

Giovedì 27 maggio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Azione dei creditori sociali con il dubbio concordato preventivo

/ Maurizio MEOLI

Ai sensi dell'art. 2394-bis c.c., in caso di fallimento, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria, le azioni di responsabilità previste dagli articoli precedenti spettano al curatore del fallimento, al commissario liquidatore e al commissario straordinario. [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

### Insolvenza per crediti in sofferenza distinta dall'insolvenza ai fini del fallimento

/ Antonio NICOTRA

La Cassazione n. 23453/2020 ha rimarcato che la nozione di "sofferenza" del credito, rilevante ai fini della segnalazione alla Centrale Rischi della Banca d'Italia, è diversa da quella d'insolvenza di [...]

PAGINA 11

## FISCO

### Nuovo contributo automatico pari a quello del decreto Sostegni

*Necessario il riconoscimento del precedente contributo, le cui istanze vanno inviate entro domani*

/ Pamela ALBERTI

Presupposto per ottenere il **contributo automatico** previsto dall'art. 1 del DL 73/2021 (c.d. decreto "Sostegni-bis") è la percezione del contributo di cui all'art. 1 del DL 41/2021 (c.d. decreto "Sostegni"). Per quest'ultimo, si ricorda, scade domani, 28 maggio, il termine di presentazione delle istanze (sul tema, si veda anche il documento CNDCECFNC di ieri).

Il contributo previsto dall'art. 1 del DL 73/2021, più complesso rispetto ai precedenti, si articola, come anticipato, in **tre componenti**: un contributo "automatico" pari a quello del DL "Sostegni"; un contributo "alternativo" basato su un periodo temporale differente; un ulteriore contributo, con finalità perequative, basato sul risultato economico d'esercizio (si veda "Col decreto Sostegni-bis arriva un nuovo contributo a fondo perduto" del 21 maggio).

I commi da 1 a 4 dell'art. 1 del DL 73/2021 disciplinano il contributo "automatico", per il quale non è ri-

chiesta la presentazione di alcuna istanza.

Il contributo è riconosciuto a tutti i soggetti che hanno la partita IVA attiva al 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del decreto) e che presentano istanza e **ottengono** il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'art. 1 del DL 41/2021 (che non abbiano indebitamente percepito o che non abbiano restituito tale contributo).

Il nuovo contributo spetta in misura **pari** a quello già riconosciuto dall'art. 1 del DL 41/2021 ed è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate con la stessa modalità scelta per il precedente (accredito diretto o credito d'imposta da utilizzare in compensazione nel modello F24), senza necessità di presentare alcuna istanza.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 1, comma 7, primo periodo (irrilevanza fiscale del contributo), comma 9 (rinvio alle disposizioni dell'art. 25 del DL 34/2020 in merito alle modalità [...])

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Limite annuo delle compensazioni innalzato per il 2021 a 2 milioni

Acquisto prima casa esente dalle imposte d'atto per gli under 36

Rivalutazione dei beni con impatti sull'informativa dei bilanci 2020

Bonus botteghe e negozi nel quadro RU del modello REDDITI 2021

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## FISCO

### Capitalizzazioni nel 2021 con super ACE

/ Alessandro COTTO

Nella versione finale del decreto "Sostegni-bis", approvato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 25 maggio, trova conferma, all'art. 19, la previsione di una super ACE diretta ad incentivare la **patrimonializzazione** [...]

PAGINA 4

# Azione dei creditori sociali con il dubbio concordato preventivo

Secondo taluni sussisterebbero i margini per riconoscere la legittimazione agli organi della procedura

/ Maurizio MEOLI

Ai sensi dell'[art. 2394-bis](#) c.c., in caso di fallimento, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria, le azioni di responsabilità previste dagli articoli precedenti spettano al curatore del fallimento, al commissario liquidatore e al commissario straordinario. Nulla si dice con riguardo al **concordato preventivo**, soprattutto in relazione all'esercizio dell'azione dei creditori sociali di cui all'[art. 2394](#) c.c.

Se ne è desunta l'impossibilità di trasferire tale azione in capo agli organi della procedura, senza che possa presentare rilievo, in particolare, il disposto dell'[art. 184](#) del RD 267/1942, ai sensi del quale "il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso di cui all'articolo 161. Tuttavia essi conservano impregiudicati i diritti contro i coobbligati, i fideiussori del debitore e gli obbligati in via di regresso. Salvo patto contrario, il concordato della società ha efficacia nei confronti dei **soci illimitatamente responsabili**".

Tale norma, infatti, non attiene agli amministratori, ma ai coobbligati e ai soci illimitatamente responsabili. La soluzione, inoltre, è ritenuta coerente con il principio della **corrispondenza** tra titolarità del diritto sostanziale e legittimazione processuale. In questa direzione è anche orientato l'[art. 115](#) comma 3 del DLgs. 14/2019 – che sarà in vigore dal prossimo 1° settembre – nel contesto del concordato con cessione dei beni.

È stato, peraltro, sostenuto come il riconoscimento dell'azione agli organi della procedura, per quanto non in linea con il riportato dato normativo, risponderebbe maggiormente a esigenze di **uniformità e coerenza** fondate sulla "concorsualità" del concordato; carattere che lo avvicina alle altre procedure. Sarebbe, quindi, configurabile un'azione di massa che contenga in sé i diritti risarcitori dei vari creditori sociali, con un'ampiezza maggiore rispetto a quella che potrebbe essere fatta valere dai singoli.

In giurisprudenza, la Corte d'Appello di Bologna, nel provvedimento del 5 giugno 2017, non sembra prendere posizione sul tema. Dopo aver stabilito che il concordato preventivo – una volta che la proposta dell'imprenditore sia stata omologata – produrrebbe la c.d. falcidia concordataria, ossia la **parziale estinzione** dei crediti per la parte che supera la percentuale promessa o prospettata nella proposta concordataria, si limita a sottolineare come l'accoglimento delle pretese avanzate dal creditore del caso di specie avrebbe richiesto la soluzione favorevole del problema della permanenza del credito risarcitorio, ex [art. 2394](#) c.c., in presenza dell'effetto estintivo generato dall'omologazione del

concordato. Problema che non è superato dal disposto dell'[art. 184](#) del RD 267/1942.

Secondo la ricostruzione decisamente prevalente, comunque, l'omesso riferimento al concordato preventivo nell'alveo dell'[art. 2394-bis](#) c.c. varrebbe a **impedire** il trasferimento dell'azione di responsabilità in capo agli organi della procedura, rimanendo la stessa nella piena titolarità dei creditori sociali (*cf.* App. Venezia [49/2019](#), Trib. Firenze [22 maggio 2019](#), Trib. Catanzaro [28 marzo 2018](#) e Trib. Piacenza [12 febbraio 2015](#)).

La Corte d'appello di Venezia, in particolare, nella sentenza n. 49/2019, ha stabilito che l'azione in questione resta esperibile dai creditori sociali dopo l'omologazione del concordato preventivo perché questa non estingue i crediti nella parte falcidiata, ma rende solo **inesigibile il credito** per la porzione eccedente la percentuale di soddisfacimento prevista nel piano senza determinare alcuna estinzione. Inoltre, l'azione dei creditori verso gli amministratori ha carattere autonomo e finalità di integrazione della garanzia patrimoniale in quanto rivolta a un soggetto terzo rispetto alla società debitrice con cui vige il *pactum de non petendo*; né contrarie indicazioni possono trarsi dall'[art. 184](#) del RD 267/1942, perché, come detto, gli amministratori non possono essere parificati né ai coobbligati né ai soci illimitatamente responsabili, relativamente ai quali la valutazione da parte dei creditori della convenienza del concordato, rispetto alla alternativa fallimentare, passa anche attraverso l'esame dei loro patrimoni. Pertanto, il patto di concordato produrrebbe i suoi effetti in relazione al patrimonio dell'impresa, e non rispetto al **patrimonio di un terzo**, qual è l'amministratore, dovendosi anche tenere conto che, diversamente, la presentazione di una domanda di ammissione a tale procedura potrebbe diventare uno strumento opportunistico per evitare responsabilità in caso di *mala gestio*.

La natura autonoma dell'azione di responsabilità di cui all'[art. 2394](#) c.c. – riconosce peraltro App. Venezia [49/2019](#) – comporta che l'esito favorevole di essa possa giovare **unicamente al creditore attore**; anche se l'individuazione del danno subito da quest'ultimo va proporzionalmente ricavato dal danno complessivo alla società, costituente il limite risarcitorio di cui l'amministratore può essere chiamato a rispondere, data la natura riflessa del danno stesso. Vale a dire che occorre verificare l'entità del danno ingiusto complessivamente provocato a tutti i creditori, ad esempio, come nella specie, dalla illecita prosecuzione dell'attività sociale, e determinare poi l'**incidenza proporzionale** di detto danno sulla posizione del singolo attore.

# Nuovo contributo automatico pari a quello del decreto Sostegni

Necessario il riconoscimento del precedente contributo, le cui istanze vanno inviate entro domani

/ Pamela ALBERTI

Presupposto per ottenere il **contributo automatico** previsto dall'[art. 1](#) del DL 73/2021 (c.d. decreto "Sostegni-bis") è la percezione del contributo di cui all'[art. 1](#) del DL 41/2021 (c.d. decreto "Sostegni"). Per quest'ultimo, si ricorda, scade domani, 28 maggio, il termine di presentazione delle istanze (sul tema, si veda anche il [documento](#) CNDCEC-FNC di ieri).

