su tutto il territorio nazionale se ha ottenuto il riconoscimento da parte di una sola Regione.

È quanto emerge dalla risposta a interpello n. [85](#) pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate.

Il caso sottoposto all'esame dell'Amministrazione finanziaria riguarda una società che svolge corsi di aggiornamento e formazione nel campo della cosmetica e del trucco professionale e che risulta **iscritta all'Albo regionale** dei soggetti accreditati per i Servizi di istruzione e formazione professionale della Regione presso la quale i corsi sono svolti.

Poiché la società ha costituito una sede operativa in un'altra Regione per svolgere, con le medesime modalità e lo stesso corpo docente, le suddette attività di aggiornamento e formazione professionale, chiede se sia possibile assoggettare al regime di **esenzione IVA** anche tali prestazioni.

Come anticipato, tuttavia, l'Agenzia esclude tale possibilità in mancanza di apposito riconoscimento da parte della Regione presso la quale la società intende svolgere i nuovi corsi. In assenza del riconoscimento, infatti, non può ritenersi sussistente il **requisito soggettivo** posto dalla norma di esenzione, così come interpretata dalla prassi amministrativa e, in particolare, dalla circ. n. [22](#) del 18 marzo 2008.

Coerentemente con quanto disposto a livello comunitario dall'[art. 132](#) lett. i) della direttiva 2006/112/Ce, l'[art. 10](#) comma 1 n. 20) del DPR 633/72 prevede l'esenzione IVA per varie prestazioni di natura educativa, comprese quelle di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale, a condizione che queste siano rese da “istituti o scuole **riconosciuti da**

pubbliche amministrazioni”.

Secondo quanto chiarito in passato con la citata circ. n. [22/2008](#), e ribadito con la risposta a interpello n. [85](#) di ieri, occorre operare una distinzione tra organismi privati che svolgono corsi nelle materie presenti negli ordinamenti scolastici di competenza del Ministero della **Pubblica istruzione** e quelli che, invece, operano nelle materie di competenza di soggetti pubblici diversi.

Per quanto riguarda la prima tipologia di soggetti, va considerato che i programmi formativi sono adottati su base nazionale, per cui, se l'organismo privato svolge attività didattica e formativa nel territorio di più Regioni, può beneficiare dell'esenzione IVA presentando **istanza di riconoscimento** alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al proprio domicilio fiscale (*cfr.* anche risoluzione n. [269](#) del 3 luglio 2008).

Per la seconda tipologia di organismi, invece, il riconoscimento continua a essere effettuato dai **soggetti pubblici competenti per materia** (nel caso qui in esame, le Regioni), secondo le modalità previste per le specifiche attività formative (ad esempio mediante l'iscrizione ad albi o mediante accreditamento), in quanto tali soggetti pubblici possono adottare, nelle proprie aree di competenza territoriale, autonomi criteri di riconoscimento.

In conclusione, dunque, la società che svolge corsi di formazione nel settore della cosmetica e del trucco professionale, per poter beneficiare del regime di esenzione IVA in relazione a tutte le prestazioni formative rese, dovrà ottenere il riconoscimento da parte di **ogni singola Regione** in cui opera. In caso contrario, essa sarebbe tenuta ad applicare, in relazione alla medesima tipologia di prestazioni, un regime IVA differenziato (imponibilità o esenzione), a seconda della Regione in cui si svolgono i corsi.

Si osserva, peraltro, che l'Agenzia non ha dato rilievo, nel caso specifico, alla circostanza che le prestazioni connesse all'**organizzazione dei corsi** (es. raccolta delle iscrizioni, preparazione dei calendari, emissione di certificati e attestati, ecc.) fossero rese in ogni caso dal personale della sede principale.

Crisi d'impresa vigilata dai sindaci

Sezione 11 delle Norme di comportamento rivista nella prima parte per le modifiche apportate dall'art. 375 del DLgs. 14/2019 all'art. 2086 c.c.

/ Cristina BAUCO

In linea con le scelte effettuate in occasione delle precedenti pubblicazioni, l'attuale versione delle [Norme di comportamento](#) CNDCEC del collegio sindacale di società non quotate si basa sulle disposizioni normative vigenti e sull'evoluzione giurisprudenziale registrata negli ultimi anni che, inevitabilmente, ha comportato un **adeguamento** delle regole **tecniche e deontologiche** già coniate a standard professionali utili per un diligente svolgimento dell'incarico.

Nella menzionata prospettiva, pertanto, la sezione 11 è stata rivista solo nella prima parte: le Norme 11.1, 11.2 e 11.3 hanno risentito delle modifiche apportate dall'[art. 375](#) del Codice della crisi all'[art. 2086](#) c.c., vigente, a regime, dal 16 marzo 2019.

Più specificatamente, in ossequio alle disposizioni dell'[art. 2086](#) comma 2 c.c., viene preso in esame il comportamento del collegio sindacale, o del sindaco unico di srl, per consentire la rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale. Come ribadito in più parti del documento, l'attività che l'organo di controllo, anche monocratico, è chiamato a svolgere è sempre riconducibile alla generale previsione di cui all'[art. 2403](#) c.c., che impone ai sindaci di vigilare anche sull'**adeguatezza** dell'**assetto organizzativo**, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

Tale assetto, per disposizione dell'art. 2086 comma 2 c.c., deve risultare adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa anche in funzione della **rilevazione tempestiva** della **crisi** di impresa e della perdita della continuità aziendale ed è pertanto fatto obbligo all'organo di amministrazione di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti per il superamento della crisi e il recupero della continuità. Nella nuova prospettiva, allora, la vigilanza dell'organo di controllo sull'adeguatezza deve estrinsecarsi anche nella valutazione che gli assetti si dimostrino capaci di far sì che perdita di continuità o segnali di crisi possano essere rilevati per tempo.

