



Martedì 18 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Cancellazione dell'ipoteca esattoriale in sede di ottemperanza

/ Alice BOANO

L'accoglimento del ricorso contro la **comunicazione a ipoteca** comporta l'obbligo, per l'Agente della riscossione, di provvedere a sue spese alla cancellazione dell'ipoteca stessa di cui all'art. 77 del DPR n. 602/73. In caso di inerzia dell' [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conferimento "congiunto" di nuda proprietà e usufrutto apre al realizzo controllato

/ Enrico ZANETTI

Partendo dal presupposto che l'applicabilità dell'art. 177 comma 2 del TUIR richiede che la società conferitaria acquisisca una partecipazione di **controllo di diritto** [...]

PAGINA 11

FISCO

Imposta di bollo sui registri contabili elettronici con F24

La tenuta del registro in modalità informatica consente di derogare all'obbligo di stampa o archiviazione sostitutiva

/ Paola RIVETTI

Con la risposta a interpello n. 346, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate torna a occuparsi della tenuta dei registri contabili con sistemi elettronici, precisando che il comma 4-*quater* dell'art. 7 del DL 357/94, come modificato dal DL 34/2019, consente di derogare all'obbligo della stampa o dell'archiviazione sostitutiva degli stessi. Inoltre, l'imposta di bollo sui registri contabili tenuti in modalità informatica è assolta secondo l'art. 6 del DM 17 giugno 2014, **senza** poter ricorrere per il versamento al contrassegno telematico o al modello F23.

Il comma 4-*quater* dell'art. 7 del DL 357/94 dispone, in deroga al precedente comma 4-*ter*, che la tenuta di qualsiasi registro contabile con **sistemi elettronici** su qualsiasi supporto si consideri, in ogni caso, regolare, anche in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica:

- risultati aggiornato sui supporti elet-

tronici;

- sia stampato su richiesta degli organi precedenti e in loro presenza.

Avvalendosi di tale norma, l'istante intende effettuare "una **stampa** periodica **virtuale** dei libri contabili (stampa su file «pdf») e versare l'imposta di bollo in base al numero delle pagine (generate al momento della stampa in «pdf»)", utilizzando, alternativamente, il modello F23 (con codice tributo "458T") oppure il modello F24 (codice tributo "1552").

Si segnala che la norma citata è stata recentemente oggetto di chiarimenti con la risposta a interpello n. 236/2021. In tale occasione, partendo dal presupposto che tenuta e **conservazione** fossero "concetti ed adempimenti distinti, seppure posti in continuità", era stato precisato che l'introduzione e la modifica del comma 4-*quater* non ha comportato una deroga agli ordinari obblighi di conservazione dei registri tenuti con sistemi informatici, da realizzarsi mediante stampa cartacea o [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Doppio criterio per il fondo perduto nel caso di operazioni fuori campo IVA

Disposizioni emergenziali con impatto sui verbali del collegio sindacale

Niente retribuzioni convenzionali al dipendente in smart working in Italia

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

CONTABILITÀ

Emendamenti OIC per le specificità dei bilanci delle società cooperative

/ Silvia LATORRACA

Nella giornata di ieri, 17 maggio 2021, la Fondazione OIC ha pubblicato la bozza di alcuni emendamenti ai principi contabili nazionali, con l'intento di analizzare le [...]

PAGINA 7

Cancellazione dell'ipoteca esattoriale in sede di ottemperanza

Per alcuni giudici bisogna invece rivolgersi alla Conservatoria

/ Alice BOANO

L'accoglimento del ricorso contro la **comunicazione a ipoteca** comporta l'obbligo, per l'Agente della riscossione, di provvedere a sue spese alla cancellazione dell'ipoteca stessa di cui all'[art. 77](#) del DPR n. 602/73.

In caso di inerzia dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, occorre stabilire quale strumento possa essere messo a disposizione del contribuente per ottenere la **cancellazione** dell'iscrizione ipotecaria.

Le strade percorribili sono essenzialmente due.

Da un lato, vi è chi ritiene utilizzabile il giudizio di ottemperanza ex [art. 70](#) del DLgs. 546/92.

Secondo questa lettura, la cancellazione dell'iscrizione ipotecaria deve essere disposta a prescindere dalla formazione del giudicato, considerata l'immediata esecutività delle **sentenze tributarie**. Prescindendo da ciò, una diversa soluzione, se pur astrattamente sostenibile, condurrebbe alla potenziale inutilità del ricorso, considerato che il processo può durare più di dieci anni.

Coloro i quali aderiscono a tale lettura ritengono inutilizzabile il procedimento disciplinato dal codice civile all'[art. 2884](#) c.c., il quale dispone che "la **cancellazione** deve essere eseguita dal conservatore, quando è ordinata con sentenza passata in giudicato o con altro provvedimento definitivo emesso dalle autorità competenti".

Depone a sfavore la collocazione sistematica della norma, che sembrerebbe trovare applicazione per le sole ipoteche disciplinate dal codice civile.

Esiste però un orientamento, per quanto ci consta minoritario, che ritiene inapplicabile il **giudizio di ottemperanza**.

Nello scenario delineato è interessante richiamare quanto contenuto nella sentenza C.T. Prov. Frosinone 14 dicembre 2020 n. [504/1/20](#).

La vicenda riguardava un contribuente che, dopo aver ottenuto l'accoglimento del ricorso contro l'iscrizione a ipoteca, aveva chiesto alla Commissione tributaria di Frosinone di adottare, nei confronti dell'Agenzia delle

Entrate-Riscossione, i provvedimenti necessari per l'ottemperanza del contenuto della sentenza che disponeva la cancellazione dell'ipoteca.

I giudici di merito concludono ritenendo che l'unico **procedimento tipizzato** e fungibile, ai fini richiamati, anche in presenza di una sentenza di condanna, sia quello previsto dal codice civile.

In particolare, l'[art. 2886](#) c.c. prevede le formalità per la cancellazione, prescrivendo che chi la richiede "deve presentare al conservatore l'atto su cui la richiesta è fondata". L'"atto" altro non è che la sentenza (o altro provvedimento) di cui agli [artt. 2882](#) e 2884 c.c. e solo in base a questi titoli il **Conservatore** (attualmente si tratta dell'Agenzia delle Entrate – sez. Territorio) può e deve procedere alla cancellazione dell'ipoteca.

Colui che ha ottenuto l'iscrizione può, a dire il vero, agire per ottenere la cancellazione, ma ciò può avvenire successivamente con i rimedi previsti dallo stesso codice civile (reclamo) o comunque per le **alternative vie giudiziarie**, solo laddove il conservatore opponga formale rifiuto.

La giurisdizione tributaria dovrebbe essere esclusiva

Appare poco condivisibile la tesi della non ammissibilità del giudizio di ottemperanza se si osserva la lettera dell'[art. 70](#) del DLgs. 546/92, il quale prevede che l'oggetto del giudizio sia "l'ottemperanza agli obblighi" derivanti da una decisione del giudice tributario.

Secondo la giurisprudenza, oltretutto, "il ricorso per ottemperanza è ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia della P.A. rispetto al giudicato, ovvero la difformità specifica dell'atto posto in essere dall'Amministrazione rispetto **all'obbligo processuale** di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire (Cons. Stato 992/98), e ciò indipendentemente dall'attivazione di altra eventuale **procedura esecutiva**" (Cass. 24 settembre 2010 n. [20202](#)).

Imposta di bollo sui registri contabili elettronici con F24

La tenuta del registro in modalità informatica consente di derogare all'obbligo di stampa o archiviazione sostitutiva

/ Paola RIVETTI

Con la risposta a interpello n. [346](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate torna a occuparsi della tenuta dei registri contabili con sistemi elettronici, precisando che il comma 4-*quater* dell'[art. 7](#) del DL 357/94, come modificato dal DL [34/2019](#), consente di derogare all'obbligo della stampa o dell'archiviazione sostitutiva degli stessi. Inoltre, l'imposta di bollo sui registri contabili tenuti in modalità informatica è assolta secondo l'[art. 6](#) del DM 17 giugno 2014, **senza** poter ricorrere per il versamento al contrassegno telematico o al modello F23.

Il comma 4-*quater* dell'[art. 7](#) del DL 357/94 dispone, in deroga al precedente comma 4-*ter*, che la tenuta di qualsiasi registro contabile con **sistemi elettronici** su qualsiasi supporto si consideri, in ogni caso, regolare, anche in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica:

- risulti aggiornato sui supporti elettronici;
- sia stampato su richiesta degli organi procedenti e in loro presenza.