Il contributo previsto dall'art. 1 del DL 73/2021, più complesso rispetto ai precedenti, si articola, come anticipato, in **tre componenti**: un contributo "automatico" pari a quello del DL "Sostegni"; un contributo "alternativo" basato su un periodo temporale differente; un ulteriore contributo, con finalità perequative, basato sul risultato economico d'esercizio (si veda "[Col decreto Sostegni-bis arriva un nuovo contributo a fondo perduto](#)" del 21 maggio).

I commi da 1 a 4 dell'art. 1 del DL 73/2021 disciplinano il contributo "**automatico**", per il quale non è richiesta la presentazione di alcuna istanza.

Il contributo è riconosciuto a tutti i soggetti che hanno la partita IVA attiva al 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del decreto) e che presentano istanza e **ottengono** il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'art. 1 del DL 41/2021 (che non abbiano indebitamente percepito o che non abbiano restituito tale contributo).

Il nuovo contributo spetta in misura **pari** a quello già riconosciuto dall'art. 1 del DL 41/2021 ed è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate con la stessa modalità scelta per il precedente (accredito diretto o credito d'imposta da utilizzare in compensazione nel modello F24), senza necessità di presentare alcuna istanza.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 1, comma 7, primo periodo (irrelevanza fiscale del contributo), comma 9 (rinvio alle disposizioni dell'[art. 25](#) del DL 34/2020 in merito alle modalità di erogazione, regime sanzionatorio e controlli) e da 13 a 17 (quadro temporaneo aiuti di Stato) del DL 41/2021.

I commi da 5 a 15 dell'art. 1 del DL 73/2021 disciplinano poi il contributo a fondo perduto "**alternativo**" rispetto a quello automatico.

Tale contributo è riconosciuto a tutti i soggetti, che abbiano presentato o meno l'istanza per il contributo del DL "Sostegni", che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario, titolari di partita IVA attiva al 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del DL), residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che abbiano ricavi/compensi non superiori a 10 milioni di euro nel 2019 (soggetti "solari") e che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei cor-

rispettivi del periodo dal **1° aprile 2020 al 31 marzo 2021** sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020.

Quanto al calcolo del contributo, per i soggetti che hanno **beneficiario** del contributo di cui all'art. 1 del DL 41/2021, il contributo "alternativo" è determinato applicando alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1° aprile 2020-31 marzo 2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1° aprile 2019-31 marzo 2020 la "vecchia" percentuale prevista con riferimento ai soggetti rientranti nei diversi scaglioni di ricavi/compensi 2019: 60% fino a 100.000 euro; 50% da 100.000 a 400.000 euro; 40% da 400.000 a un milione; 30% da uno a 5 milioni; 20% da 5 a 10 milioni.

Il contributo spetta anche ai soggetti che non hanno beneficiario del contributo "Sostegni". In tal caso alla suddetta differenza si applica invece la seguente percentuale, definita sempre in relazione ai ricavi/compensi 2019: 90% fino a 100.000 euro; 70% da 100.000 a 400.000 euro; 50% da 400.000 a un milione; 40% da uno a 5 milioni; 30% da 5 a 10 milioni.

Il contributo non può essere superiore a **150.000 euro** e può essere riconosciuto, a scelta del contribuente, direttamente sul conto corrente del beneficiario o tramite credito d'imposta da utilizzare in compensazione in F24.

## Contributo "alternativo" con apposita istanza

Il contributo "alternativo" si ottiene presentando apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, con modalità e termini che saranno definiti con provvedimento (inclusi gli elementi da dichiarare per il rispetto delle condizioni di cui alla Sezione 3.1 o 3.12 del Quadro temporaneo aiuti di Stato). Per i soggetti obbligati alle **comunicazioni** della liquidazione periodica IVA, l'istanza può essere presentata solo dopo la presentazione della comunicazione riferita al primo trimestre 2021.

I soggetti che abbiano comunque beneficiato del contributo "automatico" potranno ottenere l'eventuale **maggior valore** del contributo "alternativo". In tal caso, il contributo già corrisposto o riconosciuto sotto forma di credito d'imposta dall'Agenzia delle Entrate verrà scomputato da quello da riconoscere.

Se dall'istanza per il riconoscimento del contributo "alternativo" emerge un contributo **inferiore** rispetto a quello spettante in "automatico", l'Agenzia non darà comunque seguito all'istanza.

# Capitalizzazioni nel 2021 con super ACE

Il DL Sostegni-bis potenzia "una tantum" l'agevolazione per la crescita economica

/ Alessandro COTTO

Nella versione finale del decreto "[Sostegni-bis](#)", approvato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 25 maggio, trova conferma, all'[art. 19](#), la previsione di una super ACE diretta ad incentivare la **patrimonializzazione** delle imprese nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (2021 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

L'incentivo si innesta sul collaudato meccanismo dell'ACE prevedendo che alla variazione in aumento del capitale proprio si applichi un coefficiente di remunerazione **del 15%**, considerando un ammontare massimo di variazione pari a 5 milioni di euro, indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio.

In estrema sintesi, ogni 1.000 euro versati o accantonati nella società produrranno per i soggetti IRES un beneficio fiscale di 36 euro (il 24% del 15%) con un **beneficio massimo** di 180.000 euro per effetto del limite sopra richiamato di 5 milioni (importo ridotto rispetto alle prime bozze di provvedimento circolate le scorse settimane).

Una rilevante novità apportata dalla nuova super ACE è rappresentata dalla possibilità di beneficiare immediatamente dell'incentivo fiscale, mediante un **credito d'imposta** calcolato sulla base delle aliquote IRES e IRPEF in vigore nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Tale credito di imposta potrà essere utilizzato in compensazione o ceduto, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate, **dal giorno successivo** a quello dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro o dal giorno successivo alla rinuncia o alla compensazione di crediti ovvero dal giorno successivo alla delibera dell'assemblea di destinare, in tutto in parte, a riserva l'utile di esercizio.

Nel caso di cessione, la norma prevede che i cessionari rispondano **solo** per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto. Resta fermo, per espressa previsione normativa, che il credito d'imposta non è produttivo di interessi e non concorre a formare il reddito d'impresa, né la base imponibile IRAP.

Dal punto di vista della **tecnica normativa**, l'[art. 19](#) del DL 73/2021 si limita a richiamare "la variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente" e "l'aliquota percentuale di cui alla lettera qui del comma 287 dell'articolo uno della legge 27 dicembre 2019, n. [160](#)"; quest'ultimo provvedimento (legge di bilancio 2020) ha "ripulito" l'ACE (DL [201/2011](#)), fissando l'aliquota

percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio all'1,3%.

In ragione di tale rinvio, salvo quanto espressamente disposto dal DL [73/2021](#), all'agevolazione in commento dovrebbero applicarsi le regole ordinarie dell'ACE, per lo meno con riferimento all'individuazione dei soggetti beneficiari, degli incrementi e dei decrementi rilevanti.

In linea con la finalità della norma, una deroga rilevante ai criteri ordinari di conteggio è rappresentata dal fatto che, relativamente ai conferimenti in denaro, non occorre effettuare alcun ragguaglio in quanto gli stessi rilevano a partire dal primo giorno del periodo di imposta.

Nulla cambia per gli accantonamenti a riserva degli utili, i quali si conteggiano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le **riserve** si sono formate.

In ragione della straordinarietà dell'intervento, il legislatore ha previsto anche un particolare meccanismo di *recapture* dell'agevolazione in caso di successiva riduzione degli apporti nella società, calibrando gli stessi in funzione delle modalità di utilizzo del beneficio.

Nel caso di fruizione del **credito d'imposta**, ne viene prevista la restituzione sulla base di diversi momenti di controllo.

Il primo deve essere effettuato confrontando la variazione in aumento del capitale proprio riferita al periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2021** rispetto a quella del periodo d'imposta precedente.

Come evidenzia la relazione al provvedimento, se nel corso del 2021 sono stati effettuati incrementi per 1000 (con fruizione di un credito d'imposta pari a 36) e successivamente al conferimento, sempre nel 2021, si sono verificati decrementi per 200, la variazione del capitale proprio sulla quale calcolare il beneficio è pari a 800.

Esiste pertanto un credito d'imposta indebitamente fruito di 7,2 (200 x 15% x 24%) che deve essere restituito con le modalità che individuerà il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Analogo meccanismo di controllo è previsto per il 2022 e il 2023.

Nel caso in cui l'incentivo venga utilizzato in via ordinaria, cambiano le modalità di recupero, ma il principio di fondo resta confermato. Quindi, qualora la variazione in aumento del capitale proprio del periodo d'imposta successivo a quello in corso al dicembre 2021 (**2022 per i soggetti solari**) risulti inferiore rispetto a quella del periodo precedente, il reddito complessivo è aumentato del 15% della differenza in questione.



