

Giovedì 14 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

La nota in aumento garantisce la detrazione per il cessionario o committente

/ Emanuele GRECO

Gli eventi che possono verificarsi successivamente all'effettuazione di un'operazione rilevante ai fini IVA e che incidono sulla stessa possono determinare l'aumento dell'ammontare imponibile dell' [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
PROCEDURE CONCORDSUALI

Falcidia concordataria per debiti tributari non estesa agli obbligati in solido

/ Michele BANA e Antonio NICOTRA

La pronuncia della Cassazione n. 21179/2020 ha stabilito che la parziale **remissione** del debito, per effetto dell'omologazione del concordato, non libera i coobbligati della [...]

PAGINA 9

FISCO

Al via la compensazione del bonus investimenti con i codici tributo ad hoc

Istituiti tre codici per l'agevolazione ex L. 160/2019 e tre per quella prevista dalla L. 178/2020

/ Pamela ALBERTI

Con la risoluzione n. 3 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo necessari per l'utilizzo in compensazione, mediante F24, dei crediti d'imposta per gli investimenti in **nuovi beni strumentali**. Si tratta, nello specifico, dei codici tributo "6932", "6933", "6934", relativi al credito d'imposta ex L. 160/2019, rispettivamente, per investimenti in beni materiali "ordinari", materiali "4.0" e immateriali "4.0", nonché dei codici tributo "6935", "6936", "6937" relativi al nuovo credito d'imposta ex L. 178/2020, rispettivamente, per investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari", materiali "4.0" e immateriali "4.0".

Con riferimento all'agevolazione prevista dall'art. 1 comma 185 ss. della L. 160/2019, il credito spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, in **cinque quote** annuali di pari importo (1/5 all'anno), ridotte a tre (1/3 all'anno) per i soli investimenti in beni immateriali

"4.0".

Il credito d'imposta è utilizzabile (art. 1 comma 191 della L. 160/2019): nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari", a decorrere **dall'anno successivo** a quello di entrata in funzione dei beni (ad esempio, in caso di bene entrato in funzione nel 2020, la prima quota del credito d'imposta sarà quindi utilizzabile a partire dal prossimo 18 gennaio 2021); per gli investimenti nei beni "Industria 4.0", a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione. Nel caso in cui l'interconnessione dei beni di cui all'Allegato A alla L. 232/2016 avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta "generale" del 6% per la parte spettante (si veda "Con interconnessione successiva bonus beni strumentali al netto della quota già fruita" del 31 gennaio 2020).

In ogni caso, la fruizione dell'agevolazione non è [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Compensi di amministratori e sindaci degli ETS anche in forma anonima

L'incertezza sulle norme antiriciclaggio rileva nel giudizio sul commercialista

Holding con test di prevalenza in termini relativi

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

IMPRESA

Contributo centri storici turistici in scadenza oggi

/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

Scade oggi il termine per presentare le istanze al fine di ottenere il contributo a fondo perduto previsto dall'art. 59 del DL 104/2020 per le attività economiche e commerciali nei **centri storici turistici** (cfr. [...])

PAGINA 4

La nota in aumento garantisce la detrazione per il cessionario o committente

Dubbi in merito al termine iniziale per esercitare il diritto alla detrazione

/ Emanuele GRECO

Gli eventi che possono verificarsi successivamente all'effettuazione di un'operazione rilevante ai fini IVA e che incidono sulla stessa possono determinare l'aumento dell'ammontare imponibile dell'operazione o dell'imposta.

In tal caso, la variazione in aumento, da parte del cedente o prestatore, ha carattere **obbligatorio** ai sensi dell'[art. 26](#) comma 1 del DPR 633/72.

Qualora la rettifica da parte del cedente o prestatore sia effettuata in conseguenza di una violazione della normativa IVA (ad esempio, l'operazione originaria è stata effettuata in regime di non imponibilità in luogo del regime di imponibilità), oltre alla variazione in aumento saranno dovute le **sanzioni** eventualmente applicabili.

Nelle recenti risposte a interpello nn. [267/2020](#) e [531/2020](#), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in una fattispecie come quella descritta, il cedente o prestatore può avvalersi dell'istituto del [ravvedimento operoso](#) ([art. 13](#) del DLgs. 472/97) e ciò può richiedere l'emissione di una **nota di variazione** in aumento.

Inoltre, nelle menzionate risposte a interpello, è stato confermato il riconoscimento del diritto alla **detrazione** della (maggiore) imposta in capo al cessionario o committente dell'operazione.

Parallelamente, il predetto diritto spetta anche laddove l'addebito della maggiore IVA discenda dall'applicazione dell'istituto della rivalsa post accertamento di cui all'[art. 60](#) comma 7 del DPR 633/72.

Sia nell'ipotesi in cui il cedente o prestatore abbia aderito all'istituto del ravvedimento operoso, sia nell'ipotesi in cui egli abbia atteso la definizione dell'avviso d'accertamento, la nota di variazione in aumento rappresenta lo strumento con il quale è garantita la **neutralità** dell'imposta, in quanto da una parte permette la [rivalsa](#) e dall'altra attribuisce la facoltà per il cessionario o committente di esercitare il diritto alla detrazione.

Restano fermi gli **ordinari limiti** alla detrazione del tributo, di natura "oggettiva" (ad esempio, nel caso di acquisto di fabbricati a destinazione abitativa) e "soggettiva" (come nel caso di effettuazione "a valle" di operazioni non soggette a IVA o esenti oppure nel caso di pro rata).

In termini generali, il diritto alla detrazione dell'IVA sorge nel momento in cui si sono verificate entrambe le seguenti condizioni:

- l'imposta è divenuta esigibile ai sensi dell'[art. 6](#) com-

- ma 5 del DPR 633/72 (condizione **sostanziale**);

- il cessionario o committente è in possesso di una valida fattura di acquisto (condizione **formale**).

Tale principio è sancito dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (sentenza 29 aprile 2004, causa [C-152/02](#)), ripreso dalla prassi nazionale (circ. Agenzia delle Entrate n. [1/2018](#)).

In ossequio alla neutralità del tributo, il predetto criterio è da considerarsi immutato anche nella circostanza in cui la (maggiore) imposta sia addebitata in rivalsa a seguito dell'emissione di una nota di variazione in aumento ex art. 26 comma 1 del DPR 633/72, da parte del cedente o prestatore.

Alla luce di quanto esposto, dunque, l'imposta risulterebbe detraibile, in capo al cessionario o committente, a decorrere dalla data in cui quest'ultimo soggetto è in **possesso del documento** emesso dal cedente o prestatore, nel presupposto che l'IVA sia già divenuta esigibile. Ad esempio, per un'operazione effettuata nel 2019, regolarizzata con l'emissione di una nota nel 2020, il termine iniziale per la detrazione sarebbe individuato nel 2020.

Con riferimento all'emissione di una nota di variazione in aumento ex art. 26 comma 1 del DPR 633/72, si segnala, tuttavia, come l'Amministrazione finanziaria abbia recentemente adottato una differente impostazione, affermando che "il dies a quo per l'esercizio del predetto diritto deve individuarsi nel momento di **emissione della nota** di variazione da parte del cedente" (risposte a interpello nn. [267/2020](#) e [531/2020](#)). Nel caso sopra descritto, dunque, il termine iniziale sarebbe individuato nel 2019.

L'Agenzia delle Entrate riterrebbe ammissibile l'esercizio del diritto alla detrazione entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della nota di variazione in aumento, anche qualora la regolarizzazione (cioè l'emissione della nota di variazione in aumento) sia avvenuta **oltre il termine di presentazione** della dichiarazione IVA relativa all'anno di effettuazione dell'operazione (in una delle risposte considerate, la variazione si riferiva a un'operazione effettuata nel 2017 e la nota di debito era stata trasmessa al cessionario/committente nel 2020).

Tale chiarimento sembrerebbe, peraltro, non pienamente aderente con quanto espresso dalla stessa Amministrazione finanziaria nella richiamata circolare n. [1/2018](#).

Al via la compensazione del bonus investimenti con i codici tributo ad hoc

Istituiti tre codici per l'agevolazione ex L. 160/2019 e tre per quella prevista dalla L. 178/2020

/ Pamela ALBERTI

Con la risoluzione n. 3 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo necessari per l'utilizzo in compensazione, mediante F24, dei crediti d'imposta per gli investimenti in **nuovi beni strumentali**. Si tratta, nello specifico, dei codici tributo "6932", "6933", "6934", relativi al credito d'imposta ex L. 160/2019, rispettivamente, per investimenti in beni materiali "ordinari", materiali "4.0" e immateriali "4.0", nonché dei codici tributo "6935", "6936", "6937" relativi al nuovo credito d'imposta ex L. 178/2020, rispettivamente, per investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari", materiali "4.0" e immateriali "4.0".

