

Venerdì 14 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Proroga degli
impatriati a rischio per
i contro-esodati

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

I requisiti dell'iscrizione all'AIRE e del trasferimento in Italia, richiesti per prolungare di ulteriori cinque anni il regime dei c.d. "vecchi" impatriati, potrebbero ostacolare l'accesso al beneficio da parte dei c.d. **"contro-esodati"** (art. 2 comma 1 della L. [...])

PAGINA 2

IL PUNTO
TUTELA DEL PATRIMONIOLa dotazione del trust
è sempre soggetta a
imposta fissa

/ Maurizio CASALINI

Non rileva che il trust sia autodichiarato o meno, che sia o non sia di natura traslativa, quel che rileva è che in tema di imposta di donazione, registro e ipocatastali, la costituzione del **vincolo di destinazione** di cui all'art. 2, comma 47 del DL 262/2006, non costituisce [...]

PAGINA 10

FISCO

Perdite su mini crediti a rilevanza variabile

Deducibilità a scelta dell'impresa decorsi sei mesi dalla scadenza del pagamento

/ Luca FORNERO

Con la risposta a interpello n. 342 di ieri, l'Agenzia delle Entrate torna a occuparsi della deducibilità, ai fini IRES, delle perdite su crediti di modesto importo scaduti da più di **sei mesi**.

In via preliminare, si ricorda che, con le modifiche a suo tempo introdotte dal DL 83/2012 e dalla L. 147/2013, sono state ampliate le ipotesi di deducibilità **"automatica"** delle perdite relative a crediti vantati nei confronti sia di debitori assoggettati a procedure concorsuali (e istituti assimilati), sia di debitori non soggetti a tali procedure.

Riguardo a questi ultimi, l'art. 101 comma 5 del TUIR stabilisce che gli elementi certi e precisi, atti a fondare il diritto alla deducibilità della perdita, sussistono "in ogni caso", tra l'altro, quando il credito è di modesta entità ed è decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del pagamento (c.d. **"mini crediti"**).

A tali fini, il credito è considerato di modesta entità quando risulta di importo non superiore a:

- 5.000 euro, per le imprese di più rilevante dimensione (intendendosi

per tali quelle che hanno conseguito un volume d'affari o ricavi non inferiore a 100.000.000 di euro);

- 2.500 euro, per le altre imprese.

Pertanto, la perdita afferente a un credito di 2.000 euro, "scaduto" il **25 maggio 2020** e non ancora incassato al 31 dicembre 2020, è deducibile nel periodo d'imposta 2020 "solare" (modello REDDITI 2021), previa imputazione del componente negativo a Conto economico, senza la necessità di dimostrare la sussistenza degli elementi "certi e precisi" (quali, ad esempio, la persistente assenza del debitore, i documenti attestanti l'esito negativo di azioni esecutive, ecc.).

La perdita è deducibile anche nel caso in cui a Conto economico sia confluito il costo a titolo di **svalutazione**. In pratica, la svalutazione dei "mini crediti" può essere interamente dedotta ex art. 101 comma 5 del TUIR, senza sottostare ai limiti di cui all'art. 106 comma 1 dello stesso TUIR (0,5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio).

Quanto all'esercizio di deducibilità, con una disposizione di carattere interpretativo (e, dunque, con [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Per i fatti successivi informativa ampia in Nota integrativa

Slitta al 20 agosto 2021 la prima rata di artigiani e commercianti

Anche la compravendita non trascritta, ma registrata, salva il bonus prima casa

Dal CNDCEC le regole per tutelare le quote di genere alle elezioni

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Ristrutturazione dei
debiti con IVA per il
cessionario

/ Emanuele GRECO e Antonio NICOTRA

A fronte di note di variazione in diminuzione emesse a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti, il **cessionario o committente** è tenuto al [...]

PAGINA 4

Proroga degli impatriati a rischio per i contro-esodati

Il prolungamento di cinque anni richiede ulteriori requisiti formali

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

I requisiti dell'iscrizione all'AIRE e del trasferimento in Italia, richiesti per prolungare di ulteriori cinque anni il regime dei c.d. "vecchi" impatriati, potrebbero ostacolare l'accesso al beneficio da parte dei c.d. **"contro-esodati"** ([art. 2](#) comma 1 della L. 238/2010).

L'[art. 5](#) comma 2-*bis* del DL 34/2019, introdotto dall'[art. 1](#) comma 50 della L. 178/2020, stabilisce che, per accedere a tale beneficio, i soggetti interessati:

- devono essere stati **iscritti all'AIRE** o essere cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
- devono avere **trasferito la residenza** prima del 2020 (in realtà il termine corretto è quello del 30 aprile 2019, previsto dal provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate 3 marzo 2021 n. [60353](#));
- devono già essere beneficiari, alla data del 31 dicembre 2019, delle agevolazioni per gli impatriati.

Si richiede, pertanto, un requisito formale (l'iscrizione all'AIRE), che non è invece richiesto dalla norma agevolativa primaria per l'accesso al regime degli impatriati; l'[art. 16](#) comma 5-*ter* del DLgs. 147/2015 dispone, infatti, che possano accedervi anche i cittadini italiani **non iscritti all'AIRE** rientrati in Italia dal 1° gennaio 2020, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni nei due periodi d'imposta antecedenti il trasferimento e, come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2020 n. [33](#) (§ 5), ciò vale anche per i soggetti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia entro il periodo di imposta 2019.

In altre parole, l'[art. 16](#) comma 5-*ter* del DLgs. 147/2015 (introdotto dal DL [34/2019](#)), a differenza del richiamato [art. 5](#) comma 2-*bis* del DL 34/2019, prende atto della **prevalenza** dei criteri convenzionali di residenza rispetto a quelli previsti dalla normativa interna, consentendo l'accesso al regime anche in mancanza di iscrizione all'AIRE, ove sia comunque possibile dimostrare la residenza estera. La disciplina del prolungamento andrebbe quindi interpretata alla luce di tale contesto normativo.

Ulteriore problematica attiene al fatto che l'[art. 2.2](#) lett. c) del provv. dell'Agenzia n. 60353/2021, nell'individuare le disposizioni attuative della facoltà di prorogare il regime, dispone che la richiesta al sostituto d'imposta debba contenere, tra l'altro, l'indicazione che prima del 30 aprile 2019 la residenza è stata **"trasferita"** in Italia ai sensi dell'[art. 2](#) comma 2 del TUIR.

Sotto il profilo strettamente letterale, tale adempimento sarebbe di **ostacolo** all'accesso al beneficio del prolungamento da parte dei soggetti c.d. "contro-esodati" i quali, senza soluzione di continuità, abbiano poi fruito del regime dei c.d. impatriati in virtù di quanto previsto dall'[art. 16](#) comma 4 del DLgs. 147/2015.

Va però osservato che, quanto all'esercizio di quest'ultima opzione, il provv. Agenzia delle Entrate n. 46244/2016, attuativo della facoltà prevista dall'[art. 16](#) comma 4, richiede una generica indicazione della **residenza in Italia** e non ulteriori requisiti formali.

Per i soggetti che adottano il regime degli impatriati in virtù dell'opzione di cui al citato [art. 16](#) comma 4 del DLgs. 147/2015 la circ. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2012 n. [14](#) (§ 1.5) ha precisato che, tenuto conto della finalità della normativa dei c.d. contro-esodati di valorizzare le esperienze maturate dai cittadini che hanno studiato o lavorato all'estero, "ciò che rileva ai fini dell'agevolazione in esame è che il soggetto interessato abbia effettivamente svolto attività di lavoro o di studio all'estero [...] e sia in grado di dimostrare tale circostanza. In presenza di tale requisito sostanziale, l'iscrizione all'AIRE corrispondente al periodo di attività all'estero **non assume rilevanza** e, pertanto, la condizione dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente si considera soddisfatta anche per coloro che, pur lavorando o studiando all'estero, non si sono mai iscritti all'AIRE".

In altre parole, i c.d. contro-esodati erano legittimati a fruire del regime degli impatriati, pur non presentandone i requisiti, ma in virtù di un'apposita norma volta a garantire il passaggio tra i regimi agevolativi: la **sostanziale continuità** tra i regimi veniva garantita dal possesso dei requisiti di legge per l'agevolazione relativa ai c.d. contro-esodati, il quale non richiedeva il formale trasferimento all'estero della residenza ma la sola dimostrazione che l'attività di studio era stata fisicamente svolta all'estero.

Analogo ragionamento dovrebbe valere per la fruizione, da parte degli stessi soggetti, del **prolungamento** del regime degli impatriati per ulteriori cinque anni.