# Limite annuo delle compensazioni innalzato per il 2021 a 2 milioni

La previsione del DL Sostegni-bis ha effetti anche sui rimborsi in conto fiscale con la procedura semplificata

/ Emanuele GRECO e Massimo NEGRO

Per l'anno 2021, il limite per l'utilizzo in [compensazione](#) "orizzontale" nel modello F24 dei crediti fiscali e contributivi, ovvero per il rimborso in conto fiscale con la procedura c.d. "semplificata", è stato innalzato a **2 milioni di euro**, rispetto ai 700.000 euro previsti in precedenza. Lo stabilisce l'[art. 22](#) comma 1 del DL 73/2021 (c.d. decreto "Sostegni-bis"), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25 maggio 2021 e in vigore dal giorno successivo.

La misura fa seguito a quella introdotta dall'[art. 147](#) del DL 34/2020, per effetto del quale il limite massimo, su base annua, per le compensazioni "orizzontali" nel modello F24 era stato innalzato da 700.000 euro a 1 milione di euro, in quel caso limitatamente all'anno 2020. Il limite applicabile quest'anno è quindi **doppio** rispetto a quello dello scorso anno.

L'incremento del limite massimo a 2 milioni di euro in esame ha impatto **generalizzato**, essendo possibile compensare "orizzontalmente" mediante il modello F24, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97, i versamenti unificati di imposte, di contributi previdenziali e assistenziali, di premi INAIL e di altre somme a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e di altri enti con i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali (redditi, IRAP, IVA e 770) o dalle denunce periodiche contributive (es. UNIEMENS).

Per quest'anno, il nuovo limite di 2 milioni di euro "assorbe" quindi la disciplina speciale, contenuta nell'[art. 35](#) comma 6-ter del DL 223/2006, per i **subappaltatori edili** che abbiano registrato, nell'anno precedente, un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto. Tale categoria di soggetti, infatti, beneficia a regime di un limite massimo per le compensazioni di 1 milione di euro annui.

Come indicato nella Relazione illustrativa al decreto "Sostegni-bis" e in modo analogo a quanto avvenuto lo scorso anno con il DL [34/2020](#), la misura persegue l'obiettivo di incrementare la **liquidità** delle imprese, favorendo lo smobilizzo dei crediti tributari e contributivi attraverso l'istituto della [compensazione](#) nel modello [F24](#), anche in ragione del perdurare della situazione di crisi connessa all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

La nuova disposizione del DL 73/2021 incide esclusivamente sull'ammontare del **limite massimo** annuo di compensazione di cui all'[art. 34](#) comma 1 della L. 388/2000, restando fermi i vincoli e le formalità per potersi validamente avvalere dell'istituto della compen-

sazione "orizzontale" ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97 (es. obblighi di preventiva presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito e di apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa dell'organo di revisione legale, presentazione dei modelli F24 contenenti le compensazioni mediante i sistemi telematici dell'Agenzia delle Entrate).

Con specifico riferimento all'IVA, la Corte di Giustizia Ue (sentenza 16 marzo 2017, causa [C-211/16](#)) ha sancito la **compatibilità** con il diritto comunitario del limite massimo stabilito, a livello interno, per la compensazione di crediti IVA ai sensi del menzionato [art. 34](#) comma 1 della L. 388/2000 (all'epoca, 700.000 euro in via ordinaria), a condizione che detti crediti possano essere recuperati dai soggetti passivi entro un termine ragionevole.

L'incremento del limite massimo, per il 2021, sembra rispondere a tale esigenza, posto che, in **assenza** dei requisiti per accedere all'istituto della compensazione "orizzontale" (o al rimborso in conto fiscale), il credito IVA può essere utilizzato solamente portandolo in compensazione nell'anno solare successivo oppure chiedendolo a rimborso nei modi ordinari (in entrambi i casi con un aggravio in termini di tempo rispetto alla compensazione "orizzontale" mediante F24 o al rimborso in conto fiscale).

Per quanto concerne l'IVA, peraltro, se il soggetto passivo intende incrementare l'importo da utilizzare in compensazione nel modello F24, appare possibile presentare una **dichiarazione integrativa**, essendo decorso il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2020, stabilito al 30 aprile 2021.

Sul tema, si segnala che, pur in assenza indicazioni specifiche, il limite massimo in esame dovrebbe essere applicato con una logica **"di cassa"**, vale a dire facendo riferimento alle compensazioni "orizzontali", nel modello F24, effettuate nell'anno solare, a prescindere dal periodo in cui matura il credito (in senso contrario si era espressa C.T. Reg. Torino n. [49/10/11](#)).

## Limite non applicabile ai crediti d'imposta agevolativi

Infine, si ricorda che il limite di cui all'[art. 34](#) della L. 388/2000 non è applicabile ai crediti d'imposta concessi per effetto di disposizioni di **agevolazione** o di incentivo fiscale (*cf.* R.M. 24 maggio 1999 n. [86](#)), per i quali tuttavia vige l'apposito limite di 250.000 euro introdotto dall'[art. 1](#) comma 53 della L. 244/2007 (salvo esplicite esclusioni dalla sua applicazione).

# Acquisto prima casa esente dalle imposte d'atto per gli under 36

La nuova agevolazione opera a condizione che l'acquirente abbia un ISEE fino a 40.000

/ Anita MAURO

Con l'entrata in vigore del decreto "Sostegni-bis" viene introdotta (art. 64 commi 6-11 del DL 73/2021) una nuova agevolazione per l'acquisto della "prima casa" di abitazione, per i soggetti di età inferiore a 36 anni, con ISEE non superiore a 40.000 euro.

Nella primissima stesura della bozza di decreto, l'agevolazione non presentava **limiti di reddito**, che, invece, sono stati inseriti nella versione pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25 maggio 2021.

L'agevolazione consiste nell'**esenzione dalle imposte d'atto** (imposta di registro, imposta ipotecaria e imposta catastale) e, per gli atti imponibili ad IVA, in un credito d'imposta pari all'IVA corrisposta in relazione all'acquisto medesimo, nonché nell'esenzione dall'imposta sostitutiva sui mutui erogati per l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione degli immobili agevolati. Dal punto di vista **temporale**, il beneficio è limitato agli atti stipulati tra il 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del DL "Sostegni-bis") e il 30 giugno 2022.

L'agevolazione riguarda non solo gli atti a titolo oneroso di **acquisto della proprietà**, ma anche gli atti traslativi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione (resta escluso, quindi, l'atto di costituzione del diritto di superficie).

Per quanto concerne l'oggetto dell'acquisto, deve trattarsi di «prime case» di abitazione», escluse quelle catastalmente classificate A/1, A/8 o A/9, «come definite dalla Nota II-bis» all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86. Non sono citate le **pertinenze**, per le quali, quindi, sorge il dubbio sull'applicabilità del beneficio. Dal punto di vista soggettivo, il beneficio si applica limitatamente ai trasferimenti operati a favore di soggetti che soddisfino **entrambe** le seguenti condizioni:

- non abbiano ancora compiuto 36 anni di età nell'anno in cui l'atto è rogitato;
- hanno un indicatore della situazione economica equivalente non superiore a **40.000 euro annui**.

L'agevolazione si muove su più fronti, in quanto riguarda, da un lato (art. 64 commi 6 e 7), le **imposte d'atto** dovute sull'atto di trasferimento a titolo oneroso (IVA, imposta di registro, imposte ipotecaria e catastale) e, dall'altro, l'imposta sostitutiva sul finanziamento (art. 64 comma 8).

Per effetto della nuova norma, nel caso in cui l'atto di acquisto immobiliare sia soggetto a **imposta di registro**, in presenza di tutte le condizioni agevolative non saranno dovute né l'imposta di registro, né le imposte ipotecaria e catastale, mentre si ipotizza che restino dovute l'imposta di bollo nonché i tributi speciali catastali. Ordinariamente, l'atto di acquisto della "prima ca-

sa" scontrerebbe l'imposta di registro del 2% con il minimo di 1.000 euro, oltre alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna, mentre sarebbe esente dall'imposta di bollo e dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie.

In virtù della generica formulazione del comma 6, l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale sembra potersi applicare anche nel caso in cui l'**atto risulti esente da IVA** (atto che, nel regime ordinario, in applicazione del principio di alternatività, scontrerebbe l'imposta di registro proporzionale).

## Per l'IVA è previsto un credito di imposta

Inoltre, ove l'atto di acquisto risulti **imponibile ad IVA**, l'art. 64 comma 7 del DL 73/2021 attribuisce agli acquirenti infra-trentaseienni "un credito d'imposta di ammontare pari all'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione all'acquisto", che può essere utilizzato:

- in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito;
- in diminuzione dell'IRPEF dovuta in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data dell'acquisto;
- in compensazione in F24 ai sensi del DLgs. 241/1997.

A causa del rinvio al comma 6 dell'art. 64, operato dal comma 7 della medesima norma, si può ipotizzare che l'**esenzione** dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, operi anche per gli atti imponibili IVA, evitando l'applicazione delle imposte fisse di 200 euro ciascuna. In tal senso si esprimeva la relazione tecnica alla primissima bozza del decreto.

Va notato, inoltre, che, il comma 7 dell'art. 64, nel prevedere l'agevolazione IVA, forse per una "svista" non **ripete la condizione relativa all'ISEE** inferiore a 40.000 euro, che viene, invece, espressamente enunciata nel comma 6 dell'art. 64 (che prevede l'agevolazione per l'imposta di registro) e nel comma 8 che riguarda l'agevolazione sui finanziamenti.