La funzione dei sindaci mai involge il merito delle scelte di gestione messe in atto dall'organo di amministrazione. Ciò non toglie, però, che il collegio sindacale, anche grazie al proficuo e tempestivo scambio di informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale e alle relazioni fornite almeno con cadenza semestrale dall'organo di amministrazione, possa cogliere **segnali di criticità** e attivarsi, anche in funzione di prevenzione dell'aggravamento delle rilevate criticità.

Logicamente, i sindaci dovranno fondare le proprie verifiche sulle disposizioni legislative vigenti all'epoca dell'incarico (aspetto da non trascurare in questo periodo di legislazione emergenziale). Nel caso di fondati segnali di crisi, le iniziative dell'organo di controllo si connotano per **maggiore incisività**: la situazione di crisi impone valutazioni tanto più accurate e mirate, quanto più è probabile che sia necessario ricorrere all'ausilio di competenze esterne per favorirne la soluzione con gli strumenti predisposti dall'ordinamento.

Per quanto sopra esposto, con l'intenzione di fornire utili suggerimenti ai sindaci, le Norme 11.1 e 11.2 raccomandano di intensificare i **flussi informativi** e gli scambi con l'organo di amministrazione tenuto per legge a provvedere affinché venga garantita o recuperata la continuità aziendale o a fronteggiare per tempo la crisi con gli strumenti che l'ordinamento disciplina (a seconda del caso, operazioni sul capitale, operazioni c.d. straordinarie, ristrutturazioni, istituti di composizione della crisi disciplinati nella legge fallimentare): l'organo di controllo è chiamato a effettuare un costante monitoraggio dell'attuazione e dell'efficacia dei provvedimenti adottati.

L'organo di controllo può decidere di denunciare le omissioni all'assemblea

Nei casi di fondati segnali di crisi, in particolare, dinanzi alla inattività dell'organo di amministrazione, in attesa dell'entrata in vigore del Codice della crisi, le Norme di comportamento mettono in evidenza come l'organo di controllo possa maturare la decisione di **denunciare** le **omissioni** all'**assemblea**, ai sensi dell'[art. 2406](#) comma 2 c.c., potendosi connotare il comportamento omissivo e ingiustificato degli amministratori come "fatto censurabile di rilevante gravità" e la segnalata situazione di crisi il motivo per cui vi sia "urgente necessità di provvedere"; inoltre, nel caso in cui gli esiti dell'assemblea non siano ritenuti adeguati, e ricorrendone i presupposti, i sindaci possono **denunciare** i fatti al Tribunale ai sensi dell'[art. 2409](#) c.c.

In tal modo, l'organo di controllo esercita le prerogative che gli sono riconosciute dall'ordinamento e che dovrebbe con accortezza impiegare per arginare eventuali pregiudizi per la società e per evitare che possano essergli contestate responsabilità, ai sensi dell'[art. 2407](#) comma 2 c.c., per l'inerzia antidoverosa degli amministratori.

Stabile organizzazione occulta per la direzione delle vendite dall'Italia

La Cassazione individua nell'organizzazione del business immobiliare i requisiti per l'accertamento della sussistenza della S.O.

/ **Gianluca ODETTO**

L'ordinanza della Cassazione n. [2581](#) depositata ieri, 4 febbraio 2021, ha confermato la legittimità dell'**accertamento** con cui è stata ravvisata la presenza di una stabile organizzazione occulta in Italia di una società estera nella struttura che gestiva in Italia per conto della società stessa l'attività di promozione e vendita dei beni.

La vicenda è scaturita da una verifica fiscale a seguito della quale una società di diritto egiziano operante nel settore della costruzione e vendita di immobili turistici a Sharm el Sheikh è stata riconosciuta quale operante in Italia in quanto è stato provato che il reale **centro di imputazione** della volontà e degli interessi delle intere operazioni si trovava in Italia.

Alle società del gruppo, tutte espressione di un singolo *dominus* italiano, facevano infatti capo le attività di promozione delle vendite, a fronte di un contratto di *service* con corrispettivi esigui ritenuto preordinato alla simulazione: esisteva, quindi, una struttura (materiale, e non personale) che aveva predisposto le operazioni necessarie al **perfezionamento** dei contratti per la vendita delle case in Egitto, solo occasionalmente stipulati altrove. Nella stessa struttura era peraltro conservata la documentazione che riportava anno per anno le vendite operate.

La stabile organizzazione occulta è stata localizzata in Italia pur se alcune società del gruppo avevano sede in Svizzera e nel Liechtenstein, in quanto esse erano tutte riconducibili al **professionista** di fiducia del *dominus*, nel cui studio svizzero avevano piena operatività con personale delegato e sotto il controllo e la direzione del patron.

L'ordinanza presenta ulteriori aspetti meritevoli di interesse.

Il primo è rappresentato dal fatto che, anche nel contesto degli accertamenti della sussistenza della stabile organizzazione, è stato accettato il principio secondo cui, trattandosi di accertamenti su base induttiva, devono essere riconosciuti i **costi inerenti**. Contrariamente a quanto stabilito nelle sentenze di merito, in cui il reddito della stabile organizzazione è stato individuato nei meri ricavi lordi di vendita degli immobili, in sede di legittimità la pretesa è stata quindi ridotta, con conseguente determinazione del reddito sulla base della differenza tra ricavi e costi.