In particolare, a tal fine, dovrebbe valere quanto previsto dall'[art. 16](#) comma 4 del DLgs. 147/2015 e dal relativo provv. n. [46244/2016](#) che, in quanto norme espressamente rivolte alla casistica degli ex contro-esodati, dovrebbero disciplinare anche l'ulteriore prolungamento del regime con riferimento agli stessi soggetti. Non dovrebbe, invece, rilevare l'ulteriore requisito previsto dall'[art. 2.2](#) lett. c) del provv. n. 60353/2021 concernente l'indicazione che prima del 30 aprile 2019 la residenza è stata trasferita in Italia, il quale dovrebbe rivolgersi soltanto ai soggetti che, *ab origine*, possedevano i requisiti di legge per accedere al regime degli impatriati.

Tale impostazione, volta a far prevalere una **lettura sistematica** delle norme rispetto al mero tenore letterale delle stesse, non è, tuttavia, mai stata oggetto di avallo espresso da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Perdite su mini crediti a rilevanza variabile

Deducibilità a scelta dell'impresa decorsi sei mesi dalla scadenza del pagamento

/ Luca FORNERO

Con la risposta a interpello n. [342](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate torna a occuparsi della deducibilità, ai fini IRES, delle [perdite su crediti](#) di modesto importo scaduti da più di **sei mesi**.

In via preliminare, si ricorda che, con le modifiche a suo tempo introdotte dal DL [83/2012](#) e dalla L. [147/2013](#), sono state ampliate le ipotesi di deducibilità **"automatica"** delle perdite relative a crediti vantati nei confronti sia di debitori assoggettati a procedure concorsuali (e istituti assimilati), sia di debitori non soggetti a tali procedure.

Riguardo a questi ultimi, l'[art. 101](#) comma 5 del TUIR stabilisce che gli elementi certi e precisi, atti a fondare il diritto alla deducibilità della perdita, sussistono "in ogni caso", tra l'altro, quando il credito è di modesta entità ed è decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del pagamento (c.d. **"mini crediti"**).

A tali fini, il credito è considerato di modesta entità quando risulta di importo non superiore a:

- 5.000 euro, per le imprese di più rilevante dimensione (intendendosi per tali quelle che hanno conseguito un volume d'affari o ricavi non inferiore a 100.000.000 di euro);

- 2.500 euro, per le altre imprese.

Pertanto, la perdita afferente a un credito di 2.000 euro, "scaduto" il **25 maggio 2020** e non ancora incassato al 31 dicembre 2020, è deducibile nel periodo d'imposta 2020 "solare" (modello REDDITI 2021), previa imputazione del componente negativo a Conto economico, senza la necessità di dimostrare la sussistenza degli elementi "certi e precisi" (quali, ad esempio, la persistente assenza del debitore, i documenti attestanti l'esito negativo di azioni esecutive, ecc.).

La perdita è deducibile anche nel caso in cui a Conto economico sia confluito il costo a titolo di **svalutazione**. In pratica, la svalutazione dei "mini crediti" può essere interamente dedotta ex [art. 101](#) comma 5 del TUIR, senza sottostare ai limiti di cui all'[art. 106](#) comma 1 dello stesso TUIR (0,5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio).

Quanto all'esercizio di deducibilità, con una disposizione di carattere interpretativo (e, dunque, con effetto retroattivo), l'[art. 13](#) comma 3 del DLgs. 147/2015 ha stabi-

lito che le svalutazioni contabili dei suddetti "mini crediti", deducibili a decorrere dall'esercizio in cui sussistono gli elementi certi e precisi, sono deducibili nell'esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili.

In pratica, viene consentito al contribuente di **rinvviare** la deduzione, come perdite, delle svalutazioni relative ai c.d. "mini crediti" al momento dell'eliminazione del credito stesso dal bilancio, evitando così l'automatica "trasformazione" delle svalutazioni stesse in perdite e i connessi problemi di gestione.

Pertanto, come confermato dalla risposta n. [342/2021](#), per effetto di tale disposizione, compete all'impresa creditrice la scelta circa l'esercizio in cui portare in deduzione la relativa perdita e la determinazione del rispettivo ammontare, una volta soddisfatti i requisiti minimi richiesti per ammetterne la rilevanza fiscale (nel nostro caso, avvenuta scadenza del termine di pagamento da più di sei mesi).

In altre parole, in presenza di svalutazioni contabili "analitiche" o "forfetarie", la scelta dell'esercizio in cui dedurre il componente negativo divenuto fiscalmente rilevante è rimessa all'impresa creditrice, con l'unico **limite temporale** rappresentato dal periodo d'imposta nel corso del quale il credito viene cancellato dal bilancio.

Ciò posto, laddove i "mini crediti" siano stati interamente svalutati e le svalutazioni siano state dedotte a titolo di perdita prima del loro stralcio dal bilancio, l'utilizzo del fondo svalutazione afferente ai medesimi crediti, all'atto della loro eliminazione dal bilancio, sarà fiscalmente **irrilevante**.

In altri termini, la cancellazione in bilancio dei "mini crediti" svalutati e dedotti in un esercizio precedente, non implicando più alcuna deduzione, non produce effetti fiscali.

Inoltre, se prima della cancellazione dal bilancio, i "mini crediti", la cui svalutazione è stata dedotta come perdita, vengono incassati in tutto in parte, si produce una [sopravvenienza attiva](#) fiscalmente **rilevante** pari all'importo riscosso.

Ristrutturazione dei debiti con IVA per il cessionario

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito gli effetti dell'emissione della nota di variazione del fornitore

/ Emanuele GRECO e Antonio NICOTRA

A fronte di note di variazione in diminuzione emesse a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti, il **cessionario o committente** è tenuto al versamento dell'IVA all'Erario.

Il chiarimento è stato fornito nella risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [340/2021](#) di ieri, dopo che un'interpretazione analoga era stata resa per il piano attestato di risanamento con la risposta n. [110/2018](#).

L'[art. 31](#) del DLgs. 175/2014 ha esteso la possibilità di emettere nota di variazione IVA in diminuzione, ai sensi dell'[art. 26](#) comma 2 del DPR 633/72, oltre che alle ipotesi di mancato pagamento del corrispettivo "a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose", anche alle ipotesi in cui il cessionario o committente abbia sottoscritto un **accordo di ristrutturazione** dei debiti omologato ([art. 182-bis](#) del RD 267/42) ovvero un **piano attestato** ([art. 67](#) comma 3 lett. d) del RD 267/42).

Ci si era posti la questione se, per i due particolari strumenti di risoluzione delle crisi d'impresa, valessero i criteri già individuati con riguardo al fallimento e al concordato preventivo, per i quali la prassi amministrativa aveva **escluso** l'insorgenza di un debito IVA in capo alla procedura a seguito dell'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del fornitore.

Per il **fallimento**, la ris. Agenzia delle Entrate n. [155/2001](#) ha precisato che l'emissione della nota di variazione impone al curatore di provvedere alla **registrazione** della variazione in aumento nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, ma tali adempimenti **non** determinano l'inclusione del relativo **credito erariale** nel riparto finale, ormai definitivo, ma consentono di evidenziare il credito eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis". L'impostazione è stata ribadita con la circ. n. [8/2017](#), a commento delle modifiche apportate all'[art. 26](#) comma 2 del DPR 633/72 dalla legge di bilancio 2017.

Similmente, la ris. n. [161/2001](#), nell'ambito di un **concordato preventivo**, ha ritenuto che la registrazione della nota di variazione "non comporta, per il debitore concordatario, l'obbligo di rispondere verso l'Erario di un debito sul quale si sono già prodotti gli effetti estintivi del concordato preventivo".

In una prima fase, l'Agenzia delle Entrate (circ. n. [12/2016](#)) aveva **distinto** gli obblighi gravanti in capo al cessionario o committente tra le procedure concorsuali *stricto sensu* e le altre modalità di risoluzione delle crisi di impresa (piano attestato e accordi di ristrutturazione), prevedendo solo per queste ultime l'obbligo di versamento dell'IVA.

Tale impostazione è stata, quindi, **riformata** con le risposte a [Telefisco 2018](#), in cui l'Agenzia ha escluso l'ob-

bligo di versare l'IVA a debito, derivante dalle note di variazione ricevute, anche per i debitori che hanno stipulato un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ovvero un piano di risanamento attestato iscritto nel Registro delle imprese.

In seguito, come detto, gli obblighi di assolvimento dell'imposta sono stati ribaditi con la risposta a interpello n. [110/2018](#) (in relazione a un piano attestato di risanamento) e con la risposta a interpello n. [340/2021](#) di ieri (in riferimento a un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ex [art. 182-bis](#) del RD 267/42).