Con riferimento all'agevolazione prevista dall'[art. 1](#) comma 185 ss. della L. 160/2019, il credito spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97, in **cinque quote** annuali di pari importo (1/5 all'anno), ridotte a tre (1/3 all'anno) per i soli investimenti in beni immateriali "4.0".

Il credito d'imposta è utilizzabile ([art. 1](#) comma 191 della L. 160/2019): nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari", a decorrere **dall'anno successivo** a quello di entrata in funzione dei beni (ad esempio, in caso di bene entrato in funzione nel 2020, la prima quota del credito d'imposta sarà quindi utilizzabile a partire dal prossimo 18 gennaio 2021); per gli investimenti nei beni "Industria 4.0", a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione. Nel caso in cui l'interconnessione dei beni di cui all'Allegato A alla L. 232/2016 avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta "generale" del 6% per la parte spettante (si veda ["Con interconnessione successiva bonus beni strumentali al netto della quota già fruita"](#) del 31 gennaio 2020).

In ogni caso, la fruizione dell'agevolazione non è soggetta all'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi (in tal senso, risposta Agenzia delle Entrate a [Telefisco 2020](#) con riferimento, in generale, ai crediti d'imposta di natura agevolativa).

Tanto premesso, per consentire l'utilizzo in compensazione di tale credito d'imposta tramite il modello F24, da presentare esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, la risoluzione n. 3/2020 ha istituito i seguenti codici tributo:

- **"6932"** denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - [art. 1](#), comma 188, legge n. 160/2019";

- **"6933"** denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - [art. 1](#), comma 189, legge n. 160/2019";

- **"6934"** denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 - [art. 1](#), comma 190, legge n. 160/2019".

La ris. n. 3 istituisce anche i codici per l'utilizzo in compensazione del nuovo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali previsto dall'[art. 1](#) comma 1051 ss. della **L. 178/2020** che, a differenza del precedente, nel caso di investimenti in beni "ordinari" è utilizzabile già a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "4.0" a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione.

Utilizzo già dall'anno di entrata in funzione nella nuova disciplina

Il credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97, spetta per i beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0") in **tre quote** annuali di pari importo, ma per i soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro che hanno effettuato investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 spetta in un'unica quota annuale.

Tanto premesso, per consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in esame, sono istituiti i seguenti codici tributo:

- **"6935"** denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - [art. 1](#), commi 1054 e 1055, legge n. 178/2020";

- **"6936"** denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - [art. 1](#), commi 1056 e 1057, legge n. 178/2020";

- **"6937"** denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 - [art. 1](#), comma 1058, legge n. 178/2020".

Tutti i nuovi codici tributo, sia quelli relativi alla L. 160/2019 sia alla L. 178/2020, devono essere indicati nella sezione "Erario" del modello F24 nella colonna "importi a credito compensati" e l'"anno di riferimento" va valorizzato con l'anno di **entrata in funzione** ovvero di interconnessione dei beni.

I crediti d'imposta **non** sono comunque soggetti ai limiti di utilizzo previsti dall'[art. 1](#) comma 53 della L. 244/2007, dall'[art. 34](#) della L. 388/2000 e dall'[art. 31](#) del DL 78/2010.

Contributo centri storici turistici in scadenza oggi

Restano le incertezze sull'ambito applicativo dell'agevolazione

/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

Scade oggi il termine per presentare le istanze al fine di ottenere il contributo a fondo perduto previsto dall'[art. 59](#) del DL 104/2020 per le attività economiche e commerciali nei **centri storici turistici** (cfr. provv. Agenzia delle Entrate n. [352471/2020](#)).

Una delle tematiche più controverse, in assenza di specifici chiarimenti ufficiali, riguarda l'**ambito applicativo** dell'agevolazione, con particolare riferimento a quelle attività che, fermi restando i requisiti territoriali e di calo del fatturato, non avrebbero subito un danno diretto dalla riduzione delle presenze turistiche (si pensi, ad esempio, ad una libreria giuridica, ad un negozio di arredamento).

L'[art. 59](#) del DL 104/2020, come modificato dall'[art. 1](#) commi 87-88 della L. 178/2020, riconosce "un contributo a fondo perduto ai soggetti esercenti attività di impresa di vendita di beni o servizi al pubblico, svolte nelle **zone A o equipollenti** dei comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana e dei comuni ove sono situati santuari religiosi che, in base all'ultima rilevazione resa disponibile da parte delle amministrazioni pubbliche competenti per la raccolta e l'elaborazione di dati statistici, abbiano registrato presenze turistiche di cittadini residenti in paesi esteri:

- a) per i comuni capoluogo di provincia e per i comuni ove sono situati santuari religiosi, in numero almeno tre volte superiore a quello dei residenti negli stessi comuni;
- b) per i comuni capoluogo di città metropolitana, in numero pari o superiore a quello dei residenti negli stessi comuni".

Sotto il profilo soggettivo, la norma agevolativa fa quindi riferimento, con una locuzione non propriamente tecnica, ai "soggetti esercenti **attività d'impresa** di vendita di beni o servizi al pubblico" che rispettano i suddetti requisiti territoriali e le altre condizioni richieste.

Tale formulazione normativa, sicuramente imprecisa, non consente di delimitare ulteriormente l'ambito soggettivo della disposizione, che sembrerebbe riguardare tutte le imprese che svolgono attività nelle predette zone, a condizione che le medesime attività siano rivolte al pubblico. Anche la nozione di "pubblico" è alquanto estesa e tradizionalmente viene individuata in una pluralità di persone a ciascuna delle quali l'offerta è ugualmente diretta.

Inoltre, i criteri di calcolo del fatturato e dei corrispettivi riferiti al mese di giugno 2020 non introducono **alcuna discriminazione** in ordine alla tipologia di ricavo derivante dall'attività svolta da parte dell'impresa richiedente.

La relazione tecnica al DL [104/2020](#) afferma che, al fine di stimare gli oneri finanziari, la platea dei soggetti è stata suddivisa "in base al tipo di attività svolta (risultante dal codice ATECO dichiarato in fase di registrazione/variazione anagrafica all'Agenzia delle Entrate" e che "sono stati esclusi i dati relativi ai soggetti che dichiaravano (...) un codice attività non pertinente rispetto al tipo di attività previsto dalla norma".

Tuttavia, a differenza di altre disposizioni agevolative che riconoscono contributi a fondo perduto, in questo caso non è stata prevista alcuna indicazione in merito a specifici **codici ATECO** agevolati, neppure nel provv. Agenzia delle Entrate n. 352471/2020, nelle istruzioni alla compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo in esame o nella guida dell'Agenzia delle Entrate di novembre 2020.

Tanto premesso, si rileva che la relazione illustrativa al DL 104/2020 ha affermato che "la norma reca misure di sostegno finanziario alle attività di impresa di vendita di beni o servizi al pubblico nei centri storici, resa particolarmente necessaria a seguito della massiccia **perdita di presenze turistiche** straniere quale conseguenza delle misure restrittive imposte ai fini del contenimento del contagio da coronavirus". In senso conforme, l'Agenzia delle Entrate, nella guida al contributo, ha sottolineato che si tratta di "un contributo a fondo perduto destinato a sostenere le attività commerciali danneggiate dal calo delle presenze turistiche straniere causato dall'emergenza da Coronavirus".

L'agevolazione sembrerebbe quindi rivolta alle attività che hanno **subito** un danneggiamento dalla riduzione delle presenze turistiche straniere. Danneggiamento calcolato in via forfettaria, ma che dovrebbe essere l'elemento costitutivo del diritto al contributo.

Per quanto sopra esposto, nonostante la norma agevolativa non preveda specifici codici ATECO ai fini della fruizione del contributo in esame (e quindi, *a contrariis*, l'espressa esclusione di determinate attività), il fatto che l'impresa non abbia subito un danno diretto dalla riduzione delle presenze turistiche potrebbe indurre gli uffici a mettere in discussione la legittimità del contributo, con un esito in contenzioso che appare incerto.

Alla luce di tali aspetti controversi, nonché della circostanza che l'[art. 1](#) commi 87-88 della L. 178/2020 ha da poco esteso l'agevolazione anche ai comuni con santuari religiosi, sarebbe auspicabile una **proroga** del termine per la presentazione delle istanze e una più puntuale formulazione della norma.