Il secondo spunto di riflessione riguarda il **regime convenzionale** dei redditi oggetto di accertamento. La situazione risulta, infatti, particolare, trattandosi di una stabile organizzazione italiana che ha ritratto il pro-

prio reddito da beni (gli immobili) interamente localizzati nello Stato della casa madre (l'Egitto).

L'ordinanza precisa, in primo luogo, che in tali casi si applica l'art. 7 della [Convenzione Italia-Egitto](#) (conforme al [modello OCSE](#) per i criteri di fondo sulla territorialità), per cui lo Stato dove è situata la stabile organizzazione ha titolo a tassare i profitti attribuibili alla stessa (più precisamente, i redditi "sono tassati dove insiste la stabile organizzazione che li ha prodotti se si tratta di operazione unitaria, ideata, gestita, condotta e conclusa dalla medesima stabile organizzazione, ovvero vengono ripartiti fra le stabili organizzazioni **imprenditoriali**, per la parte in cui sono riferibili a ciascuna").

Segue a questo ragionamento quello per cui la S.O. è da ritenersi localizzata dove è situata l'organizzazione di beni e persone che **genera la ricchezza**, "pur se derivante da elaborazioni, trasporti e trasformazioni di merci partitamente avvenuti in più luoghi" e quello secondo cui il luogo dove si situa l'organizzazione (Italia) prevarrebbe su quello in cui sono situati i beni (Egitto), "qualora si tratti di reddito d'impresa generato dal lavoro della stabile organizzazione".

Non verrebbero invece applicate le norme sulle plusvalenze immobiliari (art. 13 della Convenzione), che peraltro in assenza di stabile organizzazione in Italia non risulterebbero neanche pertinenti (da quanto pare di comprendere non viene "scalfita" la residenza egiziana della società, pur se la propria **potestà impositiva** è nella sostanza svuotata dalla presenza della S.O. occulta italiana).

Smentita l'equazione "fatturato = reddito"

Segue una parte dell'ordinanza, non immediatamente comprensibile, in cui si afferma che "se il bene, in quanto immobile, fosse stato tassato in Egitto, ben poteva la contribuente invocare la protezione della Convenzione, ma non essendo colpito in quel Paese, assolve i conseguenti **oneri fiscali** in Italia".

Per quanto qui interessa, però, viene precisato che in caso di **dichiarazione omessa** non può essere richiesto il credito per le imposte estere, questione dubbia che invece altra giurisprudenza tende a risolvere in senso affermativo (parrebbe di capire che si tratta del credito che la S.O. potrebbe vantare per i redditi di fonte estera, ma che non avrebbe titolo a scomputare, ad avviso della Suprema Corte, a seguito dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi).

Testamenti simultanei alla prova del divieto di patti successori

La prova della sussistenza di un patto successorio può essere fornita con qualunque mezzo e non deve necessariamente risultare per iscritto

/ Alberto VANTI

Nell'ordinamento italiano la successione può avvenire per legge (successione legittima) o per testamento (successione testamentaria), mentre **non è ammessa** la successione per contratto.

Ai sensi dell'[art. 458](#) c.c. **sono nulli** gli accordi con cui un soggetto dispone della propria successione (c.d. patti istitutivi), dei diritti che gli possono spettare su una successione non ancora aperta (c.d. patti dispositivi) oppure rinuncia ai diritti che gli possono spettare su una successione non ancora aperta (c.d. patti rinunciativi).

I **patti istitutivi**, cioè gli accordi con i quali taluno assume obbligazioni contrattuali (per natura vincolanti) circa la propria eredità, sono nulli in quanto privano il *de cuius* della libertà di disporre dei propri diritti sino al momento della morte.

Per quanto concerne i **patti dispositivi** e **rinunciativi**, la *ratio* del divieto imposto dal legislatore risiede nella volontà di impedire che l'erede disponga di beni o diritti che non gli appartengono ancora e che, peraltro, nemmeno è certo che gli apparterranno in futuro.

Giova inoltre segnalare che, in deroga ai citati divieti, è ammesso il **patto di famiglia** di cui agli [artt. 768-bis](#) e ss. c.c., strumento che consente al titolare di un'attività economica di destinare la stessa ai propri discendenti, prevenendo contenziosi che potrebbero causare la frammentazione o la crisi dell'impresa.

Tradizionalmente, la giurisprudenza di legittimità ha stabilito che per verificare se un accordo sia affetto da nullità per **violazione** del divieto di patti successori occorre accertare:

- se il negozio abbia avuto il precipuo fine di costituire, modificare, trasmettere o estinguere diritti relativi a una successione non ancora aperta;
- se i beni o i diritti oggetto della convenzione siano stati considerati dai contraenti come entità comprese nella futura successione;
- se i contraenti abbiano stipulato il negozio come aventi diritto alla successione;
- se la convenzione debba aver luogo per **causa di morte**.

La Cassazione, con le sentenze nn. [18197/2020](#) e [18198/2020](#), entrambe del 2 settembre 2020, ha precisato ulteriormente i **confini** dell'istituto in commento.

Con la pronuncia nn. [18197/2020](#) la Suprema Corte ha stabilito che, qualora le disposizioni testamentarie lasciate da soggetti diversi, nel caso di specie da due co-

niugi, si pongano come **atti esecutivi** di un **pregresso accordo** tra i testatori volto a regolare la successione di ciascuno in dipendenza di quelle degli altri, i testamenti sono nulli per violazione del divieto di patti successori.