Avvalendosi di tale norma, l'istante intende effettuare "una **stampa** periodica **virtuale** dei libri contabili (stampa su file «pdf») e versare l'imposta di bollo in base al numero delle pagine (generate al momento della stampa in «pdf»)", utilizzando, alternativamente, il modello F23 (con codice tributo "458T") oppure il modello F24 (codice tributo "1552").

Si segnala che la norma citata è stata recentemente oggetto di chiarimenti con la risposta a interpello n. [236/2021](#). In tale occasione, partendo dal presupposto che tenuta e **conservazione** fossero "concetti ed adempimenti distinti, seppure posti in continuità", era stato precisato che l'introduzione e la modifica del comma 4-*quater* non ha comportato una deroga agli ordinari obblighi di conservazione dei registri tenuti con sistemi informatici, da realizzarsi mediante stampa cartacea o conservazione elettronica. Era stato chiarito, inoltre, che la tenuta dei registri contabili in modalità elettronica determina l'assolvimento dell'imposta di

bollo a norma dell'art. 6 del DM 17 giugno 2014 "indipendentemente dalla successiva conservazione".

Nella risposta a interpello pubblicata ieri, non è stata ribadita la medesima impostazione.

L'Agenzia, infatti, riconosce la **portata innovativa** dell'[art. 12-octies](#) del DL 34/2019 che, intervenendo sull'[art. 7](#) comma 4-*quater* del DL 357/94, ha esteso l'operatività della norma dai soli registri IVA a qualsiasi registro contabile. Attraverso tale disposizione diventa possibile "derogare all'obbligo della stampa o dell'archiviazione sostitutiva", adempimenti che, di regola, sarebbero da assolvere entro i tre mesi successivi alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Sotto il profilo dell'imposta di **bollo**, viene ribadita la distinzione tra registri tenuti con sistemi meccanografici e trascritti su supporto cartaceo, oppure tenuti in modalità informatica.

Nel primo caso, l'imposta è:

- dovuta ogni 100 pagine, o frazione di esse, nella misura di 16 euro, per le società di capitali che versano in misura forfetaria la tassa di concessione governativa, oppure di 32 euro, per tutti gli altri soggetti ([art. 16](#) della Tariffa Parte I allegata al DPR 642/72);
- assolta **prima** che il registro sia posto in **uso**, ossia prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina (circ. n. [92/2001](#), § 2.1) o su un nuovo blocco di pagine (circ. nn. [9/2002](#), § 8.2, e [64/2002](#));
- versata mediante contrassegno telematico o tramite modello F23 utilizzando il codice tributo "458T".

Se i registri sono tenuti invece in modalità informatica – caso che ricorre nella fattispecie oggetto di interpello – l'imposta di bollo è:

- dovuta ogni 2.500 registrazioni, o frazioni di esse, per i registri utilizzati **durante l'anno** (intendendosi per "registrazione" ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio: ris. n. [161/2007](#));
- versata con modello F24 – codice tributo "2501" – in un'unica soluzione entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio (art. 6 del DM 17 giugno 2014).

Doppio criterio per il fondo perduto nel caso di operazioni fuori campo IVA

Non si considerano nel calo del fatturato, invece, i rimborsi di anticipazioni in nome e per conto

/ Emanuele GRECO

In merito alla determinazione del fatturato medio mensile 2019 e 2020, ai fini del contributo a fondo perduto ex DL [41/2021](#) (decreto "Sostegni"), la circ. Agenzia delle Entrate n. [5/2021](#) ha ribadito che devono essere considerati anche i corrispettivi relativi alle **operazioni non rilevanti** agli effetti dell'IVA, seppure con alcune eccezioni.

Sono espressamente ripresi i chiarimenti contenuti nella precedente circ. Agenzia delle Entrate n. [22/2020](#) (emanata in relazione al contributo di cui al DL "Rilancio"), ove si affermava che, ai fini della riduzione del fatturato del periodo di riferimento, occorre computare tutte le operazioni che concorrono alla liquidazione periodica, includendo quelle fuori campo IVA, "purché le stesse **rappresentino ricavi** dell'impresa di cui all'[articolo 85](#) del TUIR (o compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, di cui all'[articolo 54](#), del medesimo TUIR)".

Con la circolare n. 5/2021, viene precisato che, oltre ai ricavi e ai compensi, devono essere incluse nella nozione di fatturato anche le somme che non sono state oggetto di fatturazione ma che configurano **altri componenti reddituali**.

Ciò significa, ad esempio, che sono da conteggiare nel fatturato del periodo (2019 e 2020), ai fini del contributo, anche le somme derivanti dalla cessione di terreni non edificabili (operazioni fuori campo IVA ai sensi dell'[art. 2](#) comma 3 lett. c) del DPR 633/72), per le quali non è stata emessa la fattura.

Lo stesso criterio è seguito, nella circolare n. 5/2021, per le somme dovute a titolo di **rimborso** delle **anticipazioni** fatte in nome e per conto della controparte.

Trattasi di importi che, a norma dell'[art. 15](#) comma 1 n. 3 del DPR 633/72, non concorrono a formare la base imponibile IVA e che non sono inclusi tra i compensi di lavoro autonomo, purché regolarmente documentati (cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. [58/2001](#)).

Riprendendo i precedenti chiarimenti, sono da includere nel calcolo della riduzione del fatturato anche le operazioni "non rilevanti ai fini IVA", qualora la fattura sia stata emessa su base volontaria per certificare un ricavo o un compenso. Poiché le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto del cliente, sempreché regolarmente documentate, non risultano incluse tra i compensi di lavoro autonomo, esse non devono essere incluse nella determinazione del fatturato per l'accesso al contributo in analisi.

Meno coerente appare, invece, sul piano sistematico, l'esclusione dal fatturato del periodo delle **assegnazio-**

ni di immobili ai soci e delle estromissioni. In questo caso, l'Agenzia delle Entrate valorizza il fatto che si è in presenza di operazioni "nell'ambito dei rapporti tra soci e società", finalizzate "a una distribuzione in natura del patrimonio della società stessa", senza che sia tenuto in debito conto il regime IVA dell'operazione e la rilevanza ai fini delle imposte sui redditi.

Un'ulteriore esclusione dal calcolo del fatturato medio mensile è prevista, nella circolare in commento, per il percepimento, nel corso del 2020, di uno o più dei diversi **contributi** destinati a fronteggiare la crisi da COVID-19. Ai fini IVA, essi non assumono rilevanza (cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. [22/2021](#)), al pari della generalità delle erogazioni di denaro pubblico che costituiscono mere movimentazioni di denaro ai sensi dell'[art. 2](#) comma 3 lett. a) del DPR 633/72.

Sul piano contabile, invece, tali importi sono qualificabili come contributi in conto esercizio, possedendo la finalità di "compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari che hanno subito determinate categorie di operatori economici a seguito della diffusione della pandemia da COVID-19".

Tuttavia, in ragione del carattere di **eccezionalità** nel senso sopra descritto, l'Agenzia chiarisce che i contributi percepiti per effetto di disposizioni volte a mitigare gli effetti del coronavirus (su tutti, i contributi a fondo perduto) non si considerano ai fini del calcolo della riduzione del fatturato medio di cui all'[art. 1](#) comma 4 del DL 41/2021.

La circolare a commento del contributo a fondo perduto ex DL 41/2021 (decreto "Sostegni") esplicita che, per quanto non esaminato nell'ultimo documento di prassi, "restano **applicabili i chiarimenti** già forniti con la circolare n. [15/E](#) del 2020 e [22/E](#) del 2020".

Per contro, sarebbero da considerare impregiudicati gli effetti dei precedenti chiarimenti ufficiali sulle istanze già presentate, in forza di diverse disposizioni di legge (in particolare, il DL [34/2020](#), c.d. DL "Rilancio"), qualora i nuovi chiarimenti di prassi non risultino coerenti con le indicazioni già fornite per il riconoscimento del contributo. A fronte di possibili contestazioni, potrebbe essere invocabile nella fattispecie il legittimo affidamento di cui all'art. 10 comma 2 della L. 212/2020. D'altronde, non dovrebbe configurare un comportamento suscettibile di sanzioni quello del contribuente che ha formato il proprio convincimento in forza delle norme vigenti e che "si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima".

Disposizioni emergenziali con impatto sui verbali del collegio sindacale

Dal CNDCEC un primo aggiornamento degli schemi utili per il bilancio 2020, che tiene conto anche delle nuove Norme di comportamento

/ Stefano DE ROSA

Il CNDCEC, in vista dell'approvazione dei bilanci 2020, ha pubblicato il [documento](#) "Verbali e procedure del collegio sindacale", che rappresenta una prima **"rielaborazione"** rivista e approfondita della versione dell'aprile 2016, che tiene conto dell'entrata in vigore delle nuove Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate – applicabili dal 1° gennaio 2021 – e delle significative novità normative correlate all'attuale emergenza sanitaria.