Tale omissione fa sorgere il dubbio sulla necessità della condizione reddituale anche per il credito d'imposta, ma è chiaro che un'interpretazione letterale creerebbe un'**incongruenza** tra gli atti imponibili ad IVA e gli altri. Con un piccolo sforzo interpretativo, si può intendere il richiamo agli "atti di cui al comma 6" (contenuto nel comma 7 sul credito di imposta IVA) come volto a richiamare integralmente le condizioni individuate al comma precedente.

# Rivalutazione dei beni con impatti sull'informativa dei bilanci 2020

Dati e commenti in Nota integrativa su criteri di valutazione, movimenti delle immobilizzazioni, natura e utilizzazioni delle voci di patrimonio netto

/ Fabrizio BAVA e Stefano DE ROSA

I redattori dei bilanci 2020 delle società che hanno deciso di avvalersi della facoltà di rivalutare i propri beni devono fornire **adeguata informativa** in Nota integrativa (ai sensi dell'[art. 110](#) comma 2 del DL 104/2020, conv. L. [126/2020](#)).

Il provvedimento, riservato ai soggetti che redigono il bilancio con i principi contabili nazionali, riguarda sia le **immobilizzazioni** materiali e immateriali (con esclusione di quelle alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) che le **partecipazioni** in società controllate e collegate, così come risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 e ancora esistenti al termine dell'esercizio 2020.

L'operazione (che permette di rivalutare i singoli beni d'impresa, senza dover rivalutare l'intera categoria omogenea) può essere effettuata:

- ai soli fini **civilistici**;
- con valenza anche **fiscale**, dietro il pagamento di una imposta sostitutiva del 3% (misura valida per tutti i beni rivalutabili).

In tale contesto normativo, le **informazioni** da fornire in Nota integrativa relativamente alla rivalutazione riguardano essenzialmente:

- i criteri di valutazione ([art. 2427](#) comma 1 n. 1 c.c.);
- i movimenti delle immobilizzazioni ([art. 2427](#) comma 1 n. 2 c.c.);
- la natura e le utilizzazioni delle voci di patrimonio netto ([art. 2427](#) comma 1 n. 7-bis c.c.);
- l'eventuale fiscalità differita ([art. 2427](#) comma 1 n. 14 c.c.).

Risultano, pertanto, applicabili le **indicazioni di disclosure** contenute nei principi contabili OIC [16](#) (Immobilizzazioni materiali), OIC [21](#) (Partecipazioni), OIC [24](#) (Immobilizzazioni immateriali), OIC [25](#) (Imposte sul reddito) e OIC [28](#) (Patrimonio netto).

Per quanto riguarda, in particolare, la sezione della Nota integrativa relativa ai **criteri di valutazione** (si veda "[Impatto delle deroghe sulla Nota integrativa fin dai criteri di valutazione](#)" del 30 aprile 2021), è opportuno evidenziare il riferimento normativo applicabile, quali beni hanno beneficiato della legge di rivalutazione e il metodo contabile adottato (scelto tra i tre previsti, vale a dire: incremento proporzionale del costo storico e del fondo ammortamento, incremento del solo costo storico o riduzione del fondo ammortamento preesistente), come nel seguente **esempio**:

"L'impresa, avvalendosi della facoltà prevista dall'[art. 110](#) del DL 104/2020 convertito, ha rivalutato l'immobi-

le sito in ..., in deroga al criterio di iscrizione al costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione.

La rivalutazione, avvenuta dopo aver rilevato l'ammortamento dell'esercizio 2020, è stata effettuata utilizzando la tecnica contabile dell'incremento sia del costo storico sia del fondo di ammortamento (*in alternativa, indicare le altre possibili tecniche contabili*).

Passando, poi, alla sezione dedicata alla descrizione dei **movimenti** delle **immobilizzazioni**, per ciascuna voce interessata si dovranno indicare (come richiesto dai citati principi contabili):

- le precedenti rivalutazioni;
- le rivalutazioni dell'esercizio;
- il totale delle rivalutazioni a fine esercizio.

Nei commenti, oltre a richiamare gli **importi** oggetto di rivalutazione, dovrà essere menzionato l'eventuale ricorso a una **perizia** redatta da un professionista indipendente, come nell'esempio di seguito riportato:

"Il valore della rivalutazione è stato determinato mediante perizia di stima redatta da un professionista indipendente, l'Ing. ..., che ha individuato un valore di mercato pari a ... euro. Ciò nonostante, la rivalutazione è stata effettuata prudenzialmente per un minor valore pari a ... euro. Il nuovo valore rivalutato non eccede il valore recuperabile e nell'effettuare la rivalutazione non si è superato il costo di sostituzione".

La norma in esame impatta, inoltre, sulla sezione della Nota integrativa dove sono presentati e commentati i **movimenti** di **patrimonio netto**, la natura delle riserve e la loro distribuibilità. Un esempio di informativa in tale ambito potrebbe essere il seguente:

"La riserva di rivalutazione, in sospensione di imposta, pari a ... euro, esposta al netto dell'imposta sostitutiva del 3%, si riferisce alla rivalutazione dell'immobile sito in ..., effettuata in applicazione delle misure previste dall'[art. 110](#) del DL 104/2020, convertito".

## Auspicabile indicare la rivalutazione anche nella Relazione sulla gestione

Infine, è auspicabile che l'operazione di rivalutazione sia richiamata anche nella **Relazione sulla gestione**, al fine di facilitare ai destinatari del fascicolo di bilancio l'interpretazione degli indici.

Tali tematiche saranno approfondite nel webinar nel webinar "[Bilancio 2020 ultima ora](#)" del 7 giugno.

# Bonus botteghe e negozi nel quadro RU del modello REDDITI 2021

Il quadro va compilato dai soggetti che hanno maturato il diritto al beneficio

/ Pamela ALBERTI

Il credito d'imposta per botteghe e negozi, riconosciuto dall'[art. 65](#) del DL 18/2020, va indicato nel **quadro RU** del modello REDDITI 2021.

Nello specifico, è previsto il codice credito **"II"** da inserire al rigo RU1 per indicare il credito d'imposta pari al 60% del canone di locazione degli immobili rientranti nella categoria catastale C/1, relativo al mese di marzo 2020.

L'agevolazione spetta sul canone di locazione **pagato** (circ. Agenzia delle Entrate 3 aprile 2020 n. [8](#), risposta 3.1). Le spese condominiali concorrono all'importo su cui calcolare il credito d'imposta qualora siano state pattuite come voce unitaria con il canone di locazione e tale circostanza risulti dal contratto (circ. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2020 n. [11](#), § 3).

In linea generale, il credito d'imposta è riconosciuto ai soggetti esercenti attività d'impresa ed è fruibile in forma **automatica**, per cui il suo utilizzo non è subordinato alla presentazione di un'apposita istanza di ammissione al beneficio.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello **F24** (codice tributo "6914"), tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (art. 65 comma 2 del DL 18/2020 e ris. Agenzia delle Entrate n. [13/2020](#)).

In alternativa all'utilizzo diretto, il credito d'imposta può essere **ceduto** ad altri soggetti ([art. 122](#) del DL 34/2020).

La **comunicazione** dell'avvenuta cessione dei crediti d'imposta è effettuata (prov. Agenzia delle Entrate 1° luglio 2020 n. [250739](#) e prov. 14 dicembre 2020 n. [378222](#); cfr. anche risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [594/2020](#)):

- dal 13 luglio 2020 al **31 dicembre 2021**;
- direttamente dai soggetti cedenti che hanno maturato i crediti stessi o da un intermediario;
- utilizzando esclusivamente le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

I cessionari utilizzano il credito d'imposta con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal cedente. Dal giorno lavorativo successivo alla comunicazione della cessione, previa accettazione comunicata dallo stesso cessionario attraverso la suddetta funzionalità dell'Agenzia, i cessionari possono quindi utilizzare il credito in compensazione tramite F24 (codice tributo "6930").

Tanto premesso, le istruzioni alla compilazione del

modello REDDITI 2021 prevedono che la sezione I del quadro RU debba essere compilata solo dai **soggetti** che hanno maturato il diritto al beneficio, anche in caso di cessione, totale o parziale, del credito medesimo. I cessionari, invece, non devono compilare il quadro RU.

In merito alla compilazione nello specifico, nel rigo **RU5**, colonna 3, va indicato l'ammontare del credito d'imposta **maturato** con riferimento alle spese sostenute nell'anno 2020. I soggetti con periodo d'imposta 2020/2021 devono indicare il credito d'imposta, anche se lo stesso è maturato nel precedente periodo d'imposta.

Il rigo **RU9**, colonna 1, va compilato in caso di cessione, totale o parziale, del credito d'imposta ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020, riportando nella colonna l'importo ceduto e comunicato all'Agenzia delle Entrate, attraverso l'apposita procedura, nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione; in tale ipotesi, non va compilata la sezione VI-B (relativa ai crediti d'imposta trasferiti).