Inoltre, poiché si tratta di dimostrare un accordo che la legge considera illecito (tanto da essere affetto da nullità), la prova della sussistenza di un patto successorio può essere fornita con **qualunque mezzo**, non essendo invece necessario che l'esistenza risulti per iscritto nel testamento.

Nel caso deciso dalla Suprema Corte, la prova dell'accordo illecito si evinceva da tre elementi: la contemporaneità della redazione dei testamenti dei coniugi, l'identità del contenuto e l'identità della forma dei medesimi.

Con la sentenza n. [18198/2020](#), invece, la Cassazione ha stabilito il criterio di individuazione dell'atto mortis causa rilevante ai sensi dell'[art. 458](#) c.c.

Si ha un atto mortis causa esclusivamente quando la morte incide **sul piano causale**, cioè quando i contraenti hanno concluso un negozio con il fine di costituire, trasmettere o estinguere diritti relativi a una successione non ancora aperta, mentre a nulla rileva l'incidenza della morte sul piano degli effetti della convenzione, essendo possibile prevedere la morte di uno dei contraenti come termine o condizione del contratto.

Per avere un atto mortis causa la morte deve incidere sul piano causale

Tale principio è stato sancito nell'ambito di un contenzioso nel quale era stato richiesto all'Autorità giudiziaria di dichiarare la nullità di un contratto di **vitalizio assistenziale**, stipulato dai genitori con uno dei propri figli, con cui, a fronte dell'immediata assunzione dell'obbligo del figlio di assistere i genitori, questi ultimi avevano trasferito a suo favore la proprietà di alcuni immobili.

La Suprema Corte ha stabilito che il contratto in questione non può essere qualificato come atto mortis causa, vista l'attualità tanto del trasferimento degli immobili quanto dell'assunzione dell'obbligo assistenziale da parte del figlio, **non essendo quindi ravvisabile** un patto successorio vietato ex art. 458 c.c.

Legittima la cessione del credito fiscale in pendenza della liquidazione coatta

Le Sezioni Unite risolvono il contrasto sulla circolazione dei crediti nelle procedure concorsuali

/ Antonio NICOTRA

Le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza n. [2608](#) depositata ieri, intervengono per dirimere il contrasto interpretativo sul tema della **circolazione** dei crediti nelle procedure concorsuali ed enunciano il principio secondo cui, poiché il credito IRES da eccedenza d'imposta versata a titolo di ritenuta d'acconto nasce in esito e per l'effetto del compimento delle attività di liquidazione – mentre la dichiarazione concernente il maxi periodo concorsuale comporta solo la rilevazione del credito già sorto – risulta valida ed efficace, tra cedente e cessionario, la cessione di tale credito operata dal commissario liquidatore di una società in liquidazione coatta amministrativa antecedente alla conclusione della procedura, anche se non rispondente ai requisiti formali stabiliti dal regolamento sulla contabilità dello Stato, laddove il contratto stipulato dopo la cessazione della procedura, che risponda a quei requisiti, si traduce in una riproduzione contrattuale, che costituisce un adempimento dovuto, funzionale al cessionario per far valere nei confronti del Fisco il credito che gli è stato ceduto.

La vicenda aveva ad oggetto un credito scaturito dalle **ritenute** d'acconto sugli interessi attivi maturati in favore della procedura di LCA sulle somme depositate presso i conti correnti bancari ([art. 26](#) DPR 600/73). In particolare, una società chiedeva il rimborso del credito IRES maturato da un'altra società in LCA e oggetto di cessione stipulata dal commissario, nonostante la chiusura della procedura. L'Agenzia lamentava il difetto di legittimazione della società, in quanto questa aveva acquistato il credito quando il commissario non poteva più cederlo, perché cessato dalla carica dopo la chiusura della procedura; in pendenza di procedura, invece, il credito non esisteva, poiché non era stata ancora presentata la dichiarazione finale dei redditi dalla quale sarebbe scaturito.

Sul tema, la Cassazione n. [10129/2020](#) aveva rilevato un contrasto interpretativo – poi rimesso alle Sezioni Unite – in ordine alla valutazione del rapporto tra il sistema della **tassazione** in acconto ([art. 26](#) comma 2 del DPR 600/73) e la tassazione del reddito delle procedure concorsuali liquidatorie, rilevante ai fini della circolazione dei crediti delle procedure (si veda "[Rischio deadlock per il rimborso d'imposta nelle procedure concorsuali](#)" del 18 giugno 2020).

I giudici dubitavano della legittimità ([art. 53](#) Cost.) di un sistema fiscale che impediva il rimborso d'imposta versata in eccedenza a titolo di acconto in assenza di un debito d'imposta ed evidenziava la soluzione, invalsa nella prassi, di cedere in corso di procedura il credi-

to **maturando**. In tal caso, il ricavo netto della cessione, di spettanza della massa dei creditori, veniva incamerato dal commissario (o dal curatore) quale credito futuro; gli atti di cessione del credito, una volta divenuto certo, invece, avevano valenza solo esecutiva ed erano assimilabili a un'attività materiale.

Secondo le Sezioni Unite, il commissario liquidatore può cedere il credito da eccedenza nel corso della procedura (*cfr.* [l'art. 106](#) del RD 267/42).

Ai fini della cessione, rileva non l'esposizione del credito in dichiarazione, ma solo che il predetto credito scaturisca da un rapporto tributario e che sia qualificabile come credito **futuro** (Cass. n. [13027/2015](#); Cass. n. [27278/2019](#)), o che derivi da rapporti tra cedente e ceduto, anche solo eventuali, al momento della cessione (Cass. nn. [4040/90](#), [31896/2018](#), 5616/2020).