Gli **schemi di verbali** presentati, da adattare ai casi concreti, sono quattro e riguardano i seguenti aspetti:

- la riunione del collegio sindacale per la redazione e il deposito della relazione all'assemblea ai sensi dell'[art. 2429](#) c.c.;

- la proposta motivata per la nomina del soggetto incaricato della revisione legale, nei casi, rispettivamente, di presenza di un'unica offerta e di più offerte;

- la presa d'atto della proposta di applicazione della disciplina recata dall'[art. 6](#) del DL 23/2020, convertito con modificazioni dalla L. [40/2020](#) e modificato dall'[art. 1](#) comma 266 della L. 178/2020.

Nelle premesse del documento viene sottolineato come, in considerazione della naturale diversità delle situazioni che possono verificarsi nell'ambito dell'attività svolta dal collegio sindacale, gli schemi di verbale assumano valore meramente **indicativo** e "dovranno essere necessariamente modificati e/o adattati e/o integrati, tenendo conto delle circostanze contingenti".

Con riferimento al primo schema riportato nel documento, particolare enfasi viene data ai rapporti con il soggetto incaricato della revisione legale con il quale il collegio ha scambiato informazioni ai sensi dell'[art. 2409-septies](#) c.c. In particolare, vengono richiamate eventuali modifiche che il revisore ha riportato nella propria *opinione* e i conseguenti **effetti** sulla relazione dei sindaci (nella sezione "Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio") con riguardo ai quali vengono riportati esempi di paragrafi, a seconda delle seguenti fattispecie di modifiche al giudizio del soggetto incaricato della revisione:

- rilievi per errori significativi ma non pervasivi;
- modifiche per limitazioni alle procedure di revisione, giudicate con effetti potenzialmente significativi ma non pervasivi, non imputabili agli amministratori;
- modifiche per limitazioni alle procedure di revisione, giudicate con effetti potenzialmente significativi ma non pervasivi, originate da scelte o comportamenti degli amministratori;
- impossibilità di esprimere un giudizio in considerazione di limitazioni potenzialmente significative e pervasive incontrate durante il processo di revisione;
- impossibilità di esprimere un giudizio in considerazione di limitazioni potenzialmente significative e pervasive imposte dagli amministratori;
- impossibilità di esprimere un giudizio a causa delle **molteplici incertezze** significative, per il bilancio nel suo complesso, circa l'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale;
- giudizio negativo.

Con riguardo, invece allo schema di **proposta motivata** per la nomina del soggetto incaricato della revisione legale nei casi di più offerte, viene fornito un modello di tabella di riepilogo delle risultanze delle analisi dei profili professionali e organizzativi svolte sui candidati (sulla base dei criteri indicati nella Norma 8.2. del documento "Norme di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate", pubblicato dal CNDCEC nel mese di [dicembre 2020](#)). In particolare, con riferimento a ciascuna offerta acquisita dalla società, viene prevista l'indicazione del rating sintetico qualitativo (c.d. rsq nella scala insufficiente/sufficiente/buono/ottimo) complessivo e per ciascuna delle seguente aree oggetto di **valutazione**:

- piano di revisione;
- competenze aziendali e/o settoriali;
- struttura organizzativa;
- reputazione sul mercato;
- corrispettivi;
- altri aspetti.

Niente retribuzioni convenzionali al dipendente in smart working in Italia

Il reddito di lavoro dipendente deve essere determinato secondo le disposizioni di cui all'art. 51 commi da 1 a 8 del TUIR

/ Massimo NEGRO e Daniele SILVESTRO

Non sono applicabili le retribuzioni convenzionali ex [art. 51](#) comma 8-*bis* del TUIR per il lavoratore distaccato all'estero che svolge la sua **attività lavorativa in Italia** in modalità smart working, a seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19, trovando invece applicazione la normale modalità di determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui ai [commi](#) da 1 a 8 della medesima disposizione.

Questo è quanto precisato ieri dall'Agenzia delle Entrate con la risposta n. [345](#) di ieri a un interpello presentato da una società il cui personale svolge, frequentemente, l'attività lavorativa all'estero.

Tuttavia, l'emergenza sanitaria iniziata nei primi mesi del 2020, che ha indotto diversi Stati ad adottare misure restrittive per contenere la diffusione del virus, ha avuto ricadute anche sui lavoratori che svolgono l'attività lavorativa all'estero, costretti in alcuni casi a **rimanere nel luogo** ove si trovavano oppure a rientrare nel Paese di origine.

Nel caso oggetto di interpello, un lavoratore, fiscalmente residente in Italia e assunto con contratto a tempo indeterminato, è stato **distaccato** dal 1° maggio 2019 presso una consociata estera a Parigi. Il sostituto d'imposta ha quindi applicato la disciplina fiscale di cui [art. 51](#) comma 8-*bis* del TUIR.

Con l'inizio dell'emergenza sanitaria, nel corso del mese di febbraio 2020, il lavoratore è rientrato in Italia, dove ha continuato a svolgere la sua attività per la società estera in modalità **smart working**, senza che il rapporto lavorativo abbia subito interruzioni o variazioni. In assenza di indicazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, la società istante, prendendo come riferimento le linee guida dell'OCSE del 3 aprile 2020 e dell'Accordo Italia-Francia siglato il 23 luglio 2020, ha ritenuto di **applicare** quanto previsto dall'[art. 51](#) comma 8-*bis* del TUIR almeno fino al mese di ottobre 2020 (data in cui è soddisfatto, nel caso in esame, il requisito di più di 183 giorni di soggiorno all'estero nell'arco dei 12 mesi).

L'Agenzia delle Entrate, chiamata a rispondere sulla questione, ha innanzitutto precisato come le linee guida dell'OCSE, nonché le disposizioni contenute nell'Accordo amichevole Italia-Francia, riguardando unicamente i canoni interpretativi del diritto internazionale pattizio (ovverosia la Convenzione tra l'Italia e la Francia per evitare le doppie imposizioni), **non hanno rilevanza** ai fini della normativa interna e non possono essere utilizzati per interpretare quanto previsto

dall'[art. 51](#) comma 8-*bis* del TUIR.

Il citato comma [8-bis](#), in deroga ai precedenti commi da 1 a 8, prevede che il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di 12 mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, sia determinato sulla base delle **retribuzioni convenzionali** definite annualmente con apposito decreto del Ministro del Lavoro.

La disciplina fiscale contenuta nel suddetto comma trova applicazione se:

- l'attività lavorativa sia svolta all'estero per un determinato periodo di tempo con carattere di **permanenza** o di **sufficiente stabilità**;
- l'attività lavorativa svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa sia **integralmente svolta all'estero**;
- il lavoratore nell'arco di 12 mesi soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a **183 giorni**.

Inoltre, è stato più volte precisato che, ai fini dell'applicazione delle norme interne che disciplinano la tassazione del reddito di lavoro dipendente, il criterio adottato dal legislatore è quello della **presenza fisica** del lavoratore nello Stato in cui viene effettuata la prestazione lavorativa (C.M. 16 novembre 2000 n. [207](#); circ. Agenzia delle Entrate n. [17/2017](#)).

Tenuto conto del rientro del lavoratore e del suo soggiorno in Italia a partire dal 23 febbraio 2020, poiché non viene rispettata una delle condizioni richieste dal legislatore, **non è possibile** applicare il regime fiscale di cui al citato comma [8-bis](#).

In particolare, nel caso in esame, considerando che a partire proprio dal 23 febbraio 2020 il dipendente soggiorna in Italia, la società istante è tenuta a **riproporzionare** la retribuzione convenzionale di febbraio 2020 e a **rideterminare** il reddito di lavoro dipendente prodotto dal lavoratore, da tale data, secondo le disposizioni di cui ai commi da 1 a 8 dell'[art. 51](#) del TUIR.

Infine, con riguardo al conteggio dei giorni di presenza all'estero, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al comma [8-bis](#), l'Agenzia ricorda che i giorni di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi vengono considerati per intero giorni relativi alla determinazione della retribuzione dello Stato in cui viene prestata **in via prevalente** l'attività lavorativa (C.M. 16 novembre 2000 n. [207](#)).

Emendamenti OIC per le specificità dei bilanci delle società cooperative

La contabilizzazione dei ristorni dipende dall'esistenza di un'obbligazione della società cooperativa alla data di chiusura dell'esercizio

/ Silvia LATORRACA

Nella giornata di ieri, 17 maggio 2021, la Fondazione OIC ha pubblicato la [bozza](#) di alcuni emendamenti ai principi contabili nazionali, con l'intento di analizzare le specificità che contraddistinguono i bilanci delle **società cooperative**.