Le istruzioni al quadro RU non fanno alcun riferimento, come invece avviene in altri casi, all'obbligo di compilazione del prospetto sugli **aiuti di Stato** del quadro RS e nell'ambito della tabella sugli aiuti di Stato, ai fini della compilazione del prospetto, non è previsto uno specifico codice aiuto in merito al credito d'imposta per botteghe e negozi (come per altre misure di favore riconosciute a fronte del coronavirus, la cui disciplina prevede però espressamente l'osservanza del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato; si veda "[Nel prospetto aiuti di Stato di REDDITI 2021 le misure per il coronavirus](#)" del 24 maggio).

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 594/2020, ha affermato che la valutazione in merito all'applicabilità al credito in argomento dei limiti disposti per gli aiuti di Stato "presuppone una valutazione che esula dalle competenze della scrivente e per la quale, con nota del 7 dicembre 2020, R.U. n. 373130, è stato **chiesto al Ministero** dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze - Direzione rapporti fiscali europei e internazionali di esprimere il proprio parere. Sarà, pertanto, cura della scrivente trasmettere il suddetto parere al momento della sua ricezione, senza che nella more si producano gli effetti di cui all'[articolo 11](#), comma 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente)".



# Possibile versare il contributo ordinario al Fondo di solidarietà per le attività professionali

I datori di lavoro sono tenuti a regolarizzare la contribuzione relativa al periodo compreso tra marzo 2020 e aprile 2021

/ **Daniele SILVESTRO**

Con la circolare n. [77](#) pubblicata ieri, l'INPS ha illustrato la disciplina del Fondo di solidarietà bilaterale per le **attività professionali**, istituito dal DM del 27 dicembre 2019 n. [104125](#), fornendo altresì le istruzioni per la compilazione del flusso UniEmens e la regolarizzazione degli arretrati.

Innanzitutto, premette l'Istituto, il Fondo **non** è del tutto **operativo** vista la mancata nomina del Comitato amministratore. La data di piena operatività del Fondo sarà allora resa nota attraverso un'apposita circolare, all'interno della quale verranno fornite anche ulteriori istruzioni operative.

Si ricorda che il Fondo è finalizzato a garantire ai dipendenti di datori di lavoro appartenenti al settore delle attività professionali (individuati dai codici ATECO di cui all'allegato 2 alla circolare), che occupano mediamente più di **3 dipendenti**, una tutela a sostegno del reddito in costanza di rapporto di lavoro, in caso di **riduzione** o **sospensione** dell'attività lavorativa per le causali previste in materia di CIG e CIGS di cui agli [artt. 11](#) e [21](#) del DLgs. 148/2015. Sono compresi nell'ambito soggettivo gli apprendisti con contratto di apprendistato professionalizzante, mentre rimangono esclusi i dirigenti.

In merito alle prestazioni, l'INPS rinvia a una successiva circolare le istruzioni operative, specificando che, per i soggetti aderenti, il Fondo provvede all'erogazione di un **assegno ordinario** nei confronti dei lavoratori interessati alla riduzione dell'orario di lavoro o alla sospensione temporanea dell'attività lavorativa, nella misura e alle condizioni previste dall'[art. 7](#) del DM 104125/2019.

Il Fondo viene finanziato attraverso il versamento di due tipologie di **contributo**:

- ordinario (dovuto mensilmente al Fondo);
- addizionale (dovuto in caso di erogazione della prestazione).

Il contributo **ordinario**, calcolato sulla retribuzione imponibile ai fini previdenziali di tutti i dipendenti (esclusi i dirigenti), è pari allo **0,45%**, per i datori di lavoro che occupano mediamente più di 3 dipendenti e sino a 15 dipendenti, ovvero allo **0,65%** per quelli che occupano più di 15 dipendenti. In merito agli apprendisti, il contributo è dovuto solo per chi ha un contratto di apprendistato professionalizzante.

La contribuzione ordinaria è ripartita tra:

- datore di lavoro, due terzi;

- lavoratore, un terzo.

Il contributo ordinario è dovuto a decorrere dal periodo di paga relativo a **marzo 2020** (periodo di paga in corso alla data di entrata in vigore del DM [104125/2019](#)) dai datori di lavoro in questione che, pertanto, non sono più soggetti al versamento del contributo al FIS.

Invece, il contributo **addizionale** è versato in caso di erogazione dell'assegno ordinario ed è calcolato, nella misura del 4%, sulle retribuzioni imponibili ai fini previdenziali perse dai lavoratori che fruiscono della prestazione. Tale contributo è a esclusivo carico del datore di lavoro.

Operativamente, alle posizioni contributive dei datori di lavoro tenuti all'iscrizione al Fondo in argomento verrà assegnato il codice di autorizzazione **"OS"** (visualizzabile nel "Cassetto previdenziale Aziende") e, contestualmente, verrà **eliminato** il codice **"OJ"**.

L'Istituto previdenziale attribuisce poi il codice di autorizzazione **"6G"** (ovvero **"2C"**) ai datori di lavoro che operano con più posizioni contributive sul territorio nazionale e realizzano il requisito occupazionale di più di 3 dipendenti (ovvero più di 15 dipendenti) computando i lavoratori denunciati su più matricole. In questo caso, i datori di lavoro sono tenuti a **darne comunicazione** all'INPS al fine di consentire l'attribuzione del corretto codice di autorizzazione.

Con riguardo ai flussi UniEmens, l'INPS precisa che a partire dal mese di **maggio 2021** la contribuzione ordinaria sarà calcolata nell'aliquota complessiva applicata sulle retribuzioni imponibili ai fini previdenziali di tutti i lavoratori dipendenti (esclusi i dirigenti e gli apprendisti con contratto di apprendistato non professionalizzante).

Relativamente alla contribuzione dovuta per il periodo compreso tra **marzo 2020** e **aprile 2021**, le aziende interessate dovranno valorizzare, nell'elemento "CausaleA-Debito", il codice di nuova istituzione **"M179"** (ovvero **"M189"** per le aziende con più di 15 dipendenti). La **regolarizzazione** dovrà avvenire entro il giorno 16 del terzo mese successivo a quello di pubblicazione della circolare in commento.

Infine, dopo aver ottenuto il codice **"OS"**, i datori di lavoro che abbiano versato il contributo ordinario al FIS nel suddetto periodo potranno **recuperare** il contributo indicando l'importo indebitamente versato con il codice conguaglio **"L220"**, entro il giorno 16 del terzo mese successivo a quello di pubblicazione della circolare.

# Beni in uso a terzi da ammortizzare secondo i coefficienti dell'utilizzatore

Secondo l'AIDC, in nessun punto la norma fa intendere che vada utilizzata l'aliquota del settore produttivo del proprietario

/ Luca FORNERO

Con la norma di comportamento n. 213, l'AIDC affronta la questione dei **coefficienti** di [ammortamento](#) applicabili ai beni strumentali dati in uso a terzi (a titolo di [comodato](#), [locazione](#), [noleggio](#) e simili).

In senso più generale, la fattispecie pone due problemi:

- il primo, relativo alla possibilità, per il proprietario, di continuare a dedurre le quote di ammortamento;
- il secondo, ammessa la suddetta facoltà, afferente all'individuazione dell'aliquota di ammortamento applicabile, laddove l'attività esercitata dal proprietario del bene **non coincida** con quella dell'utilizzatore.

Sotto il primo profilo, vi è sostanziale unanimità di vedute, ammettendosi che il bene resti ammortizzabile in capo al proprietario, a condizione che persista il carattere di **strumentalità/inerenza**, e cioè che lo stesso "ceda le proprie utilità all'impresa proprietaria e non a quella che lo ha utilizzato" (*cfr.*, per tutte, C.M. n. [51/2000](#) e ris. Agenzia delle Entrate n. [196/2008](#)).

Per quanto concerne, invece, il secondo aspetto, la questione appare controversa.

Infatti, secondo una prassi (Nota Dir. II. DD. n. 9/2320/81, ris. Agenzia delle Entrate n. [56/2004](#) e circ. Agenzia delle Entrate n. [10/2006](#), § 10) abbastanza risalente, in linea di principio, occorre far riferimento all'attività esercitata dal **locatore** o comodante e non al settore di attività in cui il locatario/comodatario utilizza il bene.

Tale regola generale è stata, però, derogata dalla medesima Agenzia nella risoluzione n. [133/2010](#), con riferimento al caso delle imprese che operano nel settore del noleggio.

Per queste ultime, infatti, secondo l'Amministrazione finanziaria, deve essere utilizzato il coefficiente di ammortamento del gruppo di attività dell'utilizzatore, in

modo da dare una rappresentazione più realistica del **deterioramento fisico** dei beni.

E, proprio facendo leva su tale condivisibile aspetto, l'AIDC afferma che, in nessuna sua parte, l'[art. 102](#) del TUIR fa intendere che l'aliquota di ammortamento da applicare sia quella in cui opera il locatore o comodante; piuttosto, viene fatto generico riferimento ai coefficienti stabiliti "in base al normale periodo di deperimento e consumo [del bene materiale] nei vari settori produttivi".

Ad avviso dell'AIDC, appare quindi chiaro che il settore produttivo al quale si deve fare riferimento è necessariamente quello del soggetto che effettivamente **utilizza** il bene.