Pertanto, il cessionario o committente, anche durante l'esecuzione di un piano attestato di risanamento ex [art. 67](#) del RD 267/42, a fronte dell'emissione della nota di variazione da parte del cedente o prestatore, oltre a registrare il documento, è tenuto a ridurre la detrazione e **riversare** l'imposta all'Erario.

La disciplina prevista per il fallimento e il concordato preventivo, dunque, non si applica agli accordi di ristrutturazione, né al piano attestato.

Tale conclusione, in verità, può condividersi per il piano attestato, annoverabile tra le convenzioni stragiudiziali (Cass. n. [13719/2016](#)) dirette alla programmazione dell'attività e al risanamento della situazione finanziaria (Cass. n. [1895/2018](#)).

Alcune **perplexità**, invece, sorgono guardando agli **accordi di ristrutturazione**: la posizione espressa dall'amministrazione sulla natura di tale strumento si scontra, infatti, con l'approdo ultimo della giurisprudenza di legittimità, che è giunta a ritenere come l'accordo partecipi della natura "concorsuale" al pari del concordato preventivo (Cass. nn. [12064/2019](#), [10106/2019](#), [9087/2018](#), [1182/2018](#) e [16347/2018](#)).

Accogliendo tale orientamento, quindi, dovrebbe giungersi a ritenere che, al pari del concordato, anche nell'accordo di ristrutturazione il cessionario non sia tenuto a versare l'IVA a debito per le note di variazione ricevute.

Tra gli aspetti esaminati nella risposta a interpello n. [340/2021](#) di ieri, una menzione merita, altresì, la determinazione del *dies a quo* per l'emissione della nota da parte del fornitore, che coincide non con la data in cui il credito è integralmente saldato, ma con la data di **omologazione** dell'accordo.

Inoltre, l'amministrazione ha precisato che il cessionario o committente è **esonерato** dall'obbligo di **registrazione** delle note di variazione nel caso in cui tali documenti siano stati emessi "antecedentemente" al *dies a quo* per la loro emissione o, viceversa, "successivamente" al termine per l'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'[art. 19](#) comma 1 del DPR 633/72 (privando in concreto di valenza fiscale).

Per i fatti successivi informativa ampia in Nota integrativa

Occorre indicare l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio

/ **Silvia LATORRACA**

In un precedente intervento su *Eutekne.info* (si veda "[Fatti successivi alla chiusura dell'esercizio con impatto differenziato sul bilancio](#)" del 10 maggio 2021) si è dato conto di come, in base al documento OIC [29](#), devono essere recepiti nei valori (delle attività e passività) di bilancio, in conformità al postulato della competenza, soltanto i fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio.

Per contro, non devono essere recepiti nei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo, ma soltanto **illustrati in Nota integrativa**, se rilevanti, quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio.

Tanto premesso, l'[art. 2427](#) comma 1 n. 22-*quater* c.c. (inserito dal DLgs. [139/2015](#) con effetto sui bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016) richiede di indicare in Nota integrativa le informazioni riguardanti "la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei **fatti di rilievo** avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

Il documento OIC 29 precisa che si considerano **fatti di rilievo** quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.

Pertanto, nell'illustrazione del fatto intervenuto si fornisce la **stima dell'effetto** sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.

Analoga informativa deve essere fornita nei bilanci redatti in **forma abbreviata** ([art. 2435-bis](#) comma 4 c.c.).

Discorso diverso deve essere fatto per le micro imprese, che, ai sensi dell'[art. 2435-ter](#) comma 2 c.c., sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultino l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale ([art. 2427](#) comma 1 n. 9) e l'informativa sui compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci ([art. 2427](#) comma 1 n. 16).

Qualora, invece, le micro imprese redigano volontariamente la Nota integrativa, secondo il documento OIC 29, le stesse devono fornire le informazioni sopra riportate.

Prima delle modifiche contenute nel DLgs. [139/2015](#), l'informativa sui fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio doveva essere fornita nella **Relazione sulla gestione**.

L'[art. 2428](#) comma 3 n. 5 c.c. (nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2015) stabiliva, infatti, che dalla Relazione sulla gestione dovevano risultare "i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

A tal riguardo, il documento OIC [29](#) nella versione 2014 precisava (in modo analogo a quando attualmente previsto in relazione alla Nota integrativa) che si consideravano fatti di rilievo quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori del bilancio, **influenzavano** la situazione rappresentata in bilancio ed erano di importanza tale che la loro mancata comunicazione avrebbe comportato l'impossibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.

In tal caso, per completezza dell'informativa di bilancio, occorre darne menzione anche nella Nota integrativa. Ciò poteva avvenire anche mediante un **richiamo** all'illustrazione fatta dagli amministratori nella Relazione sulla gestione. Nell'illustrazione del fatto intervenuto si forniva la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non era determinabile.

Il DLgs. 139/2015 ha abrogato l'[art. 2428](#) comma 3 n. 5 c.c. e, parallelamente, ha inserito l'[art. 2427](#) comma 1 n. 22-*quater* c.c., cosicché, come evidenziato, in relazione ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016, l'informativa sui fatti di rilievo avvenuti dopo la **chiusura dell'esercizio** deve essere fornita nell'ambito della Nota integrativa.

In dottrina è stato evidenziato come lo spostamento dell'informativa disposto dal DLgs. 139/2015 non sia di scarsa importanza, in quanto la Relazione sulla gestione è un documento che accompagna il bilancio, mentre la Nota integrativa ne costituisce parte integrante.

Per quanto detto, la modifica determina una **maggiore responsabilità** in capo a sindaci e revisori.

Quanto riportato non esclude che alcuni fatti successivi alla chiusura dell'esercizio richiedano, comunque, l'inserimento di informativa anche nella Relazione sulla gestione, ma tale necessità è riconducibile al generale **obbligo** ex [art. 2428](#) c.c. di fornire l'analisi della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta, nonché l'evoluzione prevedibile della gestione.

Slitta al 20 agosto 2021 la prima rata di artigiani e commercianti

Il differimento è dovuto al ritardo della pubblicazione del decreto attuativo dell'esonero di autonomi e professionisti previsto dalla legge di bilancio

/ REDAZIONE

La prima rata sui contributi minimi richiesti con l'emissione 2021, dovuta dai lavoratori iscritti alle Gestioni autonome speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, in scadenza il 17 maggio 2021 (poiché il 16 cade di domenica), è stata differita al **20 agosto 2021**.

Lo ha reso noto ieri l'INPS con il messaggio n. [1911](#), dopo aver ricevuto il nulla osta da parte del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali che autorizza lo slittamento quale misura per attenuare gli effetti negativi causati dal prolungarsi dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e favorire la ripresa.

In particolare, il differimento del termine di pagamento della prima rata è dovuto al **ritardo** con cui sono stati definiti i criteri e le modalità di attuazione dell'**esonero contributivo** per i lavoratori autonomi e professionisti introdotto con l'[art. 1](#) commi da 20 a 22-*bis* della L. 178/2020.

Si ricorda, infatti, che, ai sensi dell'[art. 1](#) comma 21 della L. 178/2020, il decreto interministeriale del Ministero del Lavoro, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle finanze, attuativo della misura in argomento, doveva essere emanato entro **60 giorni** dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021 (1° genna-

io 2021), ma è stato firmato solo pochi giorni fa (si veda "[Decreto sull'esonero contributivo di autonomi e professionisti in arrivo](#)" dell'8 maggio 2021).

Il decreto, il cui iter di pubblicazione è ancora in corso di definizione, ha individuato l'**ambito soggettivo** della misura, le modalità di attuazione, i contributi oggetto di esonero, i termini di presentazione delle domande nonché la suddivisione delle risorse stanziare, pari a 2.500 milioni di euro (che costituisce anche il limite di spesa).

Stessa scadenza per la seconda rata dei contributi minimi 2021

Pertanto, i lavoratori iscritti alle Gestioni degli artigiani e degli esercenti attività commerciali potranno versare la prima rata entro il 20 agosto 2021, termine entro il quale dovrà essere pagata anche la **seconda rata** dei contributi minimi 2021.

Entro il **16 novembre 2021** e il **16 febbraio 2022** dovranno invece essere versate, rispettivamente, la terza e la quarta rata riferita ai contributi minimi di competenza 2021 (circ. INPS n. [17/2021](#)).