In via preliminare, la Fondazione evidenzia che le società cooperative che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile applicano i principi contabili nazionali emanati dall'OIC.

Fatta questa premessa, a fronte della necessità di disciplinare gli istituti tipici delle società cooperative, l'OIC – dato il **novero limitato** di tali specificità – ha preferito intervenire con degli emendamenti ai principi contabili nazionali, piuttosto che con la predisposizione di un principio contabile *ad hoc* per le società cooperative.

Gli emendamenti riguardano, in primo luogo, il documento OIC [28](#).

È stato introdotto il § 9A, che disciplina la classificazione delle **azioni dei soci sovventori** e delle azioni di partecipazione cooperativa, introdotte dalla L. [59/92](#) con la finalità di impedire che le cooperative, per problemi di sottocapitalizzazione, non riuscissero a svolgere adeguatamente sul mercato la loro funzione mutualistica.

Tenendo conto della tipizzazione operata dal legislatore, l'OIC ha previsto, per tali azioni, la classificazione nel **capitale sociale** delle società cooperative, al pari delle altre categorie di azioni.

Sono stati, poi, introdotti i §§ 23A e 23B, che disciplinano il trattamento contabile dei ristorni di cui all'[art. 2545-sexies](#) c.c.

L'assenza di una specifica previsione normativa per la relativa contabilizzazione ha determinato **disomogeneità** di comportamenti nella prassi professionale. Infatti, alcune società cooperative contabilizzano i ristorni come costi (o rettifiche di ricavi) dell'esercizio in cui avviene lo scambio mutualistico, mentre altre contabilizzano i ristorni nell'esercizio in cui l'assemblea delibera la ripartizione del ristorno ai soci.

Gli emendamenti stabiliscono che i ristorni sono **iscritti tra i debiti**, quando lo statuto e/o il regolamento di cui all'[art. 2521](#) c.c. prevedono che esiste un'obbligazione alla data di chiusura dell'esercizio in capo alla società alla ripartizione dei ristorni. L'esistenza dell'ob-

bligazione va verificata in relazione alle condizioni previste nello statuto e/o nel regolamento. La contropartita del debito è imputata a Conto economico in base alla tipologia del ristorno come rettifica di ricavo o come costo in base alla sua natura.

Quando, invece, lo statuto e/o il regolamento non prevedono un'obbligazione alla ripartizione dei **ristorni ai soci**, i ristorni sono contabilizzati secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile, cioè nel momento in cui, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci, sorge l'obbligo in capo alla società alla ripartizione dei ristorni.

Infine, è stato integrato il § 41, stabilendo che, in riferimento all'informativa da rendere in Nota integrativa sulle categorie di azioni emesse dalla società e sulle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio ex [art. 2427](#) comma 1 n. 17 c.c., le società cooperative devono fornire evidenza del numero e del **valore nominale** delle azioni ordinarie, delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa.

In secondo luogo, è stato emendato il documento OIC [9](#) con l'inserimento del § 26.A, secondo cui, nella **stima del tasso di sconto** da utilizzare per determinare il valore d'uso di un'attività, le società cooperative tengono conto delle limitazioni normative previste dall'[art. 2514](#) c.c. alla distribuzione dei dividendi e delle riserve ai soci cooperatori.

Tale tasso, infatti, essendo il costo medio ponderato del capitale della società cooperativa, deve riflettere il rendimento atteso dai soci della cooperativa, che è influenzato dalle limitazioni previste dall'[art. 2514](#) c.c.

Inoltre, in relazione ai ristorni, è stato chiarito che, se le previsioni di attribuzione dei ristorni sono state considerate come distribuzione di utili ai soci, la previsione della loro attribuzione ai soci **non viene inclusa** nei flussi finanziari attesi, ma considerata nella determinazione del tasso di sconto.

Da ultimo, è stato emendato il documento OIC [12](#), con l'inserimento dell'appendice C recante l'informativa richiesta nel bilancio delle società cooperative ex [artt. 2513](#) e [2545-sexies](#) c.c.

Si ricorda che gli emendamenti esaminati sono stati sottoposti a consultazione e i commenti possono essere inviati entro il **16 luglio 2021**.

Stralcio divisionale con registro all'1% sul valore della massa comune

La quota attribuita deve però corrispondere a quella di diritto

/ Anita MAURO

L'atto, stipulato in Italia, con il quale, facendo seguito ad un primo atto di divisione stipulato all'estero, gli eredi, residenti in Italia, realizzano lo stralcio divisionale, dalla comunione ereditaria conseguente alla morte di un soggetto residente all'estero, degli immobili siti in Italia, va soggetto all'imposta di registro a norma dell'[art. 3](#) del DPR 131/86, in quanto atto stipulato in Italia.

L'atto sconta l'imposta di registro dell'1% se ad **ogni condividente** vengono assegnati beni di valore pari alla propria quota di diritto. La base imponibile, in tal caso, non è costituita dall'intera massa ereditaria, bensì dalla sola quota di beni oggetto di stralcio divisionale.

Lo afferma l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [349](#), pubblicata ieri.

Il caso di specie riguardava la successione, aperta all'estero, di un soggetto residente all'estero, a favore del coniuge (residente all'estero) e di due fratelli del defunto (residenti in Italia). La **massa ereditaria** comprendeva immobili esteri ed immobili siti in Italia.

Dapprima, viene stipulato all'estero un atto di divisione ereditaria con cui al coniuge del defunto viene attribuito un **immobile sito all'estero** e viene stabilito che, con successivo atto, il coniuge "trasferisca" ai fratelli del defunto in parti uguali gli immobili caduti in successione siti in Italia.

L'Agenzia delle Entrate, nell'esaminare il trattamento tributario da applicare nel caso di specie, in primo luogo rileva che, in base ai principi di **territorialità** dell'imposta sulle successioni italiana (come disciplinata dall'[art. 2](#) commi 47-53 del DL 262/2006 e dal DLgs. [346/90](#)), deve essere presentata la dichiarazione di successione in Italia solo con riferimento agli immobili siti in Italia, atteso che il defunto era residente all'estero.

Si ricorda, infatti, che, a norma dell'[art. 2](#) comma 2 del DLgs. 346/90, "se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti".

Pertanto, nel caso di specie deve essere presentata la **dichiarazione di successione** indicando solo gli immobili in Italia ed indicando come eredi il coniuge ed i

fratelli del defunto.

Per quanto concerne, invece, l'atto esecutivo della divisione estera, da stipulare in Italia, l'Amministrazione rileva che nel caso di specie viene realizzato lo "**stralcio divisionale**" (recentemente ammesso anche da Cass. 12 febbraio 2021 n. 3694), in virtù del quale l'erede coniuge esce dalla comunione ereditaria vedendosi attribuire l'immobile sito all'estero, mentre agli eredi italiani viene attribuita una quota dei beni siti in Italia, sui quali ancora residua la comunione ereditaria.

L'Agenzia precisa che all'atto di divisione da stipulare in Italia al fine di assegnare ad ogni coerede la rispettiva quota dei beni siti in Italia, dovrà essere allegato l'atto **rogato all'estero**, ai fini della valutazione della quota.

Per quanto concerne la tassazione dell'atto di divisione stipulato in Italia, troveranno applicazione i principi in tema di tassazione della divisione recati dall'[art. 34](#) del DPR 131/86, secondo cui: la divisione senza conguagli sconta l'imposta di registro dell'1% ai sensi dell'art. 3 della Tariffa, parte I, allegata al DPR [131/86](#), mentre la divisione "con conguagli" sconta l'imposta di registro con le aliquote previste per i trasferimenti immobiliari.

Pertanto – conclude l'Agenzia – nel caso di specie, se la quota ereditaria di fatto ricevuta in assegnazione da ogni coerede corrisponde alla quota di diritto ad egli spettante, sarà dovuta l'imposta di registro del 1% prevista per gli **atti dichiarativi** dall'[art. 3](#) del DPR 131/86.

È interessante rilevare che l'Agenzia delle Entrate, a proposito dell'individuazione della divisione "con" o "senza" conguagli, cita il più recente orientamento espresso (tra le altre) dalla Cassazione 28 marzo 2018 n. [7606](#), secondo cui il **confronto** tra quota di fatto e quota di diritto va operato considerando tutti i beni attribuiti, a prescindere dal fatto che si tratti di beni originariamente facenti parte della comunione o meno.

Infine, la Corte afferma che, ai fini della base imponibile, nel caso di specie non va considerato l'intero asse ereditario originario, bensì solo dal valore della **massa comune** da dividere.