Nel caso in esame, al momento della cessione il credito non era certo, perché erano in corso le attività di liquidazione (dalle quali sarebbe scaturito). Il credito era divenuto certo e attuale, invece, al **termine** di tali operazioni, ovvero in pendenza della procedura (*cfr.* [l'art. 213](#) del RD 267/42).

Alla cessione del credito vantato verso il fisco vanno applicate, in particolare, le disposizioni di cui agli [artt. 69 e 70](#) del RD 2440/1923, all'[art. 43-bis](#) del DPR 602/73 e all'[art. 1](#) comma 4 del DM 384/97, che fissano precisi **requisiti formali**. Tali requisiti, tuttavia, non incidono sulla validità della cessione e sul rapporto sostanziale tra cedente e cessionario; ciò che rileva, invece, è che tale cessione risulti da atti muniti di una precisa forma. La cessione in forme diverse, sebbene valida tra cedente e cessionario, invece, è inefficace per il Fisco, salva l'accettazione.

A fronte di una cessione priva dei requisiti formali, l'atto successivo rispettoso di tali requisiti costituisce una **riproduzione contrattuale**, che consente al cessionario di far valere il credito verso l'Erario.

La riproduzione, dopo la chiusura del fallimento o la cessazione della LCA, della cessione stipulata in pendenza della procedura rappresenta, quindi, un adempimento materiale dovuto, in quanto il credito ceduto non fa parte della sfera giuridica del cedente. Non entra in gioco un'ultrattività dei poteri del commissario (o del curatore), in quanto tale adempimento è consequenziale alla dichiarazione compiuta *ex lege* dopo la cessazione della procedura, ove è esposto il credito.

Nella specie, la cessione del credito era avvenuta in pendenza della LCA, pertanto il contratto successivo alla sua chiusura rappresentava una mera riproduzione contrattuale e un adempimento **dovuto**.

L'archiviazione assume rilevanza nel rito tributario

Nonostante il doppio binario il giudice deve valutarla

/ Alice BOANO

L'art. 654 c.p.p. sancisce l'efficacia vincolante del giudicato penale nel procedimento civile e amministrativo nell'ipotesi in cui si controverte intorno a un diritto il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti che furono oggetto del giudizio penale. Tale disposizione, tuttavia, non opera nel rito tributario in quanto la medesima dispone la sua **inefficacia** nell'ipotesi in cui la legge civile ponga limitazioni alla prova, e ciò avviene nel processo tributario a opera dell'art. 7 comma 4 del DLgs. 546/92, a mente del quale non è ammessa la prova testimoniale.

Con riferimento al **provvedimento di archiviazione**, la giurisprudenza è solita ritenere che le decisioni assunte in sede penale non siano idonee a vincolare il giudice tributario, per cui la sentenza della Commissione tributaria è illegittima ove i giudici abbiano, sulla sola base del decreto di archiviazione disposto dal GIP, accolto il ricorso contro l'atto impositivo (Cass. 16 febbraio 2010 n. 3564).

Nel quadro brevemente delineato si inserisce la recente pronuncia della Corte di Cassazione n. 1157 del 21 gennaio 2021.

Il caso sottoposto ai giudici riguardava una società destinataria di tre avvisi di accertamento per **indebita detrazione dell'IVA** su fatture di acquisto di autoveicoli usati tramite soggetti economici fittiziamente interposti (c.d. "[frode carosello](#)").

In sede di appello le doglianze del contribuente erano state accolte, ritenendo che la società non sapesse e non potesse sapere di partecipare a un'operazione fraudolenta, in base, principalmente, alla richiesta di archiviazione del Pubblico Ministero.

La Regionale, secondo i giudici di legittimità, avrebbe attribuito **"significativo rilievo"** al provvedimento di archiviazione del procedimento penale, desumendo sia la mancanza di una prova adeguata della triangolazione apparente, sia l'impossibilità di dare per dimostrato che la contribuente ne fosse o ne avrebbe potuto essere a conoscenza. Viene infatti affermato che "... con tale provvedimento il GIP, riportandosi per l'accoglimento alla richiesta del PM, conferma l'assenza di elementi univoci dimostrativi delle modalità in ipotesi illecite attraverso le quali avrebbero operato le ditte fornitrici. Dalla dichiarata inesistenza di adeguata pro-

va («modalità in ipotesi illecite») relativamente alla simulazione soggettiva in conseguenza della quale la merce sarebbe provenuta da soggetto differente da quello figurante in fattura discende l'impossibilità di dare per dimostrato che la contribuente fosse o potesse essere a conoscenza dell'esistenza di una circostanza non sufficientemente provata né documentata negli avvisi oggetto dell'impugnazione originante il presente processo tributario".

I giudici di secondo grado, dunque, avrebbero fatto malgoverno dei principi precedentemente richiamati. La Cassazione ricorda, infatti, che il provvedimento emesso dal giudice penale (nel caso di specie, un decreto di archiviazione) non fa stato nel processo tributario, in quanto i due processi obbediscono a **regole diverse** e sono ancorati a presupposti diversi e preordinati a finalità diverse. Conseguentemente, il giudice tributario è chiamato a valutare l'effettiva valenza dimostrativa nel processo tributario delle motivazioni del decreto di archiviazione penale, alla luce di tutti gli elementi di fatto che gli avvisi di accertamento hanno evidenziato.