## Rileva il deterioramento fisico in capo all'utilizzatore

A supporto di tale posizione, viene richiamata la Cassazione n. [22021/2006](#), secondo la quale "la disciplina fiscale dei diversi coefficienti di ammortamento tiene espressamente conto dell'effettivo «tasso di usura» a cui sono soggetti i beni strumentali in relazione all'«impiego» a cui vengono singolarmente destinati".

In tale ottica, il bene concesso in uso è impiegato dall'utilizzatore ed è da tale modalità di impiego che consegue la **differente usura** dello stesso.

Conferma indiretta della bontà di tale impostazione è rinvenibile nei criteri applicati per determinare la percentuale di **scorporo** (20% o 30%) del valore dell'area occupata dai fabbricati, dove in caso di locazione o comodato il proprietario dell'immobile deve tenere conto del concreto utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore (*cfr.*, per tutte, circ. Agenzia delle Entrate n. [1/2007](#), § 7.2, e n. [11/2007](#), § 9.6).

# Insolvenza per crediti in sofferenza distinta dall'insolvenza ai fini del fallimento

La segnalazione alla Centrale Rischi non è collegata alle procedure concorsuali

/ Antonio NICOTRA

La Cassazione n. [23453/2020](#) ha rimarcato che la nozione di "**sofferenza**" del credito, rilevante ai fini della segnalazione alla Centrale Rischi della Banca d'Italia, è diversa da quella d'**insolvenza** di cui all'[art. 5](#) del RD 267/42 ai fini della dichiarazione di fallimento (cfr. Cass. n. [28635/2020](#)).

La funzione della segnalazione, infatti, non è collegata alle procedure concorsuali, ma alla **gestione** e all'analisi del rischio di credito.

Nel caso di specie, i fideiussori di una società correntista proponevano ricorso, ex [art. 700](#) c.p.c., ai fini della **revoca** della segnalazione a sofferenza – per assenza dei relativi presupposti – della posizione debitoria della società, trasmessa dalla banca alla Centrale Rischi della Banca d'Italia.

In punto di fatto si apprende che i ricorrenti avevano manifestato la volontà di estinguere il conto tramite pagamento del saldo, esclusi gli interessi, che contestavano, in quanto applicati dalla banca con soglie elevate. Ne derivava una segnalazione alla Centrale Rischi per un credito in sofferenza.

Per la Suprema Corte, in tema di **segnalazione** alla Centrale Rischi della Banca d'Italia, l'appostazione del credito a sofferenza, secondo il punto 1.5 delle istruzioni impartite agli intermediari creditizi con la circ. n. 139/91 (nel testo del 22 giugno 2004, applicabile *ratione temporis* alla fattispecie), non discende dalla sola analisi degli specifici rapporti tra la banca segnalante e il cliente, ma implica una valutazione della **complessiva** situazione patrimoniale di quest'ultimo: l'accostamento tra "stato d'insolvenza" (anche non accertato giudizialmente) e "situazioni sostanzialmente equiparabili", risultante dalla disposizione, ha indotto a privilegiare una nozione di "sofferenza" più **sfumata** rispetto a quella d'insolvenza di cui all'[art. 5](#) del RD 267/42, ai fini della dichiarazione di fallimento, escludendosi la necessità di un giudizio d'incapienza del debitore o di definitiva irrecuperabilità del credito, e richiedendosi, invece, una valutazione negativa della situazione patrimoniale apprezzata come "deficitaria", ovvero di "grave (e non transitoria) difficoltà economica" del debitore.

In tal senso depone anche il rilievo di ordine logico secondo cui, ove lo stato d'insolvenza rilevante ai fini della segnalazione si identificasse con quello richiesto per la dichiarazione di fallimento, verrebbe meno l'**utilità** del servizio di centralizzazione dei rischi, dal

momento che, potendo il debitore essere appostato a sofferenza soltanto nel caso in cui versi in stato di decozione, gli altri intermediari si troverebbero nell'impossibilità di attivarsi in tempo utile per cautelare la propria posizione.

La funzione della segnalazione non è collegata alle procedure concorsuali, ma alla gestione e all'analisi del rischio di credito, consistendo nella creazione di un **sistema informativo** sull'indebitamento della clientela, volto a fornire agli intermediari un'informativa utile, anche se non esaustiva, per la valutazione del merito creditizio della clientela.

In quest'ottica, infatti, è stata esclusa la rilevanza della mera sussistenza di un **inadempimento**, o di uno stato d'illiquidità non strutturale ma solo contingente, o ancora di un mero **ritardo** nei pagamenti, trattandosi di situazioni che, ove non risultino correlate a un'oggettiva difficoltà di far fronte alle obbligazioni, determinano un rischio certamente attuale, ma solo generico per il recupero del credito e, quindi, inidoneo a giustificare la segnalazione.

Si è reputata ininfluyente anche l'eventuale insussistenza di un'oggettiva previsione di **perdite**, affermandosi che la sofferenza può sussistere anche nel caso in cui il patrimonio del debitore lasci intravedere, pur nel contesto della sua negatività, margini oggettivi di **rientro** (anche attraverso mezzi non del tutto "normali"), dal momento che ciò che rileva è l'esigenza che il patrimonio non si affidi alla previsione di una capacità di rientro "sicuro": significativa, in proposito, è la precisazione delle istruzioni, secondo cui la sofferenza sussiste "indipendentemente dalle eventuali previsioni di perdita formulate dall'azienda", nonché dall'esistenza di eventuali **garanzie**, reali o personali, a presidio di crediti (cfr. *ex plurimis* Cass. nn. [31921/2019](#), [15609/2014](#) e [21428/2007](#)).

A tali principi, secondo la Cassazione, si è attenuta, nel caso de quo, la sentenza di merito, che, nel verificare la rispondenza della segnalazione a un'effettiva situazione di sofferenza, ha posto in rilievo il carattere **volontario** dell'inadempimento della correntista, giustificato dalle contestazioni insorte nel corso del rapporto, escludendone la riconducibilità a una situazione oggettiva d'incapacità finanziaria anche in ragione dell'esiguità del debito residuo. Per altro verso, ha ritenuto provata la capacità della debitrice di far fronte all'adempimento.

# Senza “indicatori” del dolo, sindaci non responsabili per bancarotta

Non basta la posizione di garanzia per concorrere con gli amministratori

/ Maria Francesca ARTUSI

Per affermare la responsabilità dei componenti del collegio sindacale per un reato di bancarotta fraudolenta va chiarito adeguatamente se, qualora i sindaci avessero adempiuto **pianamente** ai loro compiti di controllo, la condotta distrattiva si sarebbe comunque verificata oppure no.

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. [20867](#) depositata ieri, ribadisce quell'orientamento di garanzia secondo il quale la responsabilità dei sindaci non può desumersi da una mera loro posizione di garanzia e dal mancato esercizio dei relativi doveri di controllo, ma postula l'esistenza di elementi, dotati di adeguato e necessario **spessore indiziario**, sintomatici della partecipazione dei sindaci stessi all'attività degli amministratori ovvero dell'effettiva incidenza causale dell'omesso esercizio dei doveri di controllo rispetto alla commissione del reato di bancarotta fraudolenta da parte di costoro (Cass. n. [15360/2010](#)).

Appare opportuno ricordare che, nei reati di bancarotta ([artt. 216 e 223](#) del RD 267/42), il concorso dei componenti del collegio sindacale nei reati commessi dall'amministratore della società può realizzarsi anche attraverso un **comportamento omissivo**, poiché il controllo a loro richiesto non può e non deve esaurirsi in una mera verifica formale o in un riscontro contabile della documentazione messa a disposizione dagli amministratori, ma deve ricomprendere il riscontro tra la realtà e la sua rappresentazione o comunque estendersi al contenuto della gestione sociale, a tutela non solo dell'interesse dei soci ma anche di quello concorrente dei creditori sociali e in virtù del potere-dovere dei sindaci di chiedere agli amministratori notizie sull'andamento della società e delle sue operazioni gestorie, pur non potendo investire in forma diretta le scelte imprenditoriali (Cass. n. [14045/2016](#)).

Tale responsabilità per omissione trova le sue radici fondanti nelle disposizioni degli [artt. 2403](#) e ss. c.c., nonché sul piano penale nell'[art. 40](#) comma 2 c.p.

Parte della giurisprudenza ha contribuito a ricostruire meglio tale tematica, sottolineando come il collegio sindacale rappresenti un **organo di controllo tipico**, chiamato a vigilare sull'amministrazione della società, con il compito di garantire l'osservanza della legge e il rispetto dell'atto costitutivo nonché di accertare che la contabilità sia tenuta in modo regolare (*cfr.*, tra le altre, Cass. n. [26399/2014](#)).

Tuttavia, tale responsabilità sussiste solo qualora emergano **puntuali elementi sintomatici**, dotati del necessario spessore indiziario, in forza dei quali l'omis-

sione del potere di controllo – e, pertanto, l'inadempimento dei poteri doveri di vigilanza il cui esercizio sarebbe valso a impedire le condotte distrattive degli amministratori – esorbiti dalla dimensione meramente colposa per assurgere al rango di elemento dimostrativo di **dolosa** partecipazione, sia pure nella forma del dolo eventuale, per consapevole volontà di agire anche a costo di far derivare dall'omesso controllo la commissione di illiceità da parte degli amministratori. Si tratta di individuare “**indicatori**” della **volontà dolosa** di concorrere nel reato, per evitare il rischio di una responsabilità ascritta solo a titolo di negligenza o, peggio, derivante dalla mera posizione di controllo. Si pensi, ad esempio, al fatto che i sindaci siano espressione del gruppo di controllo della società, alla circostanza che di essi sia provata la rilevante competenza professionale, ovvero che i sindaci abbiano omesso, malgrado la situazione critica della società, ogni minimo controllo.