Compensi di amministratori e sindaci degli ETS anche in forma anonima

Non è necessaria una pubblicazione dei dati nominativa se si può diffondere un'informativa valida per tutti i soggetti di una determinata categoria

/ Luciano DE ANGELIS

I dati relativi agli emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati degli enti del Terzo settore possono essere pubblicati **anche in forma anonima**.

È quanto si legge nella nota del Ministero del Lavoro n. 293 del 12 gennaio 2021 pubblicata ieri, avente a oggetto "Articolo 14, comma 2, d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore)".

Tale articolo, si ricorda, stabilisce che gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori a 100.000 euro** annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'[art. 41](#) cui aderiscono, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

Sul tema, in particolare, viene richiesto al Ministero del Lavoro "se gli emolumenti e i compensi debbano essere pubblicati **individualmente e/o nominalmente** per ciascuno dei soggetti richiamati dalla norma o in alternativa, come dato aggregato, distinto per categoria soggettiva (organi di amministrazione e controllo, ove percepiscano compenso; dirigenti; associati)", richiedendo infine, se disponibili, eventuali "modelli o standard in tal senso".

A riguardo l'art. 14, comma 2 del CTS deve essere letto, si precisa nella nota, "in stretta connessione con l'obbligo di destinazione esclusiva delle risorse finanziarie e strumentali dell'ETS al perseguimento degli **scopi statuari**, come esplicitato nell'[articolo 8](#), comma 1 del CTS, a presidio dell'assenza dello scopo di lucro, che costituisce uno degli elementi caratterizzanti la figura giuridica soggettiva di ETS ([art. 4](#), comma 1 del CTS)". Attraverso tale articolo, secondo il Ministero, si è operato un bilanciamento di diversi valori: da un lato la **riservatezza**, dall'altro la **trasparenza**.

L'interesse del singolo alla riservatezza deve contemperarsi con quello del pubblico a conoscere elementi informativi rilevanti, quali l'impiego da parte dell'ETS delle risorse che gli pervengono non solo dal bilancio delle pubbliche amministrazioni ma più in generale anche da soggetti privati. Questi hanno il diritto di sapere come tali risorse, ricevute per lo svolgimento delle attività di interesse generale, per il perseguimento di finalità "civiche, solidaristiche e di utilità sociale", ven-

gano concretamente impiegate e gestite.

Venendo esplicitamente al chiarimento richiesto, il Ministero chiama in causa il DM [4 luglio 2019](#) recante l'adozione delle Linee guida in tema di bilancio sociale, nel quale, dopo aver evidenziato le informazioni da fornire nel **bilancio sociale** (per gli enti con introiti superiori al milione di euro) rileva che "Le informazioni sui **compensi** di cui all'art. 14, comma 2 ... costituiscono oggetto di pubblicazione, anche in **forma anonima**, sul sito internet dell'ente o della rete associativa cui l'ente aderisce".

In relazione a quanto sopra, si legge nella nota, non sarà necessaria una pubblicazione nominativa ogni qualvolta sarà possibile diffondere un'**informativa valida** per tutti i soggetti appartenenti a una determinata **categoria** (ad esempio specificando il trattamento previsto tanto per i componenti dell'organo di controllo quanto la maggiorazione spettante al presidente dello stesso; oppure individuando tra i dirigenti una o più categorie retributive e specificando il trattamento lordo associato a ciascuna di esse).

La pubblicazione di un dato aggregato non è invece sufficiente

Non appare **sufficiente**, invece, secondo la nota ministeriale, in quanto non caratterizzata da livelli di trasparenza in linea con le previsioni di legge "la pubblicazione di un **dato aggregato**, in quanto all'interno di esso potrebbero rinvenirsi posizioni differenziate che non verrebbero messe a fuoco da quanti fossero interessati all'informazione".

Dovranno altresì essere tenuti **distinti** gli importi dovuti a titolo di "retribuzione" da quelli corrisposti a titolo di "indennità particolare" (ad esempio parametrata ai giorni in cui un determinato organo si riunisce) o di "rimborso spese" (in questo caso, trattandosi di somme attribuite a fronte di spese documentate potrà essere sufficiente individuare il numero di beneficiari, l'importo medio, l'importo massimo e quello minimo riconosciuti).

Il Ministero, infine, non ritiene di dover fornire format o modelli, in quanto la struttura di essi potrebbe **variare** per i vari enti. Eventualmente potrebbero essere adottati modelli dall'organo di controllo dell'ETS in virtù del suo ruolo di organo di vigilanza sull'osservanza della legge e dei principi di corretta amministrazione.

L'incertezza sulle norme antiriciclaggio rileva nel giudizio sul commercialista

Si guarda all'atteggiamento di buona fede del professionista, convinto di uniformarsi ai desiderata delle Autorità di vigilanza

/ Annalisa DE VIVO

La carenza di indicazioni specifiche da parte della normativa primaria e l'incerta interpretazione di quella secondaria possono giovare, in sede giudiziaria, ai **professionisti** destinatari della normativa antiriciclaggio. È quanto è accaduto recentemente con l'annullamento, da parte del Tribunale di Roma, di un decreto sanzionatorio nel quale il Ministero dell'Economia e delle finanze aveva comminato una sanzione amministrativa pecuniaria di importo pari a 120.000 euro a un commercialista al quale era stata contestata l'omessa segnalazione di una serie di operazioni sospette.

La sentenza, depositata lo scorso [5 gennaio](#), ruota intorno a due circostanze di importanza fondamentale: la prima riguarda il ruolo svolto dal commercialista in relazione a ciascuna delle **operazioni "sospette"**, la seconda concerne le indicazioni tempo per tempo fornite dalle autorità di vigilanza in merito alla reale portata degli obblighi antiriciclaggio gravanti sui professionisti.

Gioverà evidenziare che i fatti si svolgono in epoca antecedente al 2017, anno di recepimento della quarta direttiva Ue, dunque in vigenza del testo originale del DLgs. [231/2007](#).

Le operazioni di cui si contesta l'**omessa segnalazione** da parte del commercialista sono quattro: le prime due riguardano l'acquisto di un immobile di proprietà di un privato da parte di una srl, avvenuto nel 2011, e la rivendita del medesimo nel 2014 da parte della stessa srl, nel frattempo posta in liquidazione. La terza operazione contestata avviene nel 2013 e ha ad oggetto l'acquisto di azioni di una spa da parte di una srl; la quarta operazione riguarda l'acquisto di azioni proprie da parte della società precedentemente venditrice.

Con riferimento alle prime due operazioni, aventi a oggetto il trasferimento di un immobile, il MEF cita i seguenti **indicatori di anomalia** tratti dal DM [16 aprile 2010](#): compimento di operazioni con configurazione illogica, economicamente e finanziariamente svantaggiose per il cliente; frequenti ed ingiustificati cambiamenti nella titolarità della società; vendita di beni a un prezzo palesemente sproporzionato rispetto al valore di mercato degli stessi, in assenza di ragionevoli motivi o di specifiche esigenze.

In merito alla posizione del commercialista, il decreto sanzionatorio specifica che quest'ultimo doveva ritenersi **soggetto agli obblighi** antiriciclaggio in quanto all'epoca della prima operazione contestata era incaricato della redazione e trasmissione delle dichiarazioni fiscali per conto della società acquirente, mentre in

occasione della seconda operazione agiva in qualità di liquidatore della stessa società (questa volta venditrice).

Quanto alla terza e alla quarta operazione (trasferimento di pacchetti azionari), il MEF richiama gli indicatori di anomalia che fanno riferimento a transazioni finanziarie di notevole importo da parte di società di recente costituzione non giustificate da ragionevoli motivi/per importi incoerenti con il capitale sociale. Nella terza operazione – acquisto di pacchetto azionario – il commercialista rivestiva la qualifica di **amministratore unico** della società acquirente, mentre nella quarta – acquisto di azioni proprie – risultava essere componente del CdA della società acquirente, peraltro la stessa che nell'operazione precedente rivestiva la qualifica di venditrice.

Proprio sulla qualifica assunta dal commercialista all'epoca dei fatti si è incentrata la linea sostenuta dal collegio difensivo (composto dagli avvocati Maurizio Arena e Claudio Cocuzza), che nel ricorso ha richiamato, in primo luogo, l'art. 2 comma 3 del Provvedimento UIC del [24 febbraio 2006](#), recante istruzioni applicative per l'adempimento degli obblighi antiriciclaggio da parte dei professionisti, nel quale si legge: "Le attività svolte dai professionisti nella qualità di **organi di gestione**, amministrazione, controllo e liquidazione di società, enti, trust o altre strutture analoghe sono, tuttavia, escluse dall'ambito di applicazione delle disposizioni antiriciclaggio".