Caso frequente per le frodi IVA

Nel caso di specie si trattava di una **serie di elementi**, ai fini del recupero a tassazione dell'IVA indebitamente detratta, quali la mancanza di una sede reale e di una sia pur minima struttura organizzativa dei soggetti asseritamente interposti, la mancanza di qualsiasi traccia documentale diversa dalle fatture di rapporti commerciali effettivi intercorsi fra le parti, l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e della tenuta delle scritture contabili da parte dei soggetti fittiziamente interposti e altre circostanze di fatto indicate negli avvisi a supporto degli accertamenti.

Avendo, invece, la sentenza impugnata affidato le proprie decisioni prevalentemente al fatto storico che fosse stato emesso un provvedimento penale di archiviazione, avrebbe manifestato una **insufficienza motivazionale**, tanto più in considerazione della valenza "significativa" che la stessa sentenza attribuisce al fatto, pur non avendolo sufficientemente scrutinato.

Prova rigorosa per la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

È necessario indagare l'effettiva fraudolenza connotata da elementi di inganno o di artificio volto a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione

/ Maria Francesca ARTUSI

Per affermare la sussistenza del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte non è sufficiente accertare l'idoneità degli atti a mettere in pericolo la possibilità di recupero del credito da parte dell'Erario. È invece necessario indagare l'**effettiva fraudolenza** delle operazioni compiute.

In mancanza di tale rigoroso accertamento, la Corte di Cassazione ha annullato la condanna ai sensi dell'[art. 11](#) del DLgs. 74/2000 di un soggetto che aveva alienato due immobili, rendendo di fatto inefficace la procedura di riscossione (sentenza n. [4425](#), depositata ieri).

La norma in questione sanziona, alternativamente, la condotta di chi, allo scopo di sottrarsi al pagamento di imposte (sui redditi o sul valore aggiunto o di interessi o sanzioni relativi a tali imposte), aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, idonei a rendere in tutto o in parte **inefficace** la procedura di **riscossione coattiva**. Attraverso l'incriminazione della condotta prevista, il legislatore ha inteso evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche creando una situazione di apparenza tale da consentirgli di rimanere nel possesso dei propri beni fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'erario (*cfr.* Cass. n. [36290/2011](#)).

Parimenti la giurisprudenza di questa Corte è ormai consolidata nel ritenere la natura di reato di **pericolo concreto** della fattispecie in esame (tra le tante, Cass. nn. [35853/2016](#) e [13233/2016](#)).

Quanto alla condotta del reato, accanto all'alienazione simulata, il legislatore ha individuato l'ulteriore condotta del compimento di **"altri atti fraudolenti"**, la cui idoneità a sottrarre i beni al pagamento del debito tributario è stata valutata dal legislatore in via generale e astratta. Non v'è dubbio che nel novero di tali atti debbano essere ricompresi atti materiali di occultamento e sottrazione dei propri beni (sparizione materiale di un bene senza alienazione), ma anche atti giuridici diretti, secondo una valutazione concreta, a sottrarre beni al pagamento delle imposte (*cfr.* sul punto anche Cass. SS.UU. n. [12213/2018](#)).

Con particolare riferimento all'**alienazione di beni** – che interessa il caso oggetto della pronuncia in commento – la Cassazione si conforma all'orientamento prevalente secondo cui gli atti dispositivi compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei a eludere l'esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta, allorquando, pur determinando un trasferimento effettivo del bene, siano connotati da elementi di inganno o di artificio, cioè da uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione (Cass. n. 29636/2018).

Sempre in tema, si è chiarito che la nozione di fraudolenza comprende tutti quei comportamenti che, quand'anche formalmente leciti, siano tuttavia connotati da elementi di **inganno o di artificio**, dovendosi cioè ravvisare l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione, rilevando, tra i possibili indicatori della fraudolenza, la prova dell'eventuale compiacenza degli acquirenti, la congruità del prezzo pagato.

Non basta l'idoneità degli atti a mettere in pericolo l'azione di recupero

Nel caso in esame, i giudici di merito non si sono, tuttavia, attenuti ai principi enunciati dalla citate Sezioni Unite e dalla richiamata giurisprudenza di legittimità. Non risulta, infatti, adeguatamente illustrato il requisito della natura fraudolenta delle operazioni compiute, che – come detto – **non** può essere ritenuta **implicita** nella sola idoneità degli atti a mettere in pericolo l'azione di recupero del bene da parte dell'Erario.

Viene, cioè, ribadito che l'attitudine fraudolenta degli atti di alienazione, penalmente rilevante, non può ritenersi connaturata alla natura degli atti stessi, ovvero discendere "automaticamente" dalla sussistenza di un atto di vendita; va, invece, **concretamente indagato** il profilo della fraudolenza, sulla base dell'eventuale compiacenza delle controparti negoziali, del prezzo pagato, delle modalità di pagamento, ecc.

Ristrutturazione dei debiti dell'impresa agricola a rischio "re-start"

Con il DLgs. 14/2019, l'attività per la definizione delle procedure potrebbe risultare compromessa

/ Marco PEZZETTA

La nozione di **imprenditore agricolo** (art. 2135 c.c.) è tale da comprendere aziende di grandi dimensioni rette da società di capitali. Secondo il più recente rapporto europeo "Agriculture, forestry and fishery statistics" le imprese agricole italiane nel 2019 hanno sviluppato un volume d'affari di circa 58 miliardi: si tratta spesso di soggetti con ingenti investimenti, finanziati anche con **capitale di debito**, sia per quanto attiene il circolante (la cui rotazione è spesso incompressibile in ragione del ciclo biologico) che per le immobilizzazioni.