Anche la compravendita non trascritta, ma registrata, salva il bonus prima casa

Ciò purché avvenga entro un anno dall'alienazione infraquinquennale e abbia a oggetto un immobile da adibire ad abitazione principale

/ Anita MAURO

In caso di alienazione dell'immobile acquistato con il beneficio "prima casa" entro 5 anni dall'atto agevolato, la decadenza può essere evitata se il contribuente acquista, entro un anno, un nuovo immobile da adibire ad **abitazione principale**, anche ove il secondo atto di acquisto non sia trascritto.

Lo chiarisce la Corte di Cassazione con la pronuncia n. [12813](#), pubblicata ieri.

Oggetto del contendere era l'efficacia di un atto di acquisto immobiliare **non trascritto**, al fine di evitare la decadenza dall'agevolazione prima casa, in ipotesi di vendita dell'immobile agevolato prima di 5 anni.

Va ricordato, infatti, che il comma 4 della Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, individua, tra le **cause di decadenza** dall'agevolazione, anche il "trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto", ma precisa che la decadenza può essere evitata se il contribuente, entro un anno dalla vendita della prima casa, riacquista un nuovo immobile "da adibire ad abitazione principale".

Nel caso di specie, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con il beneficio, il contribuente aveva stipulato un nuovo atto di compravendita, avente a oggetto un immobile da adibire ad abitazione principale, ma si trattava di una scrittura privata, **senza alcuna autentica**, che, quindi, non era stata trascritta.

I ricorrenti negavano che tale atto potesse escludere la decadenza, ritenendo che un atto non trascritto non sia utile a tali fini, non essendo opponibile ai terzi e, quindi, determinando la mancanza della "stabilità/effettività dell'acquisto".

La Cassazione non condivide tale assunto e, in primo luogo, rileva come non sia in discussione, nel caso di

specie (essendosi formato il giudicato interno), la realizzazione dell'**effetto traslativo** tramite l'atto di compravendita non trascritto, non risultando oggetto di impugnazione la parte della sentenza che ha affermato la necessità, ai fini della validità dell'atto di compravendita, della sola forma scritta ex [art. 1350](#) c.c.

Pertanto, deve essere dato per acquisito il fatto che, nel caso di specie, l'acquirente avesse realizzato, **entro un anno** dalla rivendita infraquinquennale, l'acquisto di un immobile da adibire ad abitazione principale.

In secondo luogo, la Corte rileva come la norma agevolativa **non** richieda, per evitare la decadenza, la formalità della **trascrizione** dell'atto nei registri immobiliari, ma si limiti a fare riferimento all'"acquisto" di una nuova abitazione.

La trascrizione incide sull'opponibilità ai terzi

Non è poi corretto affermare che l'atto non trascritto non conferisca "effettività e stabilità al trasferimento", atteso che, invece, l'atto non trascritto è produttivo di effetti, ma a norma dell'[art. 2644](#) comma 1 c.c. risulta **inopponibile** nei confronti dei terzi acquirenti che avessero trascritto in data anteriore.

Inoltre, nel caso di specie, il fatto che il secondo atto di compravendita (non trascritto) fosse stato registrato gli aveva attribuito **data certa**.

Pertanto, la Suprema Corte conclude affermando che anche l'atto di acquisto non trascritto, purché registrato, possa evitare la decadenza dall'agevolazione prima casa, conseguente all'alienazione dell'immobile agevolato **entro 5 anni** dall'acquisto, se:

- ha ad oggetto un immobile da adibire ad abitazione principale;
- sia stipulato entro un anno dall'alienazione della ex prima casa.

Dal CNDCEC le regole per tutelare le quote di genere alle elezioni

Il nuovo regolamento elettorale definisce le modalità di composizione delle liste e come esprimere le preferenze

/ REDAZIONE

“Al fine di assicurare l’equilibrio fra i generi le liste sono formate assicurando che al genere meno rappresentato sia riservata una **quota** non inferiore ai **due quinti**, arrotondati per difetto, dei candidati presenti nella lista, compreso il Presidente”.

Così recita il nuovo articolo 9, comma 4, del **regolamento** che disciplina le elezioni locali dei commercialisti, licenziato due giorni fa dal Consiglio nazionale di categoria (Si veda [“Pronto il nuovo regolamento elettorale dei commercialisti”](#) dell’11 maggio). Quest’ultimo era chiamato a dare esecuzione alla sentenza depositata dal TAR del Lazio lo scorso 22 aprile, in cui si dichiarava illegittimo il precedente regolamento elettorale in quanto non contenente alcuna previsione finalizzata a tutelare la parità di genere negli organi rappresentativi degli Ordini (si veda [“Il TAR sblocca le elezioni dei commercialisti”](#) del 23 aprile).

Di qui, la richiesta di modificare il regolamento, adeguandolo alle prescrizioni in materia di quote di genere inserite nel DLgs. 139/2005 attraverso il decreto “Ristori”. Il documento appena approvato dal Consiglio nazionale specifica che le liste devono essere formate assicurando che una quota non inferiore ai due quinti, sempre arrotondata per difetto, sia indicata **tra i componenti da eleggere**.

Nella tabella inserita nel regolamento, si riportano degli **esempi** specifici: Negli Ordini che prevedono Consigli composti da 7 rappresentanti, la lista elettorale sarà composta da 12 soggetti, di cui almeno 4 facenti parte del genere meno rappresentato. Di questi ultimi, almeno 2 dovranno essere inseriti nei primi 7 posti della

lista, includendo anche il candidato Presidente. Nei Consigli con 9 componenti, le liste da 14 candidati dovranno avere almeno 5 esponenti donne, di cui 3 nei primi nove posti. In quelli da 15, le liste di 20 candidati avranno almeno 8 donne e almeno 6 nei primi 15 posti. Per garantire l’applicazione effettiva del principio a tutela della quote di genere, il Consiglio nazionale ha modificato anche l’art. 12, comma 2, del regolamento, in materia di **espressione di voto**. Ora viene specificato che “non possono essere espresse preferenze per candidati del medesimo genere in numero superiore ai tre quinti, arrotondati secondo le generali regole matematiche, del totale delle preferenze da esprimere”.

Il concetto viene esplicitato anche nelle **avvertenze** inserite nei fac-simile di schede elettorali, diverse a seconda del numero di candidati da eleggere. In quella per gli Ordini con Consigli da 15 rappresentanti, ad esempio, si legge che bisognerà esprimere le preferenze “rispettando il principio della parità di genere”.

Potranno, quindi, essere espresse in tutto 14 preferenze per i candidati Consiglieri, ma per il medesimo genere “potrà essere espresso un numero di preferenze **non superiore a 8**”. Nel caso in cui tale precetto non venisse rispettato, il voto viene attribuito alla lista ma tutte le preferenze si considereranno non apposte.

Il nuovo regolamento sarà ora inviato al Ministero della Giustizia, da cui si attende la definitiva approvazione in tempi rapidi. Solo dopo la risposta di Via Arenula, infatti, si potrà procedere con l’indizione della nuova tornata elettorale, che potrebbe tenersi tra luglio e settembre.

Socio superstite di snc punito se abusa del processo per non pagare l'erede

Il valore da liquidare è da definire alla data del decesso del socio

/ Maurizio MEOLI

In caso di decesso di uno dei due soci di una snc e di mancata redazione o contestazione della situazione patrimoniale tesa a quantificare il valore della quota da liquidare agli eredi del defunto, è **onere del socio superstite** dimostrare quale sia l'effettiva consistenza del patrimonio sociale nel giorno in cui si è verificata la morte dell'altro socio. Non può ricondursi alla situazione patrimoniale normativamente richiesta un **semplificativo prospetto** entrate/uscite, privo di adeguato supporto documentale, dal quale emergerebbe un valore della quota da liquidare assolutamente esiguo.

Il fatto che il socio superstite, del tutto pretestuosamente, si sottragga alla produzione della documentazione contabile indispensabile alla ricostruzione dell'effettiva situazione patrimoniale della società, dando origine alla lite e perpetuando inutilmente il contenzioso, si risolve in un **abuso del processo** implicante la condanna al pagamento, ai sensi dell'[art. 96](#) comma 3 c.p.c., di una sanzione equitativamente determinata. Sono queste le principali indicazioni desumibili dalla sentenza n. [567](#) del Tribunale di Milano, depositata lo scorso 28 gennaio.

Della snc del caso di specie erano soci Tizio, al 66,66%, e Caio, al 33,33%. Decorsi quasi sei mesi dal decesso di Caio, Tizio comunicava al suo unico erede (Sempronio) la decisione di liquidargli la quota riconoscendogli un valore di 485 euro. Ciò sulla base di un prospetto entrate/uscite da cui emergeva un debito della società verso Tizio di circa 135.000 euro, privo di qualsiasi giustificazione, un'inspiegabile sottovalutazione dei beni mobili e immobili della società e il ribasso immotivato del valore delle rimanenze di magazzino da 70.000 euro, dei due anni precedenti, a 4.815 euro. Al decorso dei sei mesi dalla morte di Caio, la società veniva **sciolta**, per la mancata ricostituzione della pluralità dei soci [ex art. 2272](#) n. 4 c.c., e messa in **liquidazione**, con assunzione della carica di liquidatore da parte dello stesso Tizio.