Nel caso all'esame della sentenza in commento, la Corte d'Appello non ha fornito spiegazioni adeguate sul canone di attribuzione della responsabilità per omissione ai sindaci. Neppure si è esplicitato adeguatamente – evidenzia la Cassazione – **come** i sindaci avrebbero potuto **impedire** l'evento contestato, posto che le operazioni distrattive venivano compiute dagli amministratori secondo uno schema che prevedeva lo spostamento delle somme da conto corrente a conto corrente, senza che sia stata provata la partecipazione a tale modalità fraudolenta di sottrazione di risorse mediante l'omesso controllo demandato al collegio sindacale (e neppure la consapevolezza di esso).

Tale osservazione si colora di maggior rilievo se si pone mente alla circostanza che dette condotte distrattive sono state in grado anche di ingannare gli enti pubblici preposti a singole porzioni di controllo della gestione societaria (si dà atto che l'INPS, ad esempio, aveva fornito alla società un documento attestante la regolarità contributiva); e, infine, al fatto che, proprio contraddicendo uno degli indicatori di responsabilità enucleati dalla giurisprudenza, gli imputati sono stati dichiaratamente indicati dalla sentenza impugnata come persone di **scarsa competenza** professionale, dipendenti essi stessi della cooperativa di vigilanza.

Alla luce di tutto ciò, viene **annullata** la condanna non solo relativamente al reato di bancarotta ormai prescritto, ma anche per le sue conseguenze sul piano civile (per le quali si rinvia ad altro giudice per un nuovo accertamento secondo i criteri enunciati).



# CIG senza contributo addizionale fino a fine anno

Il DL Sostegni-bis riduce l'onere di accesso ai trattamenti di integrazione salariale sia ordinari che straordinari

/ Luca MAMONE

CIGS agevolata e trattamenti di integrazione salariale **senza contribuzione addizionale**, ma con divieto di licenziamento per i periodi di fruizione dal 1° luglio al 31 dicembre 2021.

Sono queste, in estrema sintesi, le principali novità in materia di integrazione salariale previste dall'[art. 40](#) del DL 73/2021 (DL "Sostegni-bis"), in vigore dalla giornata di ieri.

Procedendo con ordine, il comma 1 dell'articolo in commento riconosce ai datori di lavoro privati che sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19 (il riferimento è ai datori *ex* [art. 8](#) comma 1 del DL 41/2021) la possibilità di presentare domanda di cassa integrazione guadagni straordinaria (CIGS) **in deroga** ai limiti di durata (24 mesi in un quinquennio mobile, 30 mesi per le imprese industriali e artigiane dell'edilizia e affini) e alle causali (riorganizzazione e crisi aziendale, contratto di solidarietà) di cui agli [artt. 4](#) e [21](#) del DLgs. 148/2015.

L'intervento straordinario in questione, alternativo ai trattamenti di integrazione salariale di cui al DLgs. [148/2015](#), può essere riconosciuto per una durata massima di **26 settimane** nel periodo compreso tra il 26 maggio (data di entrata in vigore del DL "Sostegni") e il 31 dicembre 2021.

L'accesso alla CIGS in forma agevolata – e priva di contribuzione addizionale – richiede due condizioni specifiche: la prima è che l'azienda interessata abbia riportato nel primo semestre 2021 un calo del fatturato del **50%** rispetto al primo semestre dell'anno 2019; la seconda consiste nella preventiva stipula di **accordi collettivi** aziendali con le organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative a livello nazionale ([art. 51](#) del DLgs. 81/2015), che prevedano la riduzione dell'attività lavorativa dei lavoratori in forza al 26 maggio 2021 e che siano finalizzati al mantenimento dei livelli occupazionali nella fase di ripresa delle attività dopo l'emergenza epidemiologica.

## Necessario l'accordo collettivo aziendale

Inoltre, i predetti accordi sindacali devono specificare le **modalità** attraverso cui l'impresa, per soddisfare temporanee esigenze di maggior lavoro, può aumentare l'orario ridotto, pur rimanendo nei limiti del normale orario di lavoro.

Nell'evidenza, il maggior lavoro prestato comporterà una corrispondente **riduzione** del trattamento di integrazione salariale.

Per quanto concerne la riduzione media oraria, la norma in esame precisa che non può essere superiore all'**80%** dell'orario giornaliero, settimanale o mensile dei lavoratori interessati dall'accordo collettivo. Per ciascun lavoratore, la percentuale di riduzione complessiva dell'orario di lavoro non può essere superiore al **90%** nell'arco dell'intero periodo per il quale l'accordo collettivo è stipulato.

In termini pratici, poi, la norma stabilisce che il trattamento retributivo **perso** va determinato inizialmente non tenendo conto degli aumenti retributivi previsti da contratti collettivi aziendali nel periodo di 6 mesi antecedente la stipula dell'accordo collettivo in questione. Il trattamento di integrazione salariale verrà ridotto in corrispondenza di eventuali successivi **aumenti** retributivi intervenuti in sede di contrattazione aziendale.

Ai lavoratori impiegati a orario ridotto verrà quindi riconosciuto un trattamento speciale di integrazione salariale, in misura pari al **70%** della retribuzione globale che sarebbe loro spettata per le ore di lavoro non prestate, in questo caso senza l'applicazione dei limiti di importo massimo mensile previsti dall'[art. 3](#) comma 5 del DLgs. 148/2015 (per il 2021 si veda la circ. INPS 21 gennaio 2021 n. [7](#)) e la relativa contribuzione figurativa.

Sempre con riferimento ai datori di lavoro privati che sospendono o riducono l'attività lavorativa nel periodo compreso tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2021, il comma 3 dell'[art. 40](#) del DL "Sostegni-bis" riconosce la possibilità di accedere alla cassa integrazione per le causali di CIGO o CIGS previste dal DLgs. 148/2015 ([artt. 11](#) e [21](#)) senza dover pagare il **contributo addizionale**, il cui importo varia, a seconda della CIG concessa, dal 9 al 12 o al 15% della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate.

Tuttavia, ai sensi del successivo comma 4 dell'[art. 40](#), la mancata applicazione della contribuzione addizionale comporta il **divieto** per i predetti datori di lavoro di effettuare licenziamenti collettivi e individuali per giustificato motivo oggettivo per la durata del trattamento di integrazione salariale fruito entro il 31 dicembre 2021.

Tale divieto non sussiste in specifiche ipotesi, come ad esempio il caso in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'**appalto**, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di legge, di contratto collettivo nazionale di lavoro o di clausola del contratto di appalto, oppure nell'ipotesi di licenziamenti motivati dalla **cessazione** definitiva dell'attività dell'impresa.

# Contratto di rioccupazione fino al 31 ottobre

Previsto l'esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali per un periodo massimo di sei mesi

/ Giada GIANOLA

Tra le novità più importanti introdotte con il DL [73/2021](#) (c.d. decreto "Sostegni-bis") figura il **contratto di rioccupazione**, misura inserita dal legislatore al fine di incentivare l'inserimento lavorativo dei soggetti in stato di disoccupazione nella fase di ripresa delle attività dopo l'emergenza da COVID-19 attraverso la previsione di un **esonero contributivo** pari al 100% per un periodo massimo di sei mesi.

Vengono, tuttavia, esclusi dal suddetto esonero i datori di lavoro del settore agricolo e del lavoro domestico. Si tratta di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, soggetto, salvo quanto stabilito dall'[art. 41](#) del DL "Sostegni-bis", alla disciplina prevista per la generalità dei rapporti di lavoro indeterminati, che deve essere stipulato dalle parti in **forma scritta**, ai fini della prova. Il contratto è fruibile dal 1° luglio 2021 al **31 ottobre 2021**: tale periodo coincide con quello previsto dal comma 10 dell'[art. 8](#) del DL 41/2021 (c.d. decreto "Sostegni") quale ulteriore periodo in cui vige il divieto di licenziamento per i datori di lavoro che possono fruire dei trattamenti di assegno ordinario e di cassa integrazione in deroga, nonché della cassa integrazione operai agricoli (CISOA) per il settore agricolo.

Per i datori di lavoro che invece non rientrano in tali categorie il divieto di licenziamento scadrà il prossimo 30 giugno, a meno che richiedano, ai sensi dell'[art. 40](#) comma 4 del DL 73/2021, di fruire di un ulteriore periodo di cassa integrazione: in tal caso il divieto di licenziamento per motivi economici coincide con la durata del trattamento di integrazione salariale fruito entro il **31 dicembre 2021**.

Presupposto per la stipula del contratto di rioccupazione è la predisposizione, con il consenso del lavoratore, di un **progetto individuale di inserimento**, il quale ha una durata di sei mesi e la finalità di garantire l'adeguamento delle competenze professionali del lavoratore rispetto al nuovo contesto lavorativo in cui viene, appunto, inserito.