Forniture sanitarie alla prova dell'accessorietà IVA

La piattaforma robotica per l'impianto delle protesi non è accessoria alle protesi stesse

/ **Corinna COSENTINO** e **Mirco GAZZERA**

Con la risposta a interpello n. [348](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito all'aliquota IVA da applicare alla fornitura di beni e servizi oggetto di una **procedura di affidamento** indetta da un ente del Servizio sanitario regionale, valutando la possibilità di qualificare l'operazione come "prestazione unica" ai fini dell'imposta ovvero come un insieme di prestazioni autonome.

Nel caso specifico, la procedura è finalizzata alla conclusione di un accordo quadro con più operatori economici per la fornitura di **piattaforme robotiche** per ortopedia protesica, da destinare alle aziende sanitarie regionali. Più nel dettaglio, l'operazione comprende:

- la fornitura di una piattaforma robotica per l'impianto delle protesi;
- la fornitura in conto deposito dei materiali necessari all'intervento, comprese le protesi;
- vari servizi di assistenza, di aggiornamento dei sistemi informatici e di formazione.

Secondo quanto rappresentato nell'interpello, l'offerta delle ditte aggiudicatrici fa riferimento al **costo onnicomprensivo** per l'intervento e non indica separatamente i costi delle protesi rispetto a quelli degli altri beni e servizi. L'istante ritiene, perciò, che la cessione delle protesi costituisca la prestazione principale e che le altre operazioni abbiano natura accessoria ex [art. 12](#) del DPR 633/72, con la conseguenza che l'intera fornitura dovrebbe essere assoggettata ad aliquota IVA del 4% ai sensi del n. 41-*quater* della Tabella A, Parte II, allegata al medesimo DPR [633/72](#).

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, non condivide la soluzione proposta.

Si ricorda che, secondo la **regola generale**, agli effetti dell'IVA ciascuna operazione assume rilevanza autonoma. Tale regola può essere derogata, però, in presenza di più prestazioni formalmente distinte che costituiscono un **unicum** inscindibile dal punto di vista economico-funzionale, ossia quando:

- una o più prestazioni sono collegate da un vincolo di accessorietà a una prestazione principale;
- le prestazioni sono strettamente connesse al punto di formare un'unica prestazione la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

Con riferimento alla prima ipotesi, la prassi amministrativa (*cfr.* ris. n. [337/2008](#)) ha già chiarito che si considerano **accessorie**, e dunque seguono il medesimo regime IVA della prestazione principale, le prestazioni che:

- integrano, completano o rendono possibile quest'ultima;
- sono rese dal medesimo soggetto che esegue la prestazione principale, anche a mezzo di terzi, ma per suo

conto e a sue spese;

- sono rivolte al medesimo soggetto nei cui confronti è resa la prestazione principale.

Inoltre, secondo quanto emerso nella giurisprudenza unionale, per stabilire se il soggetto passivo fornisce più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione, occorre individuare gli **elementi caratteristici** dell'operazione esaminata, verificando, in particolare, se una prestazione non costituisce un fine a sé stante ma il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto (*cfr.* Corte di Giustizia, causa [C-349/96](#)).

Tenendo conto di tali indicazioni, l'Agenzia ritiene che, nel caso specifico, in assenza del contratto di appalto, per individuare l'**oggetto principale** dell'operazione debba essere esaminata la determinazione del Direttore del Dipartimento.

Da tale atto, emerge che l'oggetto principale dell'accordo quadro non è costituito dalla cessione delle protesi, bensì dalla fornitura delle piattaforme robotiche.

Da valutare l'oggetto principale della fornitura

Inoltre, dall'esame dell'ulteriore documentazione, l'Agenzia desume che la cessione delle protesi non è in rapporto di **"necessaria connessione"** con la prestazione individuata come principale (fornitura delle piattaforme robotiche). Conclude, pertanto, che la fornitura di protesi costituisce un'operazione **autonoma** ai fini IVA rispetto alle altre, che non può neppure considerarsi accessoria a quella principale.

In particolare, l'Agenzia ha tenuto conto del fatto che:

- in base al disciplinare del **capitolato tecnico** è previsto che il fornitore stipuli un apposito contratto estimatorio per la fornitura delle protesi;
- dalle clausole contrattuali e dalle informazioni fornite unitamente all'interpello, emergeva che la fornitura delle protesi era tradizionalmente gestita dai fornitori con contratti in cui i costi dei beni erano dettagliatamente individuati.

In definitiva, l'Agenzia afferma che, se il contratto attuativo della fornitura dovesse prevedere non un unico corrispettivo, ma **corrispettivi distinti** per le diverse fattispecie che lo compongono, la cessione delle protesi, in quanto autonoma e non accessoria rispetto alla fornitura delle piattaforme robotiche, potrà avvenire con aliquota IVA del 4%.

Per converso, si ritiene che, in caso di previsione di un **corrispettivo unico**, l'intera fornitura dovrebbe invece essere assoggettata ad IVA con l'aliquota più elevata, ossia, nel caso specifico, quella ordinaria.

Avvio attività da comunicare entro 30 giorni per il beneficio addizionale RdC

Con un decreto interministeriale viene fornita la modulistica e indicata la procedura di accesso all'incentivo ex DL 4/2019

/ Luca MAMONE

Con il DM [12 febbraio 2021](#), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 115 dello scorso 15 maggio, sono state fornite le modalità di richiesta e di erogazione del **beneficio addizionale** di cui all'[art. 8](#) comma 4 del DL 4/2019, concesso ai beneficiari di reddito di cittadinanza (RdC) che avviano un'attività lavorativa autonoma o di impresa individuale o una società cooperativa entro i primi 12 mesi di fruizione del medesimo RdC.

Tale beneficio è riconosciuto in un'unica soluzione ed è pari a **6 mensilità** del Rdc, nei limiti di 780 euro mensili.

Riguardo ai soggetti beneficiari, l'[art. 1](#) del decreto in esame – che entrerà in vigore il 30 maggio 2021 – stabilisce che i medesimi debbano trovarsi in specifiche condizioni, che devono ricorrere congiuntamente.

Innanzitutto devono risultare, al momento della presentazione della domanda di beneficio addizionale, componenti di un **nucleo familiare** beneficiario di RdC in corso di erogazione, ed aver avviato, entro i primi 12 mesi di fruizione del RdC, un'attività lavorativa autonoma o di impresa individuale o aver sottoscritto una quota di capitale sociale di una cooperativa nella quale il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione di attività lavorativa da parte del socio.

Inoltre, non devono aver cessato, nei 12 mesi precedenti la richiesta del beneficio addizionale, un'attività lavorativa **autonoma** o di impresa individuale, o non devono aver sottoscritto, nello stesso periodo, una quota di capitale sociale di una cooperativa nella quale il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione di attività lavorativa da parte del socio, ad eccezione della quota per la quale si chiede il beneficio addizionale. Infine, non devono appartenere a nuclei familiari beneficiari di RdC che abbiano già usufruito del beneficio addizionale in argomento.

Per quanto concerne invece le **modalità** di presentazione della richiesta di accesso al beneficio addizionale, il successivo [art. 2](#) del DM 12 febbraio 2021 stabilisce che l'avvio delle attività (autonoma, di impresa individuale o in una società cooperativa) va comunicato mediante il modello "COM Esteso" entro 30 giorni dall'inizio della medesima attività.

In particolare, si specifica che per le attività avviate nei mesi per i quali si è già fruito del RdC e per le quali, tuttavia, non è stata effettuata la comunicazione obbligatoria nel termine dei 30 giorni dall'avvio, il beneficio addizionale non spetta.

Invece, per le attività avviate e regolarmente comunicate, per le quali la fruizione del RdC è ancora in corso,

per fruire del beneficio addizionale è necessario effettuare una nuova comunicazione all'INPS con il nuovo modello "**COM Esteso**", allegato al decreto in esame.

In merito all'erogazione del beneficio addizionale, l'[art. 4](#) del DM 12 febbraio 2021 attribuisce all'INPS il compito di corrispondere gli importi nei limiti delle **risorse** stanziati dal DL [4/2019](#) e sulla base dei requisiti indicati dai beneficiari nelle autodichiarazioni e delle informazioni disponibili negli archivi delle amministrazioni interessate. Resta salvo, in capo all'INPS, il potere di verifica delle condizioni autocertificate con il modello "COM Esteso".

Il beneficio addizionale verrà dunque corrisposto in un'**unica soluzione** entro il secondo mese successivo a quello della domanda, con accredito sul conto corrente (codice IBAN) indicato in sede di presentazione della domanda, o tramite bonifico domiciliato, nel rispetto della soglia massima prevista dalla legge per il pagamento in contanti.