Quest'ultimo, peraltro, non solo si rifiutava di consegnare a Sempronio la documentazione contabile a supporto della contestata valorizzazione della quota del socio defunto – invitandolo ad attendere per la quantificazione definitiva della quota la liquidazione del patrimonio sociale – ma, addirittura, pretendeva, in esito alla liquidazione, il pagamento della somma di circa 11.000 euro a titolo di **rimborso** dei contributi versati all'INPS per conto di Caio. Sempronio, quindi, agiva in giudizio per ottenere, previo accertamento del valore effettivo della quota di Caio al momento del decesso, la condanna di Tizio al pagamento in proprio favore della somma corrispondente.

Il Tribunale di Milano accoglie la domanda giudiziale. Si osserva, innanzitutto, come, in caso di morte di uno dei due soci di una snc sorga, a favore dell'erede, il diritto al pagamento di una somma di denaro corrispondente al **valore della quota** sociale alla data del decesso; ciò in base all'[art. 2289](#) c.c., dettato per il decesso del socio di società semplice, ma applicabile alla snc in forza del richiamo operato dall'[art. 2293](#) c.c. Né il sopravvenuto scioglimento della società per effetto della mancata ricostituzione della pluralità dei soci nei sei mesi successivi al decesso del socio può trasformare il diritto di credito degli eredi del socio defunto al pagamento di una somma corrispondente al valore della quota del socio deceduto, in diritto a partecipare alla liquidazione del patrimonio della società (*cf.* Cass. n. [8670/2000](#)). Come detto, poi, la situazione patrimoniale cui si riferisce l'artt. 2289 c.c. va rapportata all'effettiva consistenza del patrimonio sociale al **momento dello scioglimento**. Non può, dunque, farsi semplice riferimento all'ultimo bilancio sociale, ma deve essere redatta una situazione patrimoniale *ad hoc*, che rappresenti l'effettiva consistenza economico/patrimoniale dell'azienda sociale all'epoca dello scioglimento del rapporto nei confronti del socio (Cass. n. [5449/2015](#)). Nell'ipotesi di **mancata redazione o contestazione** della situazione patrimoniale posta a fondamento della quantificazione della quota, poi, è onere del socio superstite, a prescindere dal fatto che il defunto fosse o meno socio amministratore, dimostrare quale fosse la situazione patrimoniale nel giorno in cui si è verificata la morte del socio, mediante la produzione in giudizio delle scritture contabili della società (Cass. nn. [4260/2020](#) e [19305/2018](#)).

Dal mancato assolvimento di tale **onere probatorio** il giudice può trarre argomenti di prova, ai sensi dell'[art. 116](#) c.p.c., ai fini della soluzione di specifiche contestazioni. Nella specie, a fronte delle specifiche contestazioni di Sempronio, Tizio non produceva in giudizio le scritture contabili della società a supporto di quanto indicato nel prospetto inducendo il giudice a escludere il debito della società verso lo stesso e a rettificare il valore dei beni sociali e delle rimanenze di magazzino. Ne conseguiva un valore della quota da liquidare a Sempronio rideterminato in circa 69.000 euro; importo al cui pagamento era condannato Tizio. A tale somma, peraltro, si aggiungevano le spese legali, per circa 13.000 euro, e la sanzione *ex art. 96* comma 3 c.p.c., per abuso del processo, equitativamente determinata in misura pari alla **metà** della somma liquidata a titolo di spese legali.

La dotazione del trust è sempre soggetta a imposta fissa

Non ci sono ipotesi di trust che realizzano un immediato passaggio al beneficiario finale perché ci si troverebbe davanti a una donazione semplice

/ Maurizio CASALINI

Non rileva che il trust sia autodichiarato o meno, che sia o non sia di natura traslativa, quel che rileva è che in tema di imposta di donazione, registro e ipocatastali, la costituzione del **vincolo di destinazione** di cui all'[art. 2](#), comma 47 del DL 262/2006, non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale.

Ribadisce tale principio l'ordinanza n. [11099/2021](#) della Cassazione, rigettando il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T. Reg. Marche la quale aveva ritenuto soggetto ad imposte di registro ed ipocatastali in misura fissa, invece che proporzionali, l'atto registrato tramite il quale una società istituiva un **trust autodichiarato**, con conferimento in esso di beni anche immobili.

L'ordinanza in esame si caratterizza per un riordino della copiosa giurisprudenza di legittimità degli ultimi anni, di cui ricostruisce l'evoluzione.

Parte commentando le ordinanze del 2015 (la n. [3735](#), la n. [3737](#), la n. [3886](#), la n. 5322), seguite dalla sentenza n. 4482/2016, che propugnava la creazione di una **nuova imposta** sulla costituzione di vincoli di destinazione, dalle quali la Corte si discosta, per commentare la sentenza n. [21614/2016](#), che rappresentò la svolta dalla deriva precedente, e che ripropose il principio generale che "il conferimento di beni in trust non dà luogo ad un reale trasferimento imponibile. Un reale trasferimento è all'evidenza impossibile, perché del tutto contrario al programma negoziale di donazione indiretta, che prevede la temporanea preservazione del patrimonio a mezzo della sua segregazione fino al trasferimento vero e proprio a favore dei beneficiari" con conseguente **inapplicabilità** dell'imposta di donazione e successione in carenza del presupposto della liberalità che può derivare solo da un reale arricchimento mediante un reale trasferimento di beni e diritti.

Prosegue rammentando come nella sentenza n. [13626/2018](#), relativa ad un atto istitutivo di un trust **liquidatorio** per cui l'Agenzia aveva preteso il pagamento dell'imposta proporzionale, la Corte aggiunse, all'orientamento della sentenza n. [21614/2016](#), che l'imposta è applicabile solo se il trasferimento a favore dell'attuatore realizzi un "incremento stabile, misurabile in moneta, del patrimonio dell'attuatore medesimo mentre non è applicabile in caso di trust autodichiarato il quale è del tutto privo di effetti traslativi ed ha in-

vece solo un effetto segregativo, non sufficiente a giustificare l'imposta".

Con l'ordinanza n. [31445/2018](#), si assiste al consolidamento del principio per cui l'**atto di dotazione** del trust dà luogo ad imposizione sulle donazioni o ad imposizione sui trasferimenti in misura proporzionale se il trust – autodichiarato o meno – risulta essere traslativo, cioè determina il passaggio definitivo dei beni, pur se attraverso il trustee, al beneficiario.

Con l'ordinanza n. [1131/2019](#) la Corte, decidendo su un caso di trust di scopo aggiunge un ulteriore step, precisando, da un lato che i vincoli di destinazione, come il trust, sono tassabili ai sensi della L. 262/2006, solo nella misura in cui determinano un trasferimento di beni e diritti a titolo liberale e definitivo e negando che la tassazione possa essere legata all'atto istitutivo o all'**atto di dotazione**, in quanto entrambi mancanti "dell'effettivo incremento patrimoniale del beneficiario, unico elemento idoneo ad esprimere capacità contributiva ex [art. 53](#) Cost., e dall'altro affermando che "la tassazione in misura proporzionale è correlata all'esecuzione del programma del trust, allorché il predetto incremento patrimoniale effettivo del beneficiario si concretizza".

L'atto di dotazione, quindi, per **qualsiasi tipologia di trust**, è, ai fini dell'imposta sulle donazioni, "neutro", ferma restando tuttavia l'applicazione dell'imposta all'atto del trasferimento al beneficiario finale qualora questo sia non solo gratuito ma anche presenti una necessaria connotazione di liberalità.

L'applicazione dell'imposta di donazione, invece, viene esclusa in presenza di atto non liberale ma avente **funzione solutoria**, caso in cui l'attribuzione del ricavato della liquidazione del fondo non sarà tassato, ma la tassazione con l'imposta di registro e, trattandosi di immobili, con le imposte ipotecaria e catastale, deve applicarsi sugli atti di liquidazione.

La Corte conclude precisando che non possono esserci ipotesi di trust che realizzano un immediato passaggio dal trustee al beneficiario finale come ipotizzato dalla Cassazione n. [31445/2018](#), perché ci si troverebbe in presenza non di un trust ma di una donazione semplice.