Attività svolte come organo di società fuori dagli obblighi antiriciclaggio

Nel disporre l'incompatibilità con il DLgs. [231/2007](#) di alcune parti di tale provvedimento, la circolare MEF n. [125367/2007](#) non menziona il suddetto art. 2 comma 3, che di conseguenza resta valido, efficace ed **applicabile**. Al riguardo il collegio difensivo ha ricordato altresì che, in una risposta fornita nel 2007 all'Associazione dei Dottori Commercialisti, l'UIC ha affermato che tale disposizione rappresenta "un ambito di esenzione dall'applicazione delle disposizioni antiriciclaggio dipendente dalla posizione assunta dal professionista in società, enti, trust e strutture analoghe – posto che in questa sede il professionista agisce come organo dell'ente e non come libero professionista".

Nel ricorso si aggiungeva che l'esistenza di tali provvedimenti era comunque idonea a configurare un atteggiamento di **buona fede** del professionista, convinto di

uniformarsi ai desiderata delle Autorità di vigilanza: ne sarebbe derivata l'esclusione della colpa richiesta per l'integrazione dell'illecito amministrativo.

Né è apparsa decisiva la circostanza che l'opponente fosse comunque tenuto agli adempimenti antiriciclaggio in quanto si era occupato anche in qualità di commercialista delle operazioni da segnalare: ciò in quanto, ad avviso del giudice, non è stato sufficientemente provato che egli abbia agito anche in tale veste. Quanto detto finora vale anche per le operazioni di trasferi-

mento dell'immobile: al momento dell'acquisto, infatti, il commercialista era incaricato dello svolgimento delle **attività dichiarative** per conto della società e quindi non era tenuto a conoscere alcun dettaglio né in relazione all'operazione né in merito ai soggetti coinvolti. All'atto della rivendita, invece, egli era liquidatore della società venditrice e quindi esonerato dagli adempimenti antiriciclaggio in virtù della citata disposizione UIC.

Holding con test di prevalenza in termini relativi

Primo intervento dell'Agenzia delle Entrate sul tema dopo l'introduzione nel TUIR dell'art. 162-bis

/ Gianluca ODETTO

La risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 40 di ieri, 13 gennaio 2021, fornisce per la prima volta un orientamento dell'Agenzia delle Entrate in merito alla qualificazione delle società tra le società di partecipazione non finanziaria (c.d. **holding industriali**) o tra le società di **partecipazione finanziaria**, a seconda della tipologia di investimenti effettuati.

La risposta evidenzia in premessa, accogliendo l'impostazione sin qui prevalente sul punto, che per la valutazione dei requisiti posti allo scopo dall'[art. 162-bis](#) del TUIR occorre prendere a riferimento i dati dello stesso **bilancio** dell'esercizio per cui si presenta la **dichiarazione**. Così, ad esempio, per valutare la natura fiscale di una società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare per l'anno 2020, i dati rilevanti sono quelli del bilancio chiuso al 31 dicembre 2020, ancorché questo bilancio venga poi approvato nel 2021.

L'interesse del documento, come detto, verte però sulla valutazione del requisito della **prevalenza**. L'[art. 162-bis](#) comma 2 del TUIR ricomprende, infatti, tra le società di partecipazione finanziaria (sostanzialmente assimilate agli intermediari finanziari "veri e propri") le società per cui l'ammontare complessivo delle partecipazioni in intermediari finanziari e degli elementi patrimoniali "connessi" (es. finanziamenti), unitariamente considerati, risulta superiore al **50%** del totale dell'attivo patrimoniale; diversamente, l'[art. 162-bis](#) comma 3 considera società di partecipazione non finanziaria le società per cui l'ammontare complessivo delle partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari e degli elementi patrimoniali connessi risulta superiore al 50% dell'attivo.

La situazione esaminata dalla risposta n. 40/2021 è comune a moltissime società, in cui l'attivo patrimoniale è investito in larga parte in partecipazioni, ma **nessuno** dei due "blocchi" (quello delle partecipazioni in imprese bancarie e finanziarie e quello delle partecipazioni in società industriali, commerciali e di servizi) **eccede il 50%** del totale dell'attivo stesso. Ipotizzando, ad esempio, in 100 il totale dell'attivo, in 45 la parte dello stesso investito in azioni FCA, in 40 la parte investita in azioni Intesa Sanpaolo e in 15 le rimanenti attività, una lettura testuale delle disposizioni porterebbe a concludere che la società non possa rientrare in nessuna delle categorie disciplinate dall'[art. 162-bis](#) del TUIR, in quanto nessuno dei test previsti nei commi 2 e 3 della disposizione è verificato.

L'opinione espressa dall'Agenzia delle Entrate è invece quella per cui occorre prima **valutare** se le partecipazioni detenute siano, **nel loro complesso**, superiori al 50% del totale dell'attivo; se questo test è superato si inquadra, poi, il soggetto tra le holding industriali se le

partecipazioni in società industriali, commerciali e di servizi eccedono quelle in società bancarie e finanziarie. Riprendendo la semplice esemplificazione posta, la società si qualificherebbe come società di partecipazione, in quanto l'85% dell'attivo è rappresentato da partecipazioni; posto, poi, che gli investimenti in azioni FCA sono superiori a quelli in azioni Intesa Sanpaolo, la società sarebbe inquadrata tra le società di partecipazione non finanziaria ai sensi dell'[art. 162-bis](#) comma 1 lett. c) del TUIR.

Il documento in esame non scioglie, però, due problemi di fondo. In primo luogo, l'Agenzia sembra riprendere l'orientamento della circ. Assoholding n. 2/2019, secondo cui la qualifica di holding finanziaria o di holding industriale dovrebbe essere attribuita ponendo a confronto le due tipologie di partecipazioni detenute **in termini relativi** (assegnando, quindi, nel caso concreto lo *status* di holding industriale in quanto il rapporto tra 45 – il valore delle partecipazioni in società non finanziarie – e 85 – il valore complessivo delle partecipazioni – eccede il 50%). Il principio porterebbe però a fare mutare la veste della società in holding finanziaria se, banalmente, si smobilizzasse un importo di 3 in azioni FCA per acquistare il medesimo controvalore in azioni bancarie per semplici valutazioni di convenienza delle quotazioni sui mercati finanziari, quando nella sostanza l'attività della società è sempre la stessa.

Una impostazione alternativa era stata suggerita nella circ. Federholding n. 3/2019, secondo cui:

- la società assumerebbe lo *status* di **holding finanziaria solo se** vengono rispettati i **requisiti** dell'[art. 162-bis](#) comma 2 nella sua formulazione testuale (e, quindi, se le partecipazioni in intermediari finanziari eccedono il 50% del totale dell'attivo, e non invece il 50% del totale delle partecipazioni);
- in tutti gli altri casi (in cui comunque il valore complessivo delle partecipazioni eccede il 50% dell'attivo), la società rientrerebbe tra le società di partecipazione non finanziaria, vista a questo scopo come categoria **"residuale"** delle società di partecipazione.

Il secondo "fantasma" che aleggia dalla lettura della risposta riguarda le **partecipazioni quotate** (presenti nella maggior parte dei bilanci delle società di partecipazione o presunte tali), che da alcune parti si suggerirebbe di escludere dal test di prevalenza. Nel ricordare che, con la risposta all'istanza di consulenza giuridica n. [15/2020](#), partecipazioni quotate e non quotate (purché iscritte tra le immobilizzazioni) sono state equiparate ai fini degli obblighi di comunicazione all'Anagrafe tributaria, la questione non è invece stata affrontata per quanto riguarda il test di prevalenza, mantenendo quindi lo stato di incertezza sul tema.

Falcidia concordataria per debiti tributari non estesa agli obbligati in solido

Gli effetti esdebitativi del concordato non si estendono ai coobbligati del debitore

/ Michele BANA e Antonio NICOTRA

La pronuncia della Cassazione n. [21179/2020](#) ha stabilito che la parziale **remissione** del debito, per effetto dell'omologazione del concordato, non libera i coobbligati della debitrice.

Nel caso di specie, veniva omologato un concordato fallimentare con terzo assuntore, relativo ad una società precedentemente interessata da una scissione totale con attribuzione delle relative quote di partecipazione ad altre società, che, per tale operazione, risultavano responsabili in solido per le imposte e le sanzioni tributarie anteriori allo scorporo.

Con la sentenza in commento, la Suprema Corte ha rimarcato che gli effetti **esdebitativi** del concordato non si estendono anche ai coobbligati del debitore, né ai suoi fideiussori e agli obbligati in via di regresso, nei confronti dei quali i creditori conservano impregiudicati i propri diritti.