Infine, l'[art. 5](#) del DM 12 febbraio 2021 individua le ipotesi in cui il beneficio addizionale può essere **revocato**. La prima ipotesi di revoca si concretizza qualora l'attività lavorativa autonoma o di impresa individuale, oggetto di incentivazione, cessi prima di 12 mesi dall'avvio della stessa, o nel caso in cui il percettore del beneficio addizionale abbia ceduto la propria quota di capitale sociale di una cooperativa nella quale il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione di attività lavorativa da parte del socio, entro i 12 mesi dalla sottoscrizione della quota medesima.

Nel decreto anche le ipotesi di revoca

Inoltre, la revoca può verificarsi qualora il reddito di cittadinanza, in corso di erogazione al momento della richiesta del beneficio addizionale, sia a sua volta oggetto di **revoca** nelle ipotesi previste dal DL [4/2019](#) (ad esempio, quando l'amministrazione erogante accerta la non corrispondenza al vero delle dichiarazioni e delle informazioni poste a fondamento dell'istanza).

Ancora, la revoca può scattare qualora il beneficiario incorra nelle ipotesi di decadenza previste dal RdC di cui all'[art. 7](#) del citato DL 4/2019 (ad esempio, non effettua la dichiarazione di immediata disponibilità al lavoro, non sottoscrive il Patto per il lavoro, eccetera) o sia destinatario di un provvedimento dell'autorità giudiziaria emanato ai sensi del successivo art. 7-ter, ossia in caso di **condanna** o applicazione di misura cautelare personale.

Il conferimento “congiunto” di nuda proprietà e usufrutto apre al realizzo controllato

La società conferitaria deve però attribuire ai conferenti partecipazioni in piena proprietà

/ Enrico ZANETTI

Partendo dal presupposto che l'applicabilità dell'[art. 177](#) comma 2 del TUIR richiede che la società conferitaria acquisisca una partecipazione di **controllo di diritto** ex [art. 2359](#) comma 1 n. 1) c.c., ossia una partecipazione che attribuisca il 50% + 1 dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria della partecipata, le risposte a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [381/2020](#), n. [290/2019](#) e n. [147/2019](#) hanno delineato il seguente quadro interpretativo:

- il conferimento della **nuda proprietà** di azioni o quote è escluso dall'ambito di applicazione del regime fiscale di “realizzo controllato” di cui all'art. 177 comma 2 del TUIR (perché il diritto di voto in assemblea compete all'usufruttuario), salvo il caso in cui il conferimento della nuda proprietà sia coniugato dal contestuale apporto di diritti di voto su base convenzionale;
- il conferimento dell'**usufrutto** di azioni o quote è escluso dall'ambito di applicazione del regime fiscale di “realizzo controllato” di cui all'art. 177 comma 2 del TUIR, perché l'usufruttuario non risulta qualificabile come socio della società (tale status spetterebbe solo al nudo proprietario);
- il conferimento “**congiunto**” di nuda proprietà e usufrutto da parte di conferenti diversi consente a ciascun singolo conferimento di rientrare nell'ambito di applicazione del regime fiscale di “realizzo controllato” di cui all'art. 177 comma 2 del TUIR, ma soltanto se la società conferitaria attribuisce ai conferenti partecipazioni in piena proprietà.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate appare condivisibile anche nella parte in cui consente di **rimettere in gioco**, ai fini del regime di “realizzo controllato” ex art. 177 comma 2 del TUIR, i conferimenti di nuda proprietà e usufrutto che, avvenendo “congiuntamente” a favore di una medesima società conferitaria, consentono a quest'ultima di possedere in piena proprietà una partecipazione mediante la quale acquisisce il controllo di diritto sulla società scambiata.

Infatti, quando è l'effetto “complessivo” di più conferimenti “congiunti” a determinare il soddisfacimento della condizione dell'acquisto del controllo di diritto, da parte della società conferitaria, nella società scambiata, così come l'applicazione dell'art. 177 comma 2 del TUIR prescinde dal fatto che oggetto dei **singoli conferimenti** sia una partecipazione in piena proprietà di controllo, collegamento o minoranza, è logico che

prescinde anche dal fatto che oggetto dei singoli conferimenti siano questo o quel diritto parziario.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate sembra invece difettare di coerenza al dettato normativo (e non appare quindi condivisibile) nella parte in cui subordina l'applicabilità dell'art. 177 comma 2 del TUIR al fatto che, a fronte del conferimento congiunto di nuda proprietà e usufrutto nella società scambiata, devono essere necessariamente attribuite ai conferenti partecipazioni in **piena proprietà** nella società conferitaria, anziché partecipazioni in nuda proprietà o in usufrutto.

L'art. 177 comma 2 del TUIR pone infatti una precisa condizione in merito alla partecipazione che la società conferitaria deve possedere nella società scambiata all'**esito del conferimento** (o, come evidenziato, della pluralità di conferimenti “congiunti”), la quale indirettamente pone anche dei paletti circa le caratteristiche che deve avere l'oggetto del conferimento (o, come evidenziato, nel caso di una pluralità di conferimenti “congiunti”, l'oggetto complessivo dell'insieme dei conferimenti “congiunti”).

L'art. 177 comma 2 del TUIR non pone invece condizioni circa la natura e tipologia di partecipazioni nella società conferitaria che ciascun singolo soggetto conferente riceve in cambio del proprio conferimento.

È pacifico infatti che tali partecipazioni possono essere **indifferentemente** di controllo, di collegamento o di minoranza e non vi è ragione per dubitare che possano anche essere partecipazioni in nuda proprietà o in usufrutto.

Si ritiene dunque di non escludere che una pluralità di conferimenti “congiunti”, aventi per oggetto la nuda proprietà e l'usufrutto di una società scambiata, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di diritto sulla società scambiata, possano rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 177 comma 2 del TUIR a prescindere dal fatto che la società conferitaria attribuisca in cambio ai conferenti partecipazioni in piena proprietà, oppure a taluni **in nuda proprietà** e a tal altri in usufrutto.

Resta ben inteso che, in caso di verifica, un comportamento difforme da quello attualmente avallato dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, rende evidentemente significativa la probabilità di dover far valere in sede contenziosa il proprio **convincimento** interpretativo.

Categorie riqualificabili nell'accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari

Potere di correzione del giudice compatibile con la disciplina dell'art. 182-septies del RD 267/42

/ Marco PEZZETTA

La crisi delle imprese comporta spesso l'emersione di **interessi divergenti** anche fra i creditori: alcuni sono più propensi a sostenere i sacrifici richiesti dalle ristrutturazioni, mentre altri, ad esempio per marginalità di esposizione o prelazioni spettanti, assumono un approccio più rigido. Tale differenziazione è particolarmente evidente in seno alle banche e agli altri intermediari vigilati.

Al fine di evitare che tali contrasti arrechino un indebito pregiudizio, vengono in soccorso gli strumenti legislativi del c.d. **cram down**, che si estrinsecano nella imposizione da parte dell'autorità giudiziaria di una soluzione concordataria o transattiva ai creditori dissenzienti. Di recente ha assunto particolare evidenza il cram down fiscale e contributivo, ma una pronuncia del Tribunale di Prato [30 marzo 2021](#) consente di soffermare l'attenzione sul particolare sistema di cram down disciplinato dall'[art. 182-septies](#) del RD 267/42 (e, in futuro, dall'[art. 61](#) del DLgs. 14/2019).

Si tratta della disciplina degli **accordi di ristrutturazione** (ADR), nel caso in cui i debiti verso intermediari finanziari rappresentino almeno il 50% dell'indebitamento. In tal caso l'impresa debitrice può suddividere le banche e gli intermediari finanziari in categorie, composte da soggetti con posizione giuridica e interessi economici fra loro omogenei e ottenere che il Tribunale omologhi l'accordo quando esso sia stato approvato almeno dal 75% dei creditori di una categoria, imponendone l'efficacia anche ai creditori (della stessa categoria) che non vi abbiano aderito.

A tale scopo, inter alia, il tribunale deve accertare che i creditori a cui l'ADR viene esteso siano stati inseriti nella categoria corretta e, a questo proposito, la pronuncia del Tribunale di Prato offre diversi spunti di riflessione, con particolare riferimento alla formazione e **modificabilità**, *ope judicis*, delle categorie.