Da notare come la Corte compensa le spese solo "in ragione del fatto che l'**assetto giurisprudenziale** richiamato è stato raggiunto in pendenza del ricorso per Cassazione". Vuole forse dire che per i prossimi ricorsi, l'Ufficio sarà condannato alle spese?

Possibile la rivalutazione dei titoli di accreditamento nelle aziende sanitarie

Tali titoli possono rientrare a tutti gli effetti tra i beni immateriali come definiti dall'OIC

/ Carlo PARENTI e Marco PIEMONTE

Tra le diverse disposizioni emergenziali finalizzate a supportare le imprese, l'[art. 110](#) del DL 104/2020, conv. L. [126/2020](#), ha introdotto una nuova possibilità di **rivalutare** i beni delle imprese risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, apportando sostanziali modifiche rispetto alle precedenti versioni. Quella attualmente in vigore concede la possibilità di eseguire la rivalutazione anche ai soli fini **civilistici**, senza quindi l'obbligatorietà di eseguire il versamento dell'imposta sostitutiva (pari oggi al 3%).

Senza entrare nel merito delle diverse questioni tecniche, contabili e fiscali che la disposizione impone, si vuole verificare la possibilità di utilizzare tale normativa per fare emergere i plusvalori latenti insiti in gran parte delle **strutture sanitarie** che operano in regime di accreditamento con il Servizio sanitario nazionale.

Le imprese che operano in regime di accreditamento (case di cura, laboratori di analisi, centri di riabilitazione, ecc.), per poter erogare prestazioni sanitarie in favore degli assistiti con oneri a carico del SSN, sono state obbligate a dotarsi di particolari requisiti sia organizzativi che strutturali, sostenendone i relativi oneri nel corso degli anni. Tali requisiti sono essenziali al fine di ottenere specifici **titoli di accreditamento** istituzionale che consentono di erogare i relativi servizi con oneri a carico del SSN.

Ci si chiede, pertanto, se il titolo di accreditamento, idoneo a ottenere un rapporto di concessione a operare con il SSN, in quanto dotato di specifico valore economico e oggetto di tutela giuridica, possa essere oggetto di **rivalutazione** agli effetti sia civili che fiscali ex art. 110 del DL 104/2020, al pari di licenze, marchi, concessioni, che a pieno titolo rientrano tra i beni immateriali destinatari della norma sulla rivalutazione.

Sul punto, verificando i possibili profili di incertezza, si analizzeranno anche i motivi per cui si ritiene possibile dare una risposta affermativa. I profili di **incertezza** possono essere essenzialmente due: la mancata iscrizione nello Stato patrimoniale, almeno fino alla data del 1° gennaio 2020, di un valore del titolo di accreditamento; la definizione giuridica del titolo di accreditamento e la possibilità di considerare tale titolo tra i c.d. "beni immateriali".

In merito al primo punto, il titolo di accreditamento il più delle volte **non** è stato **iscritto nell'attivo** del bilancio, in quanto i relativi oneri sono stati spesi a Conto economico ovvero, se capitalizzati, oggetto di ammortamento in conto e azzerati. La possibile mancata iscrizione del titolo tra le attività non preclude la possibilità di eseguire la rivalutazione (Documento inter-

pretativo OIC [7/2021](#)).

Sul secondo motivo di incertezza, ovvero se il titolo di accreditamento possa rientrare fra i "**beni immateriali**" destinatari della legge di rivalutazione in vigore, è bene precisare cosa si intende per bene immateriale. L'OIC, nel principio n. [24](#), al § 9, definisce immateriali i beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e che sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale è individualmente identificabile quando: è **separabile**, ossia può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato; oppure deriva da **diritti contrattuali** o da altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.

Il titolo di accreditamento in ambito sanitario sembrerebbe possa essere inteso come un titolo che dà origine a un rapporto di concessione. In particolare, si istituirebbe un **rapporto di concessione** di pubblico esercizio tra l'azienda privata e il servizio pubblico, in mancanza del quale non sarebbe possibile intrattenere alcun rapporto contrattuale per l'erogazione di servizi sanitari con oneri a carico del SSN.

A parere di chi scrive, pertanto, il titolo di accreditamento può **rientrare** a tutti gli effetti tra i beni immateriali come definiti dall'OIC, in quanto rappresentazione di diritti giuridicamente tutelati (erogare ed essere pagati per i servizi resi). Anche la circostanza che il titolo di accreditamento, come qualsiasi concessione pubblica, preveda tutele in favore della P.A., ai fini del suo trasferimento, non preclude la sua identificazione quale "bene immateriale", atteso quanto precisato al punto b) del § 9 dell'OIC 24.

Tale interpretazione risulta **confermata** anche dalla circ. dell'Agenzia delle Entrate n. [14/2017](#) che, fra i beni immateriali oggetto di rivalutazione, cita, a titolo di esempio, le "immobilizzazioni immateriali, costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati. È il caso, ad esempio, dei diritti di brevetto industriale e dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei diritti di concessione, licenze, marchi, know-how, altri diritti simili iscritti nell'attivo del bilancio ovvero, ancorché non più iscritti in quanto interamente ammortizzati, che siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative". Alla luce delle indicate argomentazioni, pur auspicando un intervento **chiarificatore** del legislatore, si ritiene possibile per le strutture accreditate applicare tale importante norma agevolativa con l'evidente scopo di poter fare emergere un importante e imprescindibile asset delle proprie attività.

Subentro nella procedura di emersione per ogni interruzione del rapporto

Dal Ministero dell'Interno nuove indicazioni sulle ipotesi di interruzione del rapporto oggetto di emersione non rientranti nei casi di forza maggiore

/ Mario PAGANO

L'eventuale scadenza anticipata del contratto di lavoro per cause non di forza maggiore, che intervenga nelle more della procedura di emersione di un rapporto di lavoro irregolare, non impedisce automaticamente al lavoratore di ottenere un permesso di soggiorno per attesa occupazione. Questo è quanto emerge dalla circolare dell'11 maggio 2021, con la quale il Ministero dell'Interno ritorna sull'ipotesi di **interruzione** del rapporto, oggetto di emersione, prima che la procedura venga portata a compimento.

Ciò può accadere perché si tratta di un rapporto di lavoro a tempo determinato scaduto e non prorogato ovvero perché la causa interruttiva non è naturale e tipica del contratto ma dovuta ad altre circostanze.

Il Ministero dell'Interno, di recente, è intervenuto con la circolare n. 3020/2021, richiamata dalla successiva nota dell'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) n. [2512/2021](#), fornendo indicazioni sulla procedura di emersione di rapporti di lavoro irregolari di cui all'[art. 103](#) comma 1 del DL 34/2020, con particolare riferimento alla cessazione dei rapporti di lavoro a tempo determinato nel **settore agricolo**.

In tale occasione è stato precisato che la scadenza di un contratto di lavoro a tempo determinato nelle more della procedura di emersione non permette il rilascio al lavoratore del permesso di soggiorno per attesa occupazione, salva l'ipotesi in cui il datore istante non sia disposto a prorogare ulteriormente il contratto di lavoro a termine scaduto ovvero offra una nuova assunzione o, ancora, intervenga un altro soggetto che subentri nell'intera procedura di emersione (si veda "[La scadenza del contratto blocca il rilascio del permesso di soggiorno](#)" del 26 aprile 2021).

La circolare in commento conferma tale ultimo orientamento, estendendolo anche ai rapporti di **lavoro domestico** e di **assistenza alla persona**, rispetto ai quali sarà così possibile applicare il meccanismo del subentro, con l'ulteriore precisazione che il nuovo datore di lavoro può anche non essere componente del nucleo familiare.

La circolare si sofferma anche sulla differente possibilità che il rapporto di lavoro, oggetto di emersione, si sia concluso per **cause differenti** e non direttamente qualificabili come di forza maggiore.

Già in passato i Ministeri dell'Interno e del Lavoro si erano occupati delle ipotesi di interruzione anticipata del rapporto di lavoro irregolare nelle more del completamento della procedura.

Con circolare congiunta n. [2399/2020](#) ci si è occupati delle ipotesi definite di **forza maggiore** come, ad esempio, il decesso del datore di lavoro ovvero la cessazione o il fallimento dell'azienda, permettendo in linea generale il **subentro**, previa formalizzazione, tra le parti originarie, della circostanza interruttiva presso lo Sportello unico per l'immigrazione (SUI).