L'[art. 184](#) del RD 267/42 stabilisce che il concordato preventivo omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel Registro delle imprese del ricorso di cui all'[art. 161](#) del RD 267/42. Tuttavia, "essi conservano impregiudicati i diritti contro i coobbligati, i fideiussori del debitore e gli obbligati in via di regresso".

Salvo patto contrario, il concordato della società ha efficacia nei confronti dei soci illimitatamente responsabili.

Analogamente, l'[art. 135](#) del RD 267/42 stabilisce che il concordato fallimentare è obbligatorio per tutti i creditori **anteriori** all'apertura del fallimento, compresi quelli che non hanno presentato domanda di ammissione al passivo. A questi però non si estendono le garanzie date nel concordato da terzi: "I creditori conservano la loro azione per l'intero credito contro i coobbligati, i fideiussori del fallito e gli obbligati in via di regresso".

Derogando alla regola generale in materia di obbligazioni – secondo cui l'**estinzione** dell'obbligazione prin-

cipale determina l'estinzione anche di quelle accessorie – trova applicazione il principio in base al quale il concordato del debitore non giova ai suoi coobbligati (Cass. n. [21810/2015](#)).

I creditori possono agire nei confronti di tali soggetti per l'intero credito, trattandosi di una deroga sia sostanziale che processuale alla disciplina comune di cui agli [artt. 1239](#), [1301](#) e [1941](#) c.c., i quali estendono l'efficacia **liberatoria** della remissione ai coobbligati e sanciscono il principio di sussidiarietà della fideiussione.

Tale deroga si giustifica in virtù della natura **pubblicistica** del concordato e al relativo favor legislativo verso il raggiungimento di un accordo, che non preclude ai creditori di rivalersi sui coobbligati solidali per quanto non ricevuto in sede concordataria.

Ciò non consente di qualificare come "**remissione**" in senso tecnico l'effetto esdebitatorio favorevole al debitore.

Responsabilità dei coobbligati per debiti anteriori alla scissione

La deroga alla disciplina generale, che non ammette eccezioni, implica che i fideiussori, i coobbligati e gli obbligati in via di regresso sono tenuti a rispondere dell'**intero** debito e a subire le conseguenze della falcidia concordataria o degli effetti modificativi favorevoli al debitore, quali creditori in via di regresso.

Nella specie, quindi, in applicazione dell'[art. 173](#) commi 12 e 13 del DPR 917/86 e dell'[art. 15](#) del DLgs. 472/1997, l'atto di scissione totale e attribuzione delle quote a società terze rendeva quest'ultime responsabili in solido per le **imposte** e le sanzioni tributarie **anteriori** all'operazione di scissione, non avendo effetto nei loro confronti l'estinzione dell'obbligazione principale in seguito al concordato del debitore principale.

Assegnazione della casa familiare non trascritta opponibile al fallimento

L'inefficacia degli effetti traslativi dell'immobile ripristina la situazione preesistente sul cespite

/ Antonio NICOTRA e Cecilia PASQUALE

Con l'ordinanza n. 377, depositata ieri, la Corte di Cassazione ha stabilito che il diritto personale di godimento del coniuge separato, assegnatario della casa familiare, sebbene non trascritto, è **opponibile** a fallimento dell'altro coniuge.

Nel caso di specie, i coniugi convenivano, in sede di separazione personale, l'assegnazione della casa **coniugale** al primo coniuge con obbligo per il secondo di trasferire la proprietà del medesimo immobile entro due anni dall'omologazione della separazione. La pattuizione non veniva trascritta. Omologata la separazione, veniva realizzato il trasferimento dell'immobile con trascrizione presso la Conservatoria dei Registri immobiliari successivamente all'annotazione della sentenza di fallimento del (secondo) coniuge/cedente, quale socio illimitatamente responsabile di una snc parimenti fallita, presso il Registro delle imprese.

Secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 3086/2018), l'**art. 44** commi 1 e 2 del RD 267/42, prevedendo l'**inefficacia**, rispetto ai creditori, degli atti compiuti dal fallito e dei pagamenti da lui eseguiti **dopo** la dichiarazione di fallimento, costituisce un corollario della perdita del potere di disposizione dei beni acquisiti al fallimento (**art. 42** del RD 267/42), che assicura la *par condicio creditorum*.

Sotto il profilo giuridico, è irrilevante anche l'eventuale **buona fede** del terzo: l'inefficacia, infatti, costituisce una sanzione di carattere obiettivo, che prescinde dalla conoscenza dell'intervenuta dichiarazione di fallimento della controparte.

Attesa la predetta inefficacia del trasferimento nei confronti del fallimento, la vertenza impatta sull'opponibilità alla procedura del diritto dell'assegnatario di mantenere la **detenzione** della casa coniugale.

I giudici di merito avevano risolto la questione in senso negativo, sul presupposto che la situazione giuridica del coniuge assegnatario, in seguito all'atto traslativo, si era evoluta nel diritto di **proprietà** dell'immobile: conseguentemente, l'assegnatario non poteva invocare la reviviscenza del provvedimento interinale di assegnazione della casa coniugale, paralizzando il rilascio dell'immobile.

Tale soluzione, tuttavia, non è condivisa dalla Suprema Corte, secondo cui, ferma l'inefficacia degli effetti traslativi dell'immobile (**art. 44** del RD 267/42) nei confronti della procedura fallimentare, si ripristina, con riferimento al medesimo cespite, la situazione giuridica **preesistente** al fallimento, che, nella specie, era rappresentata dal diritto del coniuge, assegnatario in sede di separazione, al godimento della casa coniugale.

Secondo l'opinione maggioritaria in giurisprudenza, il diritto costituito in capo all'assegnatario della casa familiare, ove il coniuge non assegnatario ne sia proprietario (o titolare di un diritto reale su di essa), è un diritto **personale** (non reale) di godimento *sui generis* (così Cass. SS.UU. nn. 11096/2002 e 13603/2004, Cass. n. 9990/2019), in quanto il provvedimento di assegnazione è **trascrivibile** e opponibile ai terzi *ex art. 2643 c.c.*, come disponeva l'**art. 155-quater c.c.** – applicabile alla fattispecie in esame *ratione temporis* – e come dispone oggi l'**art. 337-sexies c.c.**

La disciplina dell'opponibilità di tale diritto è mutuata da quella della **locazione**, in virtù del richiamo alla disciplina di detto contratto effettuato dall'**art. 6** comma 6 della L. 898/1970, a mente del quale l'assegnazione, in quanto trascritta, "è opponibile al terzo acquirente ai sensi dell'**articolo 1599** del codice civile". L'**art. 1599** comma 2 c.c. dispone, in particolare, che "le locazioni di beni immobili non trascritte non sono opponibili al terzo acquirente, se non nei limiti di un **novennio** dall'inizio della locazione", effettuando un'assimilazione tra il diritto dell'assegnatario a quello del **conduttore** ai meri fini della trascrizione e dell'opponibilità ai terzi.

Di conseguenza, ove la casa venga alienata, dopo l'assegnazione, il provvedimento giudiziale di assegnazione, munito di **data certa**, resta opponibile, ancorché non trascritto, al terzo acquirente per nove anni dalla data dell'assegnazione, ovvero – se il titolo è stato in precedenza trascritto – anche oltre i nove anni (Cass. n. 1744/2018).

Per la Suprema Corte, quindi, rappresenta *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità che l'opponibilità del provvedimento di assegnazione della casa familiare, nei limiti del novennio, ove non trascritto (oltre il novennio, se trascritto), anche al terzo acquirente successivo dell'immobile, opera finché permane l'efficacia della pronuncia giudiziale.

L'eventuale insussistenza del diritto sul bene, invece, legittima il terzo acquirente a proporre un'ordinaria azione di accertamento, al fine di conseguire la declaratoria di inefficacia del titolo e la condanna dell'occupante al pagamento di una indennità per l'occupazione illegittima.

Nella fattispecie, quindi, sebbene fosse **inefficace**, nei confronti del fallimento, l'atto traslativo dell'immobile assegnato, il diritto personale di godimento "sui generis" dell'assegnatario, anche se non trascritto, restava **opponibile** ai terzi, incluso il sopravvenuto fallimento.