I giudici toscani confermano, in primo luogo, che non è possibile accomunare in seno ad una medesima categoria tutte le esposizioni bancarie quando fra esse vi siano palesi distinzioni di condizione giuridica e interessi economici, prima fra tutte quella che inerisce la natura chirografaria o **privilegiata** delle rispettive esposizioni. Tali differenze non vengono meno neppure nel caso in cui i titolari delle seconde non abbiano assoggettato ad esecuzione i beni gravati da privilegio speciale, posto che ciò non comporta la perdita del diritto di essere preferiti nel riparto del ricavato dalla

vendita, come invece accade se essi rinuncino alla prelazione.

In secondo luogo, si affronta il tema della possibilità del giudice di **riqualificare** le categorie proposte dall'ADR: il Tribunale di Prato la ammette, anche se con alcuni limiti. La motivazione della conclusione poggia sulla riconducibilità dell'ADR alla categoria dei contratti e all'applicabilità anche ad esso del principio di conservazione ([artt. 1367, 1419, 1424](#) c.c.). Ciò apre alla possibilità di correggere eventuali errori nella formazione delle categorie mediante la sottoposizione dell'accordo a una sorta di prova di resistenza, volta a valutarne la tenuta una volta sanato l'errore mediante il ridisegno delle categorie. La conclusione appare coerente con la *ratio* della disposizione che vede nelle categorie lo strumento atto ad evitare che l'estensione dell'ADR alla banca dissenziente possa comportare una sostanziale diversità di trattamento fra creditori omogenei.

I criteri di formazione delle categorie sono analoghi a quelli delle classi del **concordato**, pur con la **differenza** che le prime non assumono alcun rilievo ai fini del quorum di adesioni necessario per l'omologa, con la conseguenza che il diniego del Tribunale all'estensione dell'accordo non comporta la mancata omologa (sempre che all'ADR abbia aderito il 60% dei creditori), ma il mantenimento della banca dissenziente fra i non aderenti, da soddisfare integralmente entro termini indicati dall'[art. 182-bis](#) del RD 267/42.

I giudici rappresentano, però, la necessità di utilizzare con **cautela** la facoltà di ridefinire le categorie dei creditori finanziari, posto che l'utilizzo di criteri più "raffinati" di quelli riconducibili alla presenza o meno di garanzie (ad esempio, scoperti di conto corrente vs. linee autoliquidanti) potrebbe condurre a violare il principio di conservazione degli atti negoziali, in base al quale il Tribunale non può spingersi fino a modificare l'accordo raggiunto fra le parti.

Pur con l'accortezza di verificare, quindi, che la diversa (rispetto all'ADR) ripartizione per categorie consenta di soddisfare il requisito di omogeneità della posizione giuridica ed economica senza comportare una **distorsione** nel trattamento dei creditori, tale facoltà di modifica appare conforme ad un'interpretazione sistematica dell'art. 182-septies del RD 267/42, consentendo di superare i dubbi di compatibilità che emergono limitando l'analisi alla mera lettera della disposizione.

Sequestro diretto sul conto dell'ente non commerciale per contabilizzazione omessa

Non rileva la pretesa natura istituzionale e non commerciale di somme confluite sul conto corrente

/ Stefano COMELLINI

L'omessa tenuta della contabilità rende legittimo il **sequestro in forma diretta** sul conto corrente di un **ente non commerciale** per il reato di dichiarazione infedele ([art. 4](#) del DLgs. n. 74/2000), a nulla rilevando la pretesa natura istituzionale e non commerciale di somme confluite sullo stesso.

In questo senso, con la sentenza n. 19163 depositata ieri, si è espressa la Cassazione, nel valutare il ricorso del legale rappresentante di una Fondazione Onlus che si era visto rigettare un appello cautelare avverso il sequestro, pur avendo addotto, nel grado di merito, che sul conto bancario erano confluiti finanziamenti pubblici regionali.

Si era infatti ritenuto, a sostegno del vincolo, che la mancanza di contabilizzazione costituisse conferma del nesso di derivazione con il detto reato tributario, avendo consentito l'alterazione della contabilità e la contestuale evasione di imposta. Il *thema decidendum* era, quindi, se si potesse distinguere, come richiesto dal ricorrente, tra **attività istituzionali** dell'ente, come tali prive di scopo di lucro, e attività **commerciali** connesse, foriere per la Onlus di fondi per la sua attività principale; con la conseguenza, secondo la prospettazione difensiva, che le prime dovessero considerarsi esenti, sia dalle imposte che dall'obbligo della dichiarazione e le seconde sottratte alla tassazione, ma non all'obbligo della dichiarazione fiscale.

La Corte, nel respingere il ricorso, ha inteso porre in decisiva evidenza non il titolo di quanto ricevuto dall'ente, bensì la **mancata contabilizzazione** delle somme transitate sul conto corrente attinto dal disposto sequestro. Infatti, anche a voler ritenere che su di esso confluissero esclusivamente le provvidenze di natura pubblica, con conseguente esclusione dei contributi destinati allo svolgimento di attività connesse, questo non portava a escludere, si legge in sentenza, che si trattasse comunque di somme soggette all'obbligo di contabilizzazione, indipendentemente dal fatto che fossero esenti da tassazione e dall'obbligo della relativa dichiarazione fiscale.

A tal fine, la Cassazione ha richiamato le disposizioni del DPR [600/1973](#) che obbligano gli enti che non svolgono attività commerciale a specifici oneri di contabilizzazione. *In primis*, l'[art. 20-bis](#) ove si dispone, a pena di decadenza di benefici fiscali a essi riservati, che tali enti debbano, in relazione all'attività complessivamente svolta (comprensiva sia dell'attività istituzionale, sia delle attività connesse), redigere **scritture contabili** cronologiche e sistematiche atte a esprimere, con completezza e analiticità, le operazioni poste in esse-

re in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in un apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali (documento che coincide con il bilancio o rendiconto annuale, la cui redazione è altresì prevista dall'[art. 10](#) comma 1 lett. g del DLgs. 460/1997); con obbligo di **conservare** le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'[art. 22](#) del DPR 600/1973, stabilendo comunque detta norma tali obblighi si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti ai sensi degli [artt. 2216](#) e [2217](#) c.c.

A corredo di quanto riportato in sentenza, riteniamo utile ricordare che la **riforma** del Terzo settore (DLgs. [117/2017](#)), oltre ad avere sostituito la denominazione di Onlus ("Organizzazioni non lucrative di utilità sociale") con quella di "Enti del Terzo settore non commerciali", ha abrogato gli artt. 20-*bis* del DPR 600/1973 e 10 del DLgs. 460/1997 a decorrere dal termine, non ancora compiutosi, previsto dall'[art. 104](#) del DLgs. 117/2017. Peraltro, le argomentazioni della Corte possono validamente riflettersi negli [artt. 87](#) e [13](#) del DLgs. 117/2017 che ricalcano le citate disposizioni.

Gli stringenti **obblighi di contabilizzazione** a carico degli enti non commerciali, ancorché semplificati rispetto alla disciplina delle imprese commerciali, trovano ragione nel garantire trasparenza ed efficienza nella loro gestione a fronte delle rilevanti agevolazioni fiscali loro riconosciute.

La Corte, pertanto, aderendo alle argomentazioni del giudice di merito, ha evidenziato come in assenza della suddetta contabilità – dalla quale soltanto sarebbe stato possibile verificare la destinazione effettiva dei contributi di natura pubblica accreditati alla Fondazione agli scopi per i quali erano stati erogati – anche le somme sequestrate fossero correttamente confluite nella ricostruzione della base imponibile sulla quale era stato compiuto il calcolo delle imposte evase.

Proprio dalla mancata contabilizzazione discendeva, infatti, la **preclusione** alla **tracciabilità** degli importi erogati dalla Regione per le finalità istituzionali dell'ente, e la conseguente inclusione sia degli accrediti, sia dei prelievi tra le operazioni non giustificate, posto che la circostanza che si trattasse di un conto corrente dedicato alle provvidenze di natura pubblica non era idonea a superare il mancato adempimento degli obblighi relativi alla loro contabilizzazione.

Rinnovato il Direttivo dell'AIDC, Ferrari rimane Presidente

/ REDAZIONE

Andrea Ferrari continuerà a guidare l'**Associazione italiana dottori commercialisti** anche nel prossimo mandato. Lo ha deciso l'assemblea degli iscritti che, nei giorni scorsi, ha proceduto con il rinnovo tutti gli organi direttivi del sindacato.

Assieme a Ferrari, faranno parte del **Consiglio direttivo** anche Fabio Resnati (Milano), in qualità di Vicepresidente, Luca Muscolino (Lodi), Paola Piantedosi (Taranto), Andrea Biekar (Ancona), Eleonora Borzani (Milano), Annalisa Donesana (Milano), Matteo Guzzinati (Bologna), Vincenzo Pagano (Torre Annunziata), Giovanni Santoro (Lecce) e Andrea Zonca (Milano).