La pandemia non ha lasciato indenni tali imprese. Non è infrequente la necessità di ristrutturare il debito bancario, con le criticità connesse alla gestione di strumenti di finanziamento speciali, spesso non flessibili, e alla verifica del valore cauzionale dei collaterali immobiliari e della loro strumentalità rispetto alla concessione di nuova finanza secondo le linee guida EBA in materia di *loan origination*. Tali processi, nel quadro normativo vigente, possono essere realizzati mediante accordi di **composizione** della crisi (L. 3/2012), ovvero accordi di **ristrutturazione** dei debiti e transazione fiscale ex artt. 182-bis e 182-ter L. fall. (art. 23 comma 43 del DL 98/2011).

Una recente pronuncia (Trib. Rimini 16 dicembre 2020) ha confermato che le due strade sono **entrambe** percorribili, indipendentemente da dimensione e forma delle imprese agricole. Quando la crisi però coinvolge un **gruppo** composto da società agricole e commerciali da risanare con un unico piano o piani reciprocamente collegati e interferenti, diventa **necessaria** la strada dell'accordo ex art. 182-bis L. fall. in quanto procedura "di gruppo" già applicabile, pur nel rispetto della separatezza di masse attive e passive, anche prima dell'entrata in vigore del DLgs. 14/2019 (Trib. Bergamo 13 febbraio 2019).

Solo apparentemente analoga è la disciplina del DLgs. 14/2019 (Codice della crisi e dell'insolvenza, o CCII). Essa riguarda anche le imprese agricole in quanto soggetti passibili di sovraindebitamento e, cioè, la crisi e l'insolvenza dei debitori non assoggettabili a liquidazione giudiziale (o a LCA o altre procedure previste dal codice civile o leggi speciali ex art. 2 comma 1 lett. c) del DLgs. 14/2019). Anche per le imprese agricole la crisi è rappresentata dall'**inadeguatezza** dei flussi di cassa per far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate (art. 2 comma 1 lett. a) citato). Coerentemente, e pur con le cautele per la loro particolare struttura organizzativa, anche a esse si applicano gli **strumenti di allerta** (art. 12 comma 7 del DLgs. 14/2019).

L'istituto del CCII utilizzabile dalle imprese agricole in

stato di sovraindebitamento è il **concordato minore** (art. 74), mentre resta esclusa la ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 67, destinata al sovraindebitamento del consumatore (al pari della disciplina vigente in relazione al piano del consumatore) e alla quale, al più, potranno accedere i **soci** di imprese agricole per debiti estranei a quelli sociali. Si ricorda che, dopo le modifiche del DL 137/2020 (DL "Ristori"), conv. L. 176/2020 e in vigore dal 25 dicembre 2020, anche la nozione vigente di "consumatore", ex art. 6 comma 2 lett. b) della L. 3/2012, è stata estesa alle persone fisiche socie di snc, sas o sapa, per i debiti estranei a quelli sociali.

Importante sottolineare che, in base al CCII, per risolvere la situazione di crisi dell'impresa agricola è necessario l'intervento di un organismo di composizione delle crisi da sovraindebitamento di cui al DM 202/2014 (OCC) o, se non ve ne è nel circondario del tribunale competente, da un professionista o da una società tra professionisti in possesso dei requisiti ex art. 358 nominati a norma dell'art. 76 comma 1 del DLgs. 14/2019.

Entrando in gioco il nuovo quadro di risoluzione della crisi delle imprese agricole, l'art. 374 del CCII prevede l'**abrogazione** dell'art. 23, comma 43 del DL 98/2011 dalla data di entrata in vigore complessiva del DLgs. 14/2019 e, quindi, dal 1° settembre 2021. Ne deriva che le operazioni di *restructuring* di imprese agricole avviate (o in procinto di esserlo) con l'obiettivo di addivenire a un accordo di ristrutturazione ex art. 182-bis L. fall. dovranno condurre alla **sottoscrizione** dell'accordo e alla sua sottoposizione al giudizio di **omologa** entro il 31 agosto 2021 in quanto, giusta art. 390 del CCII solo "i ricorsi per l'omologazione degli accordi di ristrutturazione ... depositati prima dell'entrata in vigore" del DLgs. 14/2019 sono definiti secondo le disposizioni del RD 267/42. La formulazione letterale di questa disposizione sembrerebbe peraltro **escludere** che possa bastare il deposito a tal fine del "pre-accordo" di ristrutturazione ex art. 182-bis comma 6 L. fall.

Superata tale scadenza l'operazione dovrà ripartire dal coinvolgimento dell'OCC nella procedura di concordato minore, con immaginabili conseguenze, fra cui la **difficoltà** di far terminare il lavoro agli advisor incaricati, come invece sarebbe possibile nel caso di imprese commerciali, per le quali almeno uno dei componenti del collegio di esperti dell'OCRI potrebbe essere indicato su segnalazione del debitore (art. 17 comma 1 lett. c del CCII). A diverse conclusioni potrebbe giungersi se fosse avviata *ab origine* la procedura dell'accordo di composizione della crisi.

Istanza per l'indennità di fermo pesca 2020 entro il 28 febbraio

Le indennità sono riconosciute in caso di misure di arresto temporaneo obbligatorio o non obbligatorio

/ Daniele SILVESTRO

È stato pubblicato il decreto 3 febbraio 2021 n. [1](#) del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro delle Politiche agricole alimentari e forestali e il Ministro dell'Economia e delle finanze, attuativo della misura prevista dall'[art. 1](#) commi 515 e 516 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020), che prevede la corresponsione di un'indennità onnicomprensiva in caso di **fermo pesca** obbligatorio ovvero non obbligatorio, relativo all'anno 2020.