Successivamente, con la circolare n. [4623/2020](#), il Ministero dell'Interno ha esaminato **ulteriori ipotesi** di interruzione, non direttamente associabili a cause di forza maggiore, quali ragioni di salute, trasferimento, sopravvenuti impedimenti economici o alloggiativi. Anche in questo caso il SUI dovrà procedere alla convocazione del datore di lavoro, il quale dovrà **formalizzare** la rinuncia al rapporto di lavoro, specificando i motivi che ne hanno causato l'interruzione e sottoscrivendo, contestualmente al lavoratore straniero, il contratto di soggiorno per il periodo relativo all'effettivo impiego del lavoratore stesso.

Tuttavia, secondo il Ministero, al lavoratore può essere, comunque, rilasciato il permesso di soggiorno per attesa occupazione, previa valutazione da parte del SUI finalizzata a escludere che l'emersione sia stata fittiziamente posta in essere al solo fine di far ottenere il permesso di soggiorno al lavoratore.

Diversamente viene ribadito che in caso di interruzione per causa di forza maggiore, quindi per eventi che sono indubbiamente **non addebitabili** al lavoratore, lo stesso ha diritto a ottenere il permesso di soggiorno per attesa occupazione.

Con la circolare dell'11 maggio il Ministero, ritornando sulle casistiche non di forza maggiore, sembra **ribadire** questi principi, estendendo anche a tali ipotesi la possibilità di subentro di altro datore di lavoro.

Anche in virtù di ciò, la circolare si interroga sull'eventualità che, a causa del persistere dell'emergenza epidemiologica e del tempo trascorso dall'inizio dell'istruttoria di emersione intrapresa, non vi sia alcun datore di lavoro disposto a subentrare, circostanza che inevitabilmente finirebbe per penalizzare oltremodo il lavoratore stesso.

In tal senso, pertanto, riprendendo le argomentazioni già tracciate con la citata circolare n. 4623/2020, il Ministero invita gli uffici a valutare, comunque, la possibilità di rilasciare anche in questi casi un permesso di soggiorno per attesa occupazione, **escludendo** unicamente le fattispecie che da una valutazione attenta celino intenti meramente elusivi e fraudolenti.

Il Garante del contribuente non può limitare i dati chiesti dalle Entrate?

Spettabile Redazione, mentre stiamo chiudendo i bilanci abbiamo in vista le versioni ormai definitive dei nuovi **modelli dichiarativi** 2021.

Ci stiamo pian piano accorgendo della vera abbuffata di dati richiesta dall'Agenzia in merito ai molteplici aiuti per l'emergenza COVID.

Purtroppo anche per **soggetti semplificati** e forfetari i dati vengono richiesti anche nei rispettivi quadri di reddito e non semplicemente nei quadri RS e RU.

Mi chiedo se il Garante del contribuente non possa intervenire a **porre un freno** a questa bulimia di dati, tra l'altro vietata dallo Statuto del contribuente dove al comma 4 dell'[art. 6](#) dice espressamente: "Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'ammini-

strazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente".

Tale comma è posto proprio dopo i commi 3 e 3-bis che trattano proprio di modelli dichiarativi.

Ho letto che il quadro "Aiuti di Stato" (spesso replicati nella parte redditi ed in quella IRAP) serve per alimentare la relativa **banca dati**: personalmente ritengo più semplice che siano i soggetti erogatori a comunicare i dati e non i beneficiari.

In ogni caso è stato ormai chiarito che sono comunque **adempimenti formali** la cui sanzione non può mai arrivare a richiedere la restituzione di quanto ricevuto.

Alberto Cobelli

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia

Credito d'imposta per il rafforzamento delle imprese con codice tributo "6942"

Con la risoluzione n. 33 pubblicata ieri l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo "6942" per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta, in favore degli investitori, per il **rafforzamento patrimoniale** delle imprese di medie dimensioni *ex* [art. 26](#), comma 4 del DL 34/2020.

Ai soggetti che effettuano conferimenti in denaro in una o più società, infatti, è riconosciuto un credito d'imposta del 20% dell'ammontare del conferimento medesimo (si veda "[Da aprile le istanze per i crediti per il rafforzamento delle medie imprese](#)" del 12 marzo 2021). Inoltre, il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento e in quelle successive fino a quando non se ne conclude l'utilizzo nonché, a partire dal **decimo giorno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento, anche in compensazione.

Con il DM 10 agosto 2020 il MEF ha stabilito criteri e modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta (si veda "[Rafforzamento delle medie imprese con istanza ad hoc](#)" del 25 agosto 2020). Per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in argomento, il modello F24 è presentato esclusivamente tramite i **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Il codice tributo "6942" istituito dalla ris. n. 33/2021 è denominato "Credito d'imposta per il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni – investitori – art. 26, c. 4, DL n. 34 del 2020".

L'importo del credito d'imposta spettante può essere consultato nella sezione "**Cassetto fiscale**", accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, al link "Crediti IVA / Agevolazioni utilizzabili".

Dal 20 maggio nuove modalità di accesso per l'invio delle comunicazioni obbligatorie

Dal 20 maggio l'accesso all'applicazione per l'invio delle comunicazioni obbligatorie UNILAV, UNISOMM, VARDATORI e UNIURG, messa a disposizione dei datori di lavoro e dei soggetti abilitati della **Regione Lazio**, sarà possibile esclusivamente tramite le credenziali **SPID** (di tipo personale) o **CIE** (carta d'identità elettronica). L'applicativo, fornito alla Regione in regime transitorio, secondo quanto stabilito dall'[art. 8](#) del DM 30 ottobre 2007, rientra nelle previsioni dell'[art. 24](#), quarto comma del DL 76/2020 convertito.

Lo ha comunicato ieri il Ministero del Lavoro, pubblicando la nota n. 1859 e ricordando di aver adottato, a partire dal 15 novembre 2020, il sistema di autenticazione SPID per l'accesso ai servizi on line dell'amministrazione.

Le nuove modalità di accesso saranno utilizzate anche per gli **applicativi** UNILAV Congiunte in agricoltura, UNIMARE e Prospetto informativo disabili.

In vista dell'adeguamento, il Ministero prevede una serie di **interventi tecnici** secondo il seguente calendario:

- per le applicazioni UNILAV, UNISOMM, VARDATORI, UNIURG, UNILAV Congiunte in agricoltura, UNIMARE e Prospetto informativo disabili, la richiesta di nuove credenziali di accesso non sarà più consentita oltre venerdì 14 maggio alle 13:00;

- la sospensione dell'invio delle comunicazioni UNILAV, UNISOMM, VARDATORI, UNIURG, UNILAV Congiunte in agricoltura scatterà alle 8:00 di lunedì 17 maggio e si protrarrà fino a giovedì 20 maggio, al completamento delle operazioni;

- l'applicativo Prospetto informativo disabili sarà sospeso da lunedì 17 maggio e la sua riapertura sarà comunicata con successivo avviso;

- l'applicativo UNIMARE sarà sospeso da venerdì 21 maggio e riaperto venerdì 18 giugno, al termine delle operazioni.

Le vecchie credenziali si potranno utilizzare fino al **30 settembre 2021**, nei rispettivi portali www.co.lavoro.gov.it, www.co.lavoro.gov.it/prospettoinformativo/ e www.unimare.lavoro.gov.it.

Accertamento dell'esistenza in vita dei pensionati all'estero a partire dal mese di maggio

Con il messaggio n. [1917](#), pubblicato ieri, l'INPS è intervenuto in merito alle operazioni di accertamento dell'**esistenza in vita** dei pensionati residenti all'estero previste per il 2021.

In particolare, si ricorda che la verifica è effettuata da Citibank NA, quale fornitore del servizio di pagamento delle pensioni al di fuori del territorio nazionale.

Sul punto, l'INPS evidenzia che l'attuale emergenza epidemiologica, che ha richiesto l'adozione di misure globali di contenimento del contagio, ha comportato una diversa arti-

colazione delle aree geografiche rispetto alle precedenti verifiche e una differente **tempistica** per la presentazione delle attestazioni richieste ai pensionati residenti all'estero.

Pertanto, a partire dal mese di **maggio 2021**, Citibank curerà la spedizione delle richieste di attestazione dell'esistenza in vita nei confronti dei pensionati residenti in Europa, Africa e Oceania, a esclusione dei Paesi scandinavi e dei Paesi dell'Est Europa. Le attestazioni dovranno essere **restituite** alla banca entro settembre 2021 e, qualora l'attestazione non

sia prodotta, il pagamento della rata di ottobre 2021 avverrà in contanti presso le Agenzie di Western Union.

In caso di mancata riscossione personale o di mancata produzione dell'attestazione di esistenza in vita entro il 19 ottobre 2021, il pagamento della pensione sarà **sospeso** a partire dalla successiva rata di novembre 2021.