Congedo COVID-19 se è sospesa la didattica in seconda e terza media

In relazione ai figli con disabilità grave accertata si fa invece riferimento alle scuole di ogni ordine e grado

/ Giada GIANOLA

Come annunciato dall'INPS con la circolare n. [132/2020](#), è stata pubblicata la circolare n. [2/2021](#) con cui sono state fornite le istruzioni amministrative sulle modalità di fruizione del congedo straordinario in caso di sospensione dell'attività didattica in presenza delle **scuole secondarie** di primo grado nonché le istruzioni per la compilazione delle denunce contributive per i datori di lavoro privati e per il relativo conguaglio.

Il congedo in questione è stato introdotto dall'[art. 13](#) del DL 9 novembre 2020 n. 149. Per effetto dell'abrogazione di tale decreto legge da parte dell'[art. 1](#) comma 2 della L. 18 dicembre 2020 n. 176, di conversione del DL [137/2020](#) (c.d. decreto "Ristori"), la disciplina della misura è stata trasfusa nell'[art. 22-bis](#) del predetto DL [137/2020](#) convertito, la cui formulazione riproduce, senza modifiche, quella di cui al citato art. 13. A tal proposito si coglie l'occasione per ricordare che tra le novità introdotte in sede di conversione del decreto "Ristori" rientra l'**innalzamento** del limite di età da 14 a **16 anni** per i figli avuti da altri soggetti ai fini della fruizione delle misure di cui all'[art. 21-bis](#) del DL 104/2020 durante il periodo in cui l'altro genitore lavori in smart working o fruisca del congedo straordinario di cui all'art. 21-bis comma 3 o non svolga alcuna attività lavorativa, a condizione che il genitore con cui si è avuto il figlio non fruisca delle stesse misure.

L'Istituto, con la circolare in commento, evidenzia in primo luogo che il congedo in caso di sospensione dell'attività didattica in presenza delle scuole secondarie di primo grado, disciplinato, come detto, dall'[art. 22-bis](#) del DL [137/2020](#) convertito, **si distingue** dal congedo straordinario di cui all'art. 21-bis del DL 104/2020, il quale era fruibile fino al **31 dicembre 2020** sull'intero territorio nazionale da parte dei genitori lavoratori dipendenti per i **figli conviventi**, minori di 14 anni, posti in quarantena dall'ASL competente o in caso di sospensione dell'attività didattica, senza che rilevasse l'ordine o il grado della scuola frequentata dal figlio.

Il congedo di cui all'art. 22-bis del DL [137/2020](#), invece, è fruibile per periodi decorrenti dal **9 novembre 2020** solo nelle c.d. **"zone rosse"** individuate con ordinanze del Ministro della Salute, in caso di sospensione dell'attività didattica in presenza per le classi **secondo** o **terze** delle scuole secondarie di primo grado (quindi, le scuole medie) frequentate dal figlio, anche non convivente, per l'intera durata della sospensione (fatta ov-

viamente eccezione per i giorni antecedenti alla predetta data del 9 novembre 2020).

Le ulteriori condizioni di fruizione del congedo sono poi rappresentate dall'**impossibilità** di svolgere la prestazione lavorativa in modalità agile (per il congedo di cui all'art. 21-bis del DL 104/2020 il genitore poteva scegliere se svolgere l'attività in modalità agile o fruire del congedo) e dalla sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato in corso.

Il congedo è indennizzato, come il congedo per quarantena del figlio o per sospensione della didattica nelle scuole di ogni grado (*cfr.* circ. INPS n. [116/2020](#) e "[Congedo per quarantena dei figli e ferie dell'altro genitore compatibili](#)" del 3 ottobre 2020), in relazione alle **giornate lavorative** nella misura pari al 50% della retribuzione calcolata secondo quanto previsto dall'[art. 23](#) del DLgs. 151/2001 (fatta eccezione del relativo comma 2), con riconoscimento della **contribuzione figurativa**.

La misura in argomento, precisa l'INPS, risulta **incompatibile** con lo svolgimento, negli stessi giorni, da parte dell'altro genitore dell'attività di lavoro in modalità agile per esigenze legate allo stesso figlio, oltre che con la fruizione, negli stessi giorni, da parte dell'altro genitore, del **medesimo congedo** di cui all'art. 22-bis sia per lo stesso figlio sia per un altro figlio senza disabilità grave avuto con lo stesso genitore.

La circolare n. 2/2021 tratta inoltre il congedo riconosciuto in relazione ai figli con **disabilità** in situazione di gravità accertata: si tratta di una misura fruibile sull'intero territorio nazionale dai genitori lavoratori dipendenti per i figli in tale situazione soggettiva, anche non conviventi, che siano iscritti a scuole di **ogni ordine e grado**, per le quali sia stata disposta la sospensione dell'attività didattica in presenza, o che siano ospitati in centri diurni a carattere assistenziale per i quali sia stata disposta la chiusura.

Si tratta di un congedo **compatibile** con la fruizione, negli stessi giorni, da parte dell'altro genitore, del medesimo congedo, o del congedo di cui al comma 1 del medesimo art. 22-bis o del congedo di cui all'art. 21-bis del DL 104/2020, per **un altro figlio** di entrambi, così come con la fruizione nelle stesse giornate da parte dell'altro genitore, anche **per lo stesso figlio**, dei permessi di cui all'[art. 33](#), commi 3 e 6 della L. 104/92 o del prolungamento del congedo parentale ([art. 33](#) del DLgs 151/2001) o del congedo straordinario ([art. 42](#) comma 5 del DLgs 151/2001).

Supersocietà di fatto senza autorizzazione per la srl

Dal fallimento della supersocietà di fatto consegue quello delle società che la compongono e dei relativi soci illimitatamente responsabili

/ Maurizio MEOLI

Una srl, anche in assenza dell'autorizzazione prevista dall'[art. 2361](#) comma 2 c.c., può partecipare ad una **supersocietà di fatto** con una snc. Una volta appurato lo stato di insolvenza di tale supersocietà di fatto, poi, è possibile dichiarare falliti per estensione sia le società che compongono la supersocietà di fatto che i relativi soci illimitatamente responsabili.

Sono queste le indicazioni desumibili dall'ordinanza n. [366](#) della Cassazione, depositata ieri.

Nel caso di specie, il curatore fallimentare della già fallita Alfa srl chiedeva il fallimento della società di fatto configurabile tra la Alfa srl e la Beta snc, nonché, per estensione, di quest'ultima e dei suoi soci **illimitatamente responsabili**. Erano tali Tizio, con una quota del 99%, e la moglie Caia, socia all'1%; coniugi che risultavano essere anche i soci della Alfa srl, ma, rispettivamente, all'80 ed al 20%. Tizio, inoltre, ricopriva la carica di amministratore unico in entrambe le società (che avevano la medesima sede sociale, il medesimo recapito telefonico e utilizzavano medesimi impianti, materie prime e semilavorati).

La pretesa del curatore fallimentare della Alfa srl veniva accolta dai giudici di merito, sia in primo grado che in appello. Contro quest'ultima decisione ricorrevano per Cassazione sia la Beta snc che i coniugi Tizio e Caia, facendo leva sui seguenti motivi:

- l'**orientamento** che ammette, al ricorrere di determinati presupposti, il fallimento della c.d. supersocietà di fatto, quale fattispecie costituita da una società irregolare cui partecipano più società, come pure eventualmente persone fisiche, e che viene ad emergere in un momento successivo alla dichiarazione di fallimento di una delle società coinvolte, sarebbe fondato su un'erronea interpretazione estensiva di una disposizione eccezionale, quale l'[art. 147](#) comma 5 del RD 267/1942, ancorata al precedente fallimento di un imprenditore individuale e comunque vincolata al rispetto del principio della ("quasi sacra") invulnerabilità della persona giuridica. Nella specie, di contro, il curatore si sarebbe dovuto limitare a verificare l'esistenza di condotte ingeneranti responsabilità ex [art. 2497](#) c.c. in capo ai presunti gestori/eterodirettori;

- mancava l'**autorizzazione assembleare** ex [art. 2361](#) comma 2 c.c., dettato in relazione alle spa, ma da applicarsi anche alle srl;

- il fallimento "a catena" della supersocietà di fatto, prima, della snc, poi, e dei soci di questa, infine, non troverebbe giustificazione nell'[art. 147](#) comma 1 del RD 267/1942. In particolare, il tutto si dovrebbe fermare al fallimento della snc, che non sarebbe un vero e proprio fallimento ma solo un'**esecuzione collettiva** ne-

cessaria ad attuare la peculiare responsabilità patrimoniale della società di fatto, mentre per il fallimento dei soci della snc sarebbe stato necessario provare l'insolvenza dei relativi patrimoni personali.

La Suprema Corte respinge il ricorso.