Il Collegio dei **revisori** sarà composto da Elena Vaccheri (Lecco), con il ruolo di Presidente, Arianna Cioci (Mi-

lano) e Barbara Ricciardi (Roma), mentre Antonio Ortolani (Milano), Presidente, Roberta Dell'Apa (Milano) e Marco Cannarozzi (Arezzo) saranno i tre **Probiviri**.

L'associazione guidata da Ferrari è giunta al suo decimo anno di vita come entità sindacale diffusa su tutto il territorio nazionale (in precedenza esisteva solo la sezione milanese) e, nel corso degli ultimi 3 anni, ha raddoppiato i propri iscritti. L'obiettivo, scrive l'associazione nella nota stampa diffusa ieri, è quella di "continuare a porsi come **luogo di riunione** dei dottori commercialisti che si riconoscono nei principi e negli obiettivi di eccellenza, etica e trasparenza dell'operato professionale e personale".

Il Governo accelera con le riaperture in zona gialla

Il Consiglio dei Ministri di ieri ha approvato un decreto legge che ridisegna le **tappe** delle riaperture dato l'andamento della curva epidemiologica e dello stato di attuazione del piano vaccinale e modifica i parametri di ingresso nelle "zone colorate" in modo che assumano principale rilievo l'incidenza dei contagi rispetto alla popolazione complessiva nonché il tasso di occupazione dei posti letto in area medica e in terapia intensiva.

Secondo il comunicato stampa diffuso ieri nelle "**zone gialle**" si prevedono, poi, alcune modifiche, tra le quali si segnalano:

- la riduzione di un'ora del "coprifuoco", che sarà dalle 23 alle 5; dal 7 giugno 2021, sarà valido dalle 24 alle 5; dal 21 giugno 2021 sarà completamente abolito;
- la possibilità, dal 1° giugno, di consumare cibi e bevande all'interno dei locali anche oltre le 18:00;

- l'apertura anche nei giorni festivi e prefestivi, dal 22 maggio, di tutti gli esercizi nei mercati, centri commerciali, gallerie e parchi commerciali;
- l'anticipazione al 24 maggio, rispetto al 1° giugno, della **riapertura** delle palestre;
- l'apertura, dal 22 maggio, degli impianti di risalita in montagna;
- tutte le attività di centri culturali, centri sociali e centri ricreativi saranno di nuovo possibili dal 1° luglio;
- dal 15 giugno saranno possibili, anche al chiuso, le feste e i ricevimenti successivi a cerimonie civili o religiose, tramite uso della "certificazione verde". Restano sospese le attività in sale da ballo, discoteche e simili, all'aperto o al chiuso;
- dal 1° luglio sarà nuovamente possibile tenere **corsi di formazione** pubblici e privati in presenza.

In Gazzetta le modifiche agli ISA applicabili al periodo d'imposta 2020

Sul Supplemento Ordinario n. 20 della Gazzetta Ufficiale di ieri è stato pubblicato il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 30 aprile 2021, di approvazione di modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale (**ISA**) applicabili al periodo d'imposta 2020.

La metodologia statistico-economica utilizzata per la **revisione congiunturale straordinaria** degli ISA, e i relativi interventi correttivi in relazione al solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, al fine di tenere conto degli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati conseguente all'emergenza da COVID-19, sono individuati sulla base della nota tecnica e metodologica riportata nell'allegato 5 del DM.

Negli altri allegati al DM sono individuati:

- gli indici di **concentrazione** della domanda e dell'offerta per area territoriale, necessari per tener conto di situazioni di differente vantaggio, ovvero svantaggio, competitivo, in relazione alla collocazione territoriale (allegato 2);
- le misure di **ciclo settoriale**, necessarie per tener conto de-

gli effetti dell'andamento congiunturale (allegato 3);

- le modifiche alle **note tecniche** e metodologiche degli indici approvati con decreti del Ministro dell'Economia [24 dicembre 2019](#) e [2 febbraio 2021](#) (allegato 4);

- le modifiche delle **territorialità**: aggiornamento dell'analisi territoriale del "Livello del reddito medio imponibile ai fini dell'addizionale IRPEF" a seguito dell'istituzione, modifica e ridenominazione di alcuni Comuni nel corso dell'anno 2020 (allegato 1); aggiornamento delle analisi territoriali a livello comunale (allegato 6); modifiche ad alcuni indici di affidabilità (allegati 7, 8, 9 e 10).

Il decreto stabilisce che, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, gli ISA non si applicano nei confronti di chi esercita, in maniera **prevalente**, le attività economiche individuate dai codici attività dell'allegato 12.

I contribuenti esclusi dall'applicazione degli indici devono comunque comunicare i dati economici, contabili e strutturali previsti dall'[art. 9-bis](#) comma 4 del DL 50/2017 convertito.

Dall'INPS chiarimenti sull'esonero contributivo ai datori rientranti nei Fondi di solidarietà alternativi

Con il messaggio n. 1956 pubblicato ieri, l'INPS ha fornito chiarimenti con riferimento all'**esonero contributivo** introdotto dall'[art. 3](#) del DL 104/2020 (DL "Agosto"), in caso di mancato utilizzo dei trattamenti di integrazione salariale connessi all'emergenza COVID-19, anche ai datori di lavoro rientranti nella disciplina dei **Fondi di solidarietà alternativi** ex [art. 27](#) del DLgs. 148/2015.

Considerato che per questi ultimi la concessione dei trattamenti di integrazione salariale previsti dall'[art. 19](#) comma 6 del DL 18/2020, e successive modificazioni, **non è subordinata** alla presentazione di una preventiva domanda all'INPS né a un'autorizzazione alla fruizione da parte dell'Istituto, è ne-

cessario, ai fini della riconoscibilità o meno dell'esonero in argomento, individuare la loro precisa decorrenza temporale rispetto alle norme che si sono succedute in questi mesi.

In particolare, a seguito delle interlocuzioni avute con il Ministero del Lavoro, con il messaggio n. 1956 viene precisato che, considerato il regime di **alternatività** tra l'esonero ex [art. 3](#) del DL 104/2020 e i trattamenti di integrazione salariale di cui all'[art. 1](#) del medesimo decreto, possono accedere all'agevolazione in esame i datori di lavoro che abbiano fruito del numero di settimane compatibili con i limiti previsti dal DL [18/2020](#) e dal DL [34/2020](#) (9+9 settimane) prima del **15 agosto 2020** (data di entrata in vigore del DL [104/2020](#)) per periodi colloca-

ti in data antecedente il 15 agosto e, senza soluzione di continuità, a cavallo del 13 luglio 2020.

Approvata la versione definitiva del Codice di condotta sulle informazioni commerciali

Il Garante per la protezione dei dati personali, in un [comunicato stampa](#) di ieri, ha fatto sapere di avere approvato, con provvedimento del 29 aprile 2021, la **versione definitiva** del Codice di condotta sulle informazioni commerciali, elaborato dall'Associazione nazionale tra le imprese di informazioni commerciali e di gestione del credito (ANCIC).

Il Codice era già stato approvato dal Garante il 12 giugno 2019, ma la sua efficacia era subordinata al completamento della fase di accreditamento da parte dell'**organismo di monitoraggio** (ODM, un soggetto preposto al controllo della conformità alle disposizioni del Codice di condotta da parte di tutti i fornitori aderenti), secondo quanto previsto dal Regolamento (Ue) 27 aprile 2016 n. [679](#) (si veda "[Via libera al nuovo Codice di condotta sulle informazioni commerciali](#)" del 22 giugno 2019).

Il Codice individua le garanzie e le modalità di trattamento dei dati personali che dovranno essere rispettate da parte di

chi esercita attività di **informazione commerciale** "per garantire, da un lato, la certezza e la trasparenza nei rapporti commerciali, nonché l'adeguata conoscenza e circolazione delle informazioni commerciali ed economiche e, dall'altro lato, la qualità, la pertinenza, l'esattezza e l'aggiornamento dei dati personali trattati".

In particolare, con il nuovo testo, le società che offrono informazioni sull'affidabilità commerciale di imprenditori e manager potranno trattare i dati personali dei soggetti censiti senza richiederne il consenso, ma dovranno garantire **maggiori tutele** agli interessati, informandoli sui trattamenti effettuati e assicurando loro il pieno esercizio dei diritti previsti dalla normativa privacy, quali l'opposizione al trattamento, la rettifica o l'aggiornamento dei dati.

All'ODM è attribuito il compito di verificare l'osservanza del Codice di condotta da parte degli aderenti e di gestire la risoluzione dei reclami.