In via ordinaria, i pensionati dovranno far pervenire il **modulo** cartaceo di attestazione dell'esistenza in vita, corretta-

mente compilato, datato, firmato e corredato della documentazione di supporto, alla casella postale PO Box 4873, Worthing BN99 3BG, United Kingdom, entro il termine indicato nella lettera esplicativa. Per i pensionati residenti in Australia, Canada, nel Regno Unito e negli Stati Uniti, l'attestazione dell'esistenza in vita avverrà tramite il **portale web** predisposto da Citibank.

Agevolazione per gli atti di trasformazione del territorio negate per la transazione

Il **trattamento agevolativo** previsto dall'[art. 20](#) della L. 10/77 (imposta di registro fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale) non può trovare applicazione al trasferimento, intervenuto tra il Comune di Alfa e il Comune di Beta e conseguente ad un accordo transattivo, avente ad oggetto un compendio immobiliare sito nel Comune di Alfa, oggetto di contenzioso tra lo stesso Comune, detentore del compendio a seguito di una procedura espropriativa contestata, e quello di Beta, proprietario degli immobili.

Lo afferma l'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello n. [341](#), pubblicata ieri, nella quale riprende i precedenti chiarimenti forniti nella ris. 24 ottobre 2018 n. [80](#).

Si ricorda che l'[art. 1](#) comma 88 della L. 205/2017 (legge di bilancio 2018), modificando l'[art. 20](#) della L. 10/77, ha **esteso** il trattamento fiscale agevolato previsto dall'[art. 32](#) del DPR 601/73 (imposta di registro fissa ed esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale) a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi o convenzioni tra privati ed enti pubblici, nonché a tutti gli atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi

Nel caso di specie, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ritiene che tale agevolazione non possa trovare applicazione, mancando l'elemento costitutivo della fattispecie agevolativa rappresentato dall'esistenza di un "accordo o convenzione **tra privati** ed enti pubblici", ovvero di "atti attuativi posti in essere in esecuzione dei primi".

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, l'atto oggetto di esame, "più che concretizzare un accordo od una convenzione nel senso delineato, si sostanzia in un atto di natura transattiva volto a «regolarizzare» l'occupazione dell'area da parte del Comune di Alfa, a seguito della mancata definizione del procedimento espropriativo. Il perfezionamento dell'atto negoziale in esame, pertanto, appare rivolto alla definitiva acquisizione dell'area detenuta dal Comune di Alfa, sulla quale quest'ultimo Ente ha già realizzato interventi di parziale trasformazione del compendio immobiliare".

Né può ritenersi che, in assenza di accordi o convenzioni come sopra individuate, l'atto in commento possa essere considerato **attuativo** degli stessi accordi o convenzioni.

Tassato in Italia il lavoro svolto in Svizzera

La sentenza n. [12921](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri, ha confermato il principio per cui, se una persona fisica presta il proprio **lavoro subordinato** in uno Stato estero mantenendo la residenza fiscale in Italia, i compensi percepiti sono imponibili in Italia, ferma restando l'imposizione nell'altro Stato se non sussistono le condizioni di esonero previste dalla Convenzione che lega l'Italia a questo Stato.

Nel caso esaminato, trattandosi di un rapporto di lavoro subordinato, non di natura pubblica, svolto nell'altro Stato (la

Svizzera) per oltre 183 giorni nell'anno solare, non risultava soddisfatta alcuna delle condizioni previste dall'art. 15 della [Convenzione Italia-Svizzera](#) per escludere i **compensi** dall'imposizione nella Confederazione Elvetica.

Ne consegue l'obbligo di assoggettare ad imposta i compensi medesimi in Italia (Stato di residenza della persona), con il diritto di detrarre l'**imposta svizzera** dall'IRPEF ai sensi dell'[art. 165](#) del TUIR.

Per il bonus formazione 4.0, fino al 2019 deposito del contratto rilevante

Con la risposta a interpello n. [343](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con riferimento alla previgente disciplina del credito d'imposta per la **formazione 4.0** di cui all'[art. 1](#) comma 46 ss. della L. 205/2017, che in assenza di deposito

dell'accordo entro i termini stabiliti non è possibile beneficiare dell'agevolazione.

Il corretto adempimento riguardante il **deposito telematico** presso il Ministero del Lavoro del contratto collettivo o azien-

dale costituiva, sia in relazione al periodo d'imposta 2018, sia in relazione al periodo d'imposta 2019 cui si riferisce il caso in esame, una condizione di ammissibilità al beneficio (si veda anche la risposta a interpello del 20 marzo 2019 n. [79](#)).

L'Agenzia rileva che la modifica introdotta dell'[art. 1](#) comma 215 della L. 160/2019, che ha eliminato tale adempimento, si rende applicabile solo a decorrere dal periodo d'imposta **2020**.

Pertanto, nel caso di specie, non avendo la società provveduto al deposito del citato accordo entro la data del 31 dicembre **2019** e non rientrando il caso d'esame nella previsione temporale (anno 2020) di cui al citato comma 215 dell'art. 1 della L. n 160/2019, non potrà usufruire del credito d'imposta di cui all'[art. 1](#) della L. 205/2017 per i periodi d'imposta di vigenza dell'originaria disciplina.

Al via il recupero della decontribuzione sud per le agenzie di somministrazione

Con il messaggio n. [1914](#) pubblicato ieri, l'INPS ha fornito le istruzioni operative alle agenzie di somministrazione che intendono **recuperare** le eventuali quote dell'esonero ex [art. 27](#) del DL 104/2020 e [art. 1](#) commi 161 ss. della L. 178/2020, c.d. "Decontribuzione sud", non fruite in base alle indicazioni dettate dallo stesso Istituto con il messaggio n. [72/2021](#) e con la circ. n. [33/2021](#).

Si ricorda che con i due suddetti provvedimenti l'INPS aveva precisato che l'esonero non era riconoscibile se il lavoratore in somministrazione, pur svolgendo la propria attività lavorativa in unità operative dell'azienda utilizzatrice ubicate nelle aree svantaggiate, risultava **formalmente incardinato** presso un'agenzia di somministrazione situata in una Regione diversa da quelle ammesse allo sgravio. Ciò in quanto, come affermava l'INPS, ai fini del legittimo riconoscimento della decontribuzione, rilevava la sede di lavoro del datore di lavoro e non dell'utilizzatore.

Successivamente, con il messaggio [1361/2021](#), l'Istituto ha rivisto il suo orientamento, affermando che, ai fini dell'applicazione dell'esonero, a rilevare è la **sede dell'utilizzatore** e non dell'agenzia di somministrazione (si veda "[Non va restituita la decontribuzione fruita da agenzie di somministrazione del Sud](#)" del 2 aprile 2021).

Ciò premesso, le agenzie di somministrazione possono recuperare, per i rapporti di lavoro intercorrenti con utilizzatori ubicati nelle Regioni del sud (ammesse allo sgravio), le eventuali quote di decontribuzione relative alle mensilità pregresse, valorizzando all'interno di "DenunciaIndividuale", "DatiRetributivi", "Incentivo", l'elemento "ImportoArrIncentivo" e indicando gli importi dell'esonero per il periodo che va da **ottobre 2020 a marzo 2021**.

Il recupero potrà essere effettuato attraverso i flussi UniE-mens di competenza delle mensilità di aprile 2021 a giugno 2021.

La distruzione della fattura può desumersi dal ritrovamento della copia

La Cassazione, nella sentenza n. [18380/2021](#), ha precisato che il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, di cui all'[art. 10](#) del DLgs. 74/2000, **presuppone l'istituzione** della documentazione contabile, oltre che la produzione di un reddito, e, pertanto, non contempla anche la condotta di omessa tenuta delle scritture contabili, sanzionata amministrativamente dall'[art. 9](#) comma 1 del DLgs. 471/1997.

Oggetto di occultamento e distruzione, quali scritture contabili o documenti di cui è obbligatoria la conservazione, possono essere non solo i registri, ma anche, in particolare, le **fat-**

ture; e rilevano tanto quelle emesse dal contribuente verso terzi, quanto quelle emesse da terzi e ricevute dal contribuente. Infatti, la conservazione delle fatture è imposta ai fini fiscali dagli [artt. 39](#) comma 3 del DPR 633/72 e 22 del DPR [600/73](#), oltre che, a fini civilistici, dall'[art. 2214](#) comma 2 c.c.

Poiché la fattura deve essere emessa in **duplice esemplare**, il rinvenimento di uno di questi presso il terzo destinatario dell'atto può far desumere che il mancato rinvenimento dell'altra copia presso l'emittente sia conseguenza della sua distruzione o del suo occultamento.