Quanto al primo motivo, si osserva, in primo luogo, come il rilievo basato sulla "invulnerabilità della persona giuridica" possegga "tratti di **sostanza metagiuridica**". In ogni caso, nella specie, l'estensione fallimentare era operata da una società di persone (la società di fatto) ad altra società di persone, la snc, che non gode di autonomia patrimoniale perfetta. Si ribadisce, inoltre, come non vi sia alcuna ragione che, nell'ipotesi disciplinata dall'[art. 147](#) comma 5 del RD 267/1942, ne giustifichi un trattamento normativo differenziato, ammettendo o escludendo la fallibilità a seconda che il socio già fallito sia un imprenditore individuale o collettivo (cfr. Cass. n. [10507/2016](#)). Astratto e meramente ipotetico, infine, è reputato l'argomento correlato all'eterodirezione ex [art. 2497](#) c.c., situazione non imputata dalle decisioni di merito.

Quanto al secondo motivo, la Cassazione ricorda come la giurisprudenza di legittimità sia consolidata nell'escludere, **anche nelle srl**, che l'eventuale difetto di autorizzazione assembleare all'assunzione di partecipazioni comportanti la responsabilità illimitata possa determinare l'inefficacia, o l'invalidità, della partecipazione che comunque, nonostante tale difetto, sia stata assunta. L'[art. 2361](#) comma 2 c.c. attiene solo ai rapporti tra soci e amministratori dell'ente, non anche ai rapporti tra quest'ultimo e i terzi; diversamente, infatti, consentirebbe ai soci un modo troppo agevole per esonerarsi dalle conseguenze negative eventualmente derivanti dall'assunzione di partecipazioni in altri enti. In ogni caso, trattandosi di un ente collettivo, per il quale vale il principio di effettività dell'attività di impresa, la patologia che eventualmente colpisca la società di fatto si converte in causa di scioglimento: la società di fatto nulla, dunque, continua ad esistere fino alla definizione dei rapporti giuridici pendenti (cfr. Cass. nn. [9572/2018](#), [12962/2017](#), [10507/2016](#) e [1095/2016](#)).

In relazione al terzo motivo, infine, la decisione in commento rileva come si trascuri, da un lato, che, nelle snc, in forza degli [artt. 2291](#) e [2304](#) c.c., la responsabilità della società e quella dei soci costituiscano un "**plesso unitario**", e, dall'altro, che, secondo l'inequivoca lettera dell'[art. 147](#) comma 1 del RD 267/1942, la dichiarazione di fallimento di una snc comporta, in ogni caso, il fallimento dei suoi soci illimitatamente responsabili.

Esonero contributivo triennale per le assunzioni di under 36

È riconoscibile per una durata massima di 48 mesi nel caso in cui l'assunzione venga effettuata in una sede o unità produttiva del Sud

/ **Daniele SILVESTRO**

La legge di bilancio 2021 (L. [178/2020](#)) ha introdotto nuovi **esoneri contributivi** in favore dei datori di lavoro che intendono assumere nuovo personale. Tali esoneri sono destinati a sostenere l'occupazione di quelle categorie che trovano maggiore difficoltà a inserirsi nel mondo del lavoro; parliamo, in particolare, di giovani e donne disoccupate.

Il primo di questi esoneri è previsto dall'[art. 1](#) comma 10-15 della legge di bilancio 2021, il quale stabilisce, al fine di promuovere l'occupazione giovanile stabile, per le nuove assunzioni a tempo indeterminato e per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate nel **biennio 2021-2022**, che l'esonero contributivo di cui all'[art. 1](#) commi da 100 a 105 e 107 della L. 205/2017 (legge di bilancio 2018) sia riconosciuto nella misura del **100%**.

L'esonero in trattazione si riferisce ai soggetti che alla data della **prima assunzione** incentivata ai sensi dei commi da 10-15 dell'[art. 1](#) della legge di bilancio 2021 non abbiano compiuto il 36° anno di età. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

In sostanza, viene ripreso l'esonero dei complessivi **contributi previdenziali** a carico dei datori di lavoro (con l'esclusione dei premi INAIL) previsto dalla legge di bilancio 2018 per i giovani under 30 e, limitatamente alle assunzioni effettuate nel biennio 2021-2022, viene incrementato sia il limite di età del giovane lavoratore (da 30 a 36) sia la misura dell'esonero (che passa dal 50% al 100%).

L'esonero è riconosciuto per un periodo massimo di **36 mesi** e nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui. Tuttavia, ai sensi del [comma 11](#), l'agevolazione può trovare applicazione per un periodo più ampio rispetto ai 36 mesi stabiliti per la generalità dei datori di lavoro privati, qualora quest'ultimi effettuino assunzioni in una sede o unità produttiva ubicata in determinate Regioni, ovverosia: Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna. In tali casi, infatti, l'esonero può avere una durata massima di 48 mesi.

La legge di bilancio individua ulteriori requisiti e condizioni necessari per poter richiedere e fruire dell'incentivo. *In primis*, il [comma 12](#), sottolineando il rispetto dei principi generali per la fruizione degli incentivi, stabiliti dall'[art. 31](#) del DLgs. 150/2015, riconosce l'accesso all'agevolazione in commento ai datori di lavoro

che non abbiano proceduto, nei 6 mesi precedenti l'assunzione, né procedano, nei 9 mesi successivi alla stessa, a **licenziamenti individuali** per giustificato motivo oggettivo ovvero a licenziamenti collettivi, ai sensi della L. [223/1991](#), nei confronti di lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva.

Inoltre, secondo quanto previsto dal [comma 13](#), le disposizioni che riconoscono l'incentivo in trattazione non trovano applicazione alle prosecuzioni di contratto e alle assunzioni di cui all'[art. 1](#) commi 106 e 108 della L. 205/2017. In altre parole, l'esonero non è riconosciuto nei casi di prosecuzione di un **contratto di apprendistato** in rapporto a tempo indeterminato. Inoltre, l'incentivo non si applica in caso di assunzione, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a tutele crescenti, entro 6 mesi dall'acquisizione del titolo di studio di: **studenti** che hanno svolto presso il medesimo datore attività di alternanza scuola-lavoro pari almeno al 30% delle ore di alternanza previste ai sensi dell'[art. 1](#) comma 33 della L. 107/2015, ovvero pari almeno al 30% del monte ore previsto per le attività di alternanza all'interno dei percorsi erogati ai sensi del capo III del DLgs. [226/2005](#), ovvero pari almeno al 30% del monte ore previsto per le attività di alternanza realizzata nell'ambito dei percorsi di cui al capo II del DPCM del [25 gennaio 2008](#), ovvero pari almeno al 30% del monte ore previsto dai rispettivi ordinamenti per le attività di alternanza nei percorsi universitari; studenti che hanno svolto, presso il medesimo datore di lavoro, **periodi di apprendistato** per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore, il certificato di specializzazione tecnica superiore o periodi di apprendistato in alta formazione.

Si sottolinea, infine, che il beneficio previsto dai commi da 10-15 viene concesso ai sensi della sezione 3.1 della comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 *final*, del 19 marzo 2020, recante un "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e nei limiti e alle condizioni di cui alla medesima comunicazione.

L'efficacia delle suddette disposizioni è inoltre subordinata all'**autorizzazione** della Commissione europea, ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Fatture false da individuare in maniera precisa per applicare misure cautelari

Il mero impiego delle fatture per ottenere il pagamento della prestazione annotata non è idoneo a celare la provenienza delittuosa del documento

/ Maria Francesca ARTUSI

Alcuni principi in tema di utilizzo di fatture per **operazioni inesistenti** e di conseguente autoriciclaggio sono stati ribaditi dalla Corte di Cassazione nella pronuncia n. [1080](#), depositata ieri, nell'ambito di un'attività di conferimento di rifiuti così come disciplinata dal codice dell'ambiente (DLgs. [152/2006](#)).

L'amministratore di una srl era indagato per avere utilizzato, al fine di evadere le **imposte sui redditi** per un totale di 534.734,06 euro fatture per operazioni inesistenti e per avere sostituito con denaro del valore di 1.663.06,56 euro tali fatture, effettuando pagamenti in modo da far apparire esistenti tali operazioni e celare in concreto la provenienza delittuosa delle fatture che venivano impiegate nell'attività economica della società, in particolare utilizzandole nelle dichiarazioni fiscali. Oltre a ciò era contestato il reato di attività organizzate per il traffico di rifiuti ([art. 452-quaterdecies](#) c.p.).