L'art. 1 del decreto in commento prevede che, nei casi di sospensione dell'attività lavorativa derivante da misure di arresto temporaneo **non obbligatorio**, ai lavoratori dipendenti da imprese adibite alla pesca marittima, compresi i soci lavoratori delle cooperative della piccola pesca (*ex* L. [250/1958](#)), sia concessa per l'anno 2020 un'indennità giornaliera onnicomprensiva fino a un importo massimo di 30 euro, nel limite di 40 giorni nell'arco dell'anno.

Invece, nei casi di sospensione dell'attività lavorativa derivante da misure di arresto temporaneo **obbligatorio** deciso dalle autorità pubbliche, ai suddetti soggetti la misura è concessa, per l'anno 2020, nell'importo massimo di 30 euro, senza ulteriori limiti (art. 2).

L'indennità giornaliera, sia in caso di fermo pesca obbligatorio che non obbligatorio, è corrisposta anche per la giornata di **sabato**, conteggiata, dunque, come giornata lavorativa.

L'indennità onnicomprensiva **non è riconosciuta** agli armatori, ai proprietari armatori imbarcati sulla nave da loro gestita e ai titolari di impresa individuale imbarcati (essendo quest'ultimi inquadrati come lavoratori autonomi), in quanto non è configurabile nei loro confronti un rapporto di lavoro subordinato.

Per i soci di società armatrice o proprietaria-armatrice dell'imbarcazione, che risultino anche imbarcati, l'indennità può essere riconosciuta solo in caso di presentazione di un'**autocertificazione** che attesti l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato tra il socio e la società.

Inoltre, l'indennità giornaliera onnicomprensiva erogata in caso di fermo pesca obbligatorio o non obbligatorio costituisce reddito da lavoro dipendente.

Sotto il profilo operativo, le suddette imprese sono tenute a trasmettere al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, entro e non oltre il **28 febbraio 2021**, una singola istanza per ogni unità di pesca presente in azienda. Al tal fine dovrà essere utilizzato il sistema

telematico denominato "CIGSonline". Sul sito istituzionale, nella pagina web dedicata al fermo pesca, saranno pubblicate le istruzioni per la procedura di inoltro.

Nell'istanza, corredata da una marca da bollo, devono essere indicati le seguenti **informazioni**: ragione sociale completa, sede legale, codice fiscale e partita IVA, telefono, indirizzo mail, PEC e generalità del legale rappresentante; elementi identificativi dell'unità di pesca; ufficio marittimo in cui si è effettuato l'arresto temporaneo obbligatorio dell'attività; cause dei singoli arresti temporanei dell'attività (sia obbligatori sia non obbligatori), con l'indicazione degli estremi dei provvedimenti che ne hanno attivato l'arresto e i relativi periodi di interruzione effettuati; numero totale di giorni lavorativi di arresto temporaneo dell'attività, specificandone la causale; elenco dei lavoratori marittimi imbarcati alla data dell'arresto temporaneo dell'attività, compilando l'apposito modulo disponibile sul sito del Ministero del Lavoro.

Rispetto al DM 22 gennaio 2020 n. [1](#), relativo all'indennità per fermo pesca 2019, il decreto in commento prevede che nell'istanza venga inserita una dichiarazione che attesti la non richiesta, per i beneficiari, di misure di sostegno al reddito connesse all'**emergenza epidemiologica** da COVID-19, per i medesimi periodi per i quali si richiede l'indennità onnicomprensiva di 30 euro per il 2020.

All'istanza devono essere inoltre allegati sia il modulo per la comunicazione del **codice IBAN** (compilato e sottoscritto da ciascun imbarcato per il quale si richiede l'indennità) sia la dichiarazione di avvenuto fermo dell'unità di pesca completa di attestazione dell'Autorità marittima nella cui giurisdizione è stata effettuata l'interruzione temporanea.

Saranno dichiarate inammissibili le domande presentate dopo il 28 febbraio 2021, o prive delle indicazioni e degli allegati di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 4 del decreto in commento.

Come stabilito dal comma 7 dell'art. 4, fino alla data di pubblicazione del presente decreto, le giornate di fermo pesca non obbligatorio dovranno essere attestate tramite **autodichiarazione** ai sensi dell'[art. 76](#) del DPR 445/2000 e allegata all'istanza.

Infine, in caso di superamento delle risorse stanziare, le indennità saranno **ridotte proporzionalmente** per ogni singolo lavoratore.

Aggiornato l'elenco dei farmaci rimborsabili dall'INAIL

L'INAIL, con la circolare n. [5](#) pubblicata ieri, ha reso noto di aver ampliato l'elenco delle specialità farmaceutiche e dei dispositivi medici **rimborsabili** dallo stesso Istituto (che deve sostenere l'onere delle prestazioni stesse ove non siano già assicurate dal sistema sanitario o erogate direttamente dall'INAIL), acquistati da parte dei lavoratori infortunati e/o affetti da malattia professionale che si trovino nello stato di **inabilità temporanea** assoluta e quelli che abbiano avuto il ri-

conoscimento di postumi stabilizzati di qualsiasi grado.

Il rimborso è riconosciuto a condizione che tali prestazioni siano riconosciute "indicate e necessarie" dai medici INAIL per il recupero dell'integrità psico-fisica in relazione alla patologia causata dall'evento lesivo di **natura lavorativa**, sia durante il periodo di inabilità temporanea assoluta, sia in presenza di postumi stabilizzati, anche se non indennizzabili, e anche oltre i termini revisionali.