Una volta decorsi i sei mesi previsti per l'inserimento del lavoratore in azienda, le parti possono decidere di **recedere** dal rapporto, nel rispetto del termine di preavviso, oppure di **proseguirlo**, alla stregua di un ordinario rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, come avviene in relazione al rapporto di apprendistato.

Come anticipato, l'incentivo alla stipula del contratto di rioccupazione è rappresentato – fatta eccezione per il settore agricolo e del lavoro domestico – dall'**esonero totale**, per un periodo massimo di sei mesi, dal versamento dei contributi previdenziali, ma non dei pre-

mi e dei contributi dovuti all'INAIL, nel limite di 6.000 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile.

Possono però beneficiare di tale esonero solo i datori di lavoro che nei sei mesi precedenti l'assunzione non abbiano proceduto a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo o a licenziamenti collettivi nella medesima unità produttiva. Alla conclusione del periodo di sei mesi di inserimento, il beneficio è **cumulabile** con gli esoneri contributivi previsti dalla legislazione vigente.

Il suddetto esonero è però oggetto di recupero in caso di recesso dal rapporto al termine del periodo di inserimento ed è inoltre **revocato**, con recupero del beneficio già fruito, nel caso in cui il datore di lavoro abbia:

- intimato il licenziamento durante o al termine del periodo di inserimento, o
- intimato, nei sei mesi successivi all'assunzione del dipendente con contratto di rioccupazione, il licenziamento collettivo o individuale per giustificato motivo oggettivo di un lavoratore impiegato nella medesima unità produttiva con inquadramento nello stesso livello e categoria legale del lavoratore assunto con gli esoneri.

La revoca non produce effetti nei confronti degli altri datori di lavoro che assumano successivamente il lavoratore con contratto di rioccupazione, che potranno quindi fruire dell'esonero per il periodo residuo. In caso, invece, di **dimissioni** del lavoratore, il beneficio viene riparametrato rispetto al periodo di lavoro effettivamente prestato.

Esposta la disciplina del contratto in questione, così come delineata dal legislatore, pare opportuno evidenziare che desta qualche perplessità la formulazione delle limitazioni connesse alle intimazioni di licenziamenti per motivi economici poste sia per fruire del beneficio sia in relazione alla revoca dello stesso. Infatti, stante l'operatività del divieto di licenziamento nei termini sopra indicati, sono molteplici i **possibili scenari**: per fare qualche esempio, in caso di stipula del contratto di rioccupazione il 30 luglio, i sei mesi precedenti ricadono in gran parte nel periodo in cui è ancora vigente il divieto di licenziamento per tutti i datori di lavoro, mentre in caso di stipula il 30 ottobre i sei mesi precedenti interesserebbero, in relazione al periodo successivo al 30 giugno, solo i datori che possono licenziare dal 1° luglio o dalla diversa data in ragione della fruizione di un ulteriore periodo di cassa integrazione.

# Bisogna salvaguardare imparzialità e indipendenza del controllore fiscale

Gentile Redazione,

se si chiedesse all'opinione pubblica cosa ne pensa dell'idea di incentivare i Vigili urbani con una valutazione positiva (**incentivo** monetario o di carriera che sia) sulla base delle multe erogate, si griderebbe allo scandalo.

Lo stesso si direbbe se si introducesse un incentivo per i Procuratori della Repubblica basato sul numero di anni di condanna ottenuti (o peggio ancora, soltanto richiesti) a carico degli indagati.

È intuitivo, ma è l'applicazione del principio della salvaguardia dell'**indipendenza** e quindi dell'**imparzialità** di giudizio di chi svolge un'attività di controllo.

Non per nulla, nei principi di revisione è stabilito il divieto di agganciare la remunerazione del revisore al risultato dell'attività di revisione.

Altrimenti, è ovvio, si corre il rischio che una volta avviata un'inchiesta, sporta una denuncia o ipotizzato un colpevole, l'attore in questione difenda la sua posizione non per difendere "la verità", ma per **difendere il suo operato**.

Nessuno, o pochissimi, immagino, sostengono invece la necessità di introdurre simili incentivi "perché ci sono tanti reati", o "perché ci sono troppe auto in divieto di sosta".

Se però si calano questi principi in ambito fiscale, sembra quasi che l'opinione pubblica giustificerebbe simili incentivi "**perché c'è tanta evasione**".

Giungo a questa conclusione perché da anni assistiamo a convenzioni di servizio concluse tra il MEF e l'Agenzia delle Entrate che includono **incentivi monetari** erogati non sulla quantità dei controlli o sulla base della loro qualità, ma sulla base dei "**risultati**" ottenuti con i **controlli**, e nessuno obietta nulla.

Anche solo l'indicazione di un "budget di riscossione" inficerebbe l'imparzialità di giudizio, perché quale Direttore di Agenzia non penserebbe che il mancato raggiungimento del budget sarebbe un ostacolo alla sua carriera e/o al suo compenso?

Peggio ancora, e me ne dispiace perché ho servito il Corpo a suo tempo e ho ancora fortissimo un senso di appartenenza nonostante il breve periodo, per il caso della Guardia di Finanza.

Non è colpa sua, ma non essendo titolare dell'azione amministrativa, l'unico modo che ha per misurare i suoi risultati è contare le **denunce** fatte, indipendentemente dagli esiti: e infatti periodicamente vengono divulgate le informazioni sul numero di evasori totali "denunciati", l'ammontare di reddito evaso "segnalato" ecc., ma mai un rapporto sugli esiti di quelle denunce o

segnalazioni.

Ebbene, nella vigente convenzione MEF-Agenzia 2020-2022, come in tutte le precedenti, sono presenti molti obiettivi e molti incentivi che **confliggono** con il principio dell'**imparzialità di giudizio**, che invece dovrebbe essere salvaguardata. Eccone alcuni:

- entrate complessive da attività di contrasto (7,19 – 14,4 – 15,31 mld);
- indicatori di efficienza sulle entrate (rapporto tra costi sostenuti per il proprio funzionamento rispetto al totale delle entrate erariali);
- maggior gettito atteso da nuovi investimenti oggetto di interpello negli anni precedenti;
- tasso di positività dei controlli sostanziali (94%);
- indice di definizione della maggiore imposta accertata oggetto di adesione (65% - 70%);
- % di sentenze definitive totalmente favorevoli all'Agenzia 59%;
- numero degli accertamenti emessi (100.000).

Tre sono gli indicatori che più di altri compromettono l'imparzialità di giudizio. Il più dannoso è certamente il tasso di **positività** dei **controlli sostanziali**: una volta che un controllo è avviato, deve produrre una contestazione in almeno il 94% dei casi.

La percentuale di sentenze definitive **totalmente favorevoli** all'Agenzia: se si trattasse di pochi casi incerti (diciamo 10.000 casi l'anno) sarebbe anche una percentuale accettabile. Ma laddove i casi che finiscono in contenzioso sono un numero notevolissimo, pensare che la parte che già di suo dovrebbe essere imparziale e disinteressata possa sbagliarsi nel 41% dei casi ci pare dia la misura di cosa si chieda veramente all'Agenzia.

Chiudo con l'obiettivo del numero degli **accertamenti emessi**: accoppiato con il tasso di positività dei controlli diventa una vera e propria mina vagante per i contribuenti corretti.

La domanda che pongo è dunque questa: ma perché ciò che sarebbe totalmente avversato (anche dal codice penale) in tutti gli altri settori viene invece appositamente scolpito nella pietra quando c'è di mezzo il **Fisco**?

Sembra quasi che lo Stato si comporti come un italico *quivis de populo*: se le regole e i principi riguardano gli altri, vanno rispettate rigorosamente. Ma se riguardano me...

**Giampiero Guarnerio**

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano*

# Diretto ancora alla guida dell'UNAGRACO

## / REDAZIONE

Terzo mandato alla guida dell'**UNAGRACO** per Giuseppe Diretto. Nel corso dell'assemblea nazionale che si è tenuta due giorni fa a Roma, il commercialista barese è stato confermato Presidente dell'associazione sindacale di categoria anche per il triennio 2021-2024.

"Sono grato per la fiducia riposta nella mia conferma al vertice – ha commentato Diretto in una nota stampa diffusa ieri –. È il momento che il nuovo direttivo volga lo sguardo verso una nuova presa di **consapevolezza** nei confronti della figura del commercialista, indirizzata sì alla specializzazione e all'internazionalizzazione, ma con lo scopo ben definito di tutelare e difendere sempre i supremi interessi dell'intera categoria e di ritagliare con decisione **nuovi spazi lavorativi** dove il commercialista può assurgere a vera figura di riferimento".

Oltre a Diretto, l'assemblea dell'UNAGRACO ha deciso di confermare, all'unanimità, la fiducia anche al Vicepresidente Francesco Marcetti, alla Consiglieria Segre-

taria Tamara Tarricone e al Tesoriere Giuseppe Zappulla. Assieme a questi ultimi, il **Consiglio direttivo** sarà composto dai Consiglieri Luigi Capuozzo, Marco Giannini, Davide De Giorgi, Giovanni Viola, Giovanni Prisco, Margherita Romualdo e Fedele Santomauro.

Nel corso della riunione, si è