La Guardia di Finanza aveva rilevato che i documenti fiscali emessi erano stati valutati come relativi ad operazioni quantomeno soggettivamente inesistenti e sovrappagate in quanto attestanti cessioni che la ditta controllata non era in grado di eseguire a fronte di conferimenti di materiali per la maggior parte effettivamente eseguiti da soggetti terzi al fine di permettere alle piattaforme di giustificare il materiale acquistato senza rispettare gli **obblighi fiscali** e la normativa ambientale. Tuttavia, l'attività di indagine non aveva fornito alcun elemento concreto da cui desumere l'insussistenza oggettiva di parte delle operazioni di cui alle fatture emesse dai micro-conferitori.

Viene ricordato in proposito come, secondo la giurisprudenza prevalente (Cass. n. [27392/2012](#) e Cass. n. [4236/2019](#)), il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sussiste sia nell'ipotesi di **inesistenza oggettiva** dell'operazione, cioè quando non sia stata posta mai in essere nella realtà, sia in quella di inesistenza soggettiva, ossia quando l'operazione vi sia stata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura, sia infine nel caso di sovrappagatura qualitativa, nel quale la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti, in quanto oggetto di repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale.

Ma nel caso in esame viene rilevata l'**assenza** di un

quadro di gravità indiziaria in quanto non era stato possibile individuare esattamente quale parte delle fatture emesse dalle ditte individuali poteva essere ritenuta relativa ad operazioni oggettivamente inesistenti ovvero sovrappagate ed identificare i reali soggetti dai quali le società avrebbero di fatto acquistato i beni commercializzati.

Il Tribunale di merito aveva, in effetti, evidenziato come non potessero trarsi elementi indiziari dall'analisi dei MUD (modelli unici di dichiarazione ambientale), considerato che i venditori ambulanti sono esonerati dagli adempimenti documentali previsti per i rifiuti che gestiscono, né dall'asserita incapacità dei micro-conferitori di vendere il quantitativo oggetto delle fatture, tenuto conto della **tipologia** dei mezzi utilizzati per trasportarli e della inadeguatezza dei locali sede dell'attività di impresa.

Con riguardo all'**autoriciclaggio** ([art. 648-ter.1](#) c.p.), era stata contestata dal Pubblico Ministero la condotta di sostituzione delle fatture, ritenute provento del delitto di cui all'[art. 2](#) del DLgs. 74/2000, con il denaro; operazione questa che sarebbe stata funzionale a far apparire esistenti le operazioni sottese alle fatture e a celarne quindi la provenienza delittuosa.

La Cassazione concorda, però, con il ragionamento del Tribunale secondo cui il pagamento con denaro delle prestazioni indicate in fattura non comporta una sostituzione di tale documento fiscale che, anche dopo il pagamento, resta materialmente e giuridicamente **esistente**: il mero impiego delle fatture per ottenere il pagamento della prestazione ivi annotata non è idoneo a celare la provenienza delittuosa del documento fiscale e l'impiego di fatture emesse da terzi non è punibile *ex art. 9* del DLgs. n. 74/2000 (per cui non può essere contestato il concorso tra emittente e utilizzatore delle fatture false).

Tra l'altro, l'assenza di elementi probatori in ordine alla gravità indiziaria del reato fiscale presupposto coinvolge la sussistenza, sempre in termini di gravi indizi, del reato di autoriciclaggio.

A fronte di tutte queste considerazioni, i giudici di legittimità confermano la decisione di merito di non applicare la misura cautelare degli arresti domiciliari nei confronti dell'amministratore indagato. Resta, invece, confermata l'interdizione dall'esercizio di uffici direttivi di imprese e società, nonché l'obbligo di dimora, in relazione al reato ambientale.

Prorogata al 31 gennaio la prima rata del restante 50% dei contributi INPS sospesi

Con un comunicato stampa pubblicato nella giornata di ieri, l'INPS ha annunciato la proroga al **31 gennaio 2021** della prima rata, in scadenza il 16 gennaio, relativa alla rateizzazione dei contributi previdenziali sospesi ai sensi della normativa emergenziale.

Si ricorda che l'[art. 97](#) del DL 104/2020 (DL "Agosto") ha introdotto una nuova modalità di versamento dei contributi sospesi a causa dell'emergenza epidemiologica dovuta alla diffusione del virus COVID-19, **alternativa** rispetto a quella prevista dagli [artt. 126](#) e [127](#) del DL 34/2020 (DL "Rilancio").

Infatti, ai sensi del citato art. 97, i versamenti possono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in due *tranche*:

- il **50%** di quanto sospeso in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, ovvero mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo (con la prima rata da versare entro il 16 settembre 2020);

- il **restante 50%** mediante rateizzazione, fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021.

Pertanto, relativamente al restante 50% dell'importo dovuto, il pagamento della **prima rata** può essere effettuato entro il 31 gennaio 2021.

In serata, poi, l'INPS ha pubblicato il messaggio n. 102, con il quale fornisce le **indicazioni operative** per il versamento del restante 50% delle somme dovute, senza applicazione di sanzioni e interessi, fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo, per:

- aziende con dipendenti;
- artigiani e commercianti;
- aziende agricole assuntrici di manodopera;
- aziende con natura giuridica privata con dipendenti iscritti alla Gestione pubblica.

Domande per il bonus edicole a partire dal 21 gennaio prossimo

Con una notizia pubblicata sul proprio sito istituzionale, il Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei ministri ha comunicato che le domande per il **bonus edicole**, previsto dall'[art. 6-ter](#) del DL 137/2020, potranno essere presentate al medesimo Dipartimento:

- dalle ore 10 del **21 gennaio 2021** sino al 28 febbraio 2021;
- tramite accesso nell'area riservata del portale www.impresainungiorno.gov.it.

La norma ripropone la misura di sostegno riservata alle persone fisiche esercenti punti vendita esclusivi per la rivendita di giornali e riviste, già prevista dall'[art. 189](#) del DL 34/2020,

per la cui attuazione era stato emanato il DPCM [3 agosto 2020](#).

Il contributo è riconosciuto, *una tantum*, **fino a 1.000 euro**, entro il tetto massimo di spesa di 7,2 milioni di euro per l'anno 2021. In caso di insufficienza delle risorse rispetto al numero delle richieste, si procede alla ripartizione delle stesse in misura proporzionale tra tutti i beneficiari.

Rispetto alla precedente e analoga misura di sostegno, ne risultano **esclusi** solo i titolari di reddito da lavoro dipendente; la titolarità di un trattamento pensionistico non costituisce invece motivo di esclusione.

Il fondo rischi si deduce al momento dell'utilizzo

Con la risposta a interpello 13 gennaio 2021 n. [41](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale da adottare laddove un fondo rischi, costituito con **accantonamenti non dedotti**, sia successivamente in parte utilizzato e in parte stornato.

Nel caso di specie, la società Alfa (successivamente incorporata) aveva rilevato, a fronte di un contenzioso in essere per la restituzione di un'indennità di esproprio, un **fondo rischi** e non aveva attribuito rilevanza fiscale ai relativi accantonamenti ex [art. 107](#) comma 4 del TUIR, apportando variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

La società Beta (incorporante) aveva sottoscritto, a definizio-

ne tombale del contenzioso, un accordo transattivo, in forza del quale si impegna a restituire l'indennità.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- la quota del fondo che viene utilizzata per la restituzione della somma sulla base dell'accordo transattivo concorre alla formazione del reddito imponibile mediante una **variazione in diminuzione** ai sensi dell'[art. 109](#) comma 4 lett. a) del TUIR;
- la quota del fondo che viene stralciata **non** costituisce sopravvenienza attiva **imponibile** ai sensi dell'[art. 88](#) comma 1 del TUIR e in linea con il principio generale di divieto di doppia imposizione sancito dall'[art. 163](#) del TUIR.

Per i lavoratori disabili riconoscimento dei benefici provvisorio in caso di prima istanza

Con il messaggio n. [93](#) pubblicato ieri, l'INPS chiarisce che, in conseguenza della **sospensione** "causa COVID-19" delle visite per l'accertamento sanitario degli stati di invalidità e disabilità, le **prime istanze** di fruizione dei benefici connessi a tale condizione (permessi ex L. [104/92](#), prolungamento del congedo parentale, riposi orari alternativi al prolungamento del congedo parentale, congedo straordinario) presentate dai lavoratori disabili in situazione di gravità tra la data di scaden-

za del verbale rivedibile e il completamento dell'accertamento sanitario saranno accolte provvisoriamente, in attesa della conclusione dell'**iter** sanitario di revisione.

Se, al termine della revisione, lo stato di disabilità risulterà confermato allora la domanda, in presenza degli altri requisiti normativamente previsti, troverà accoglimento dalla data di presentazione, mentre in caso contrario l'Istituto di previdenza **recupererà** il beneficio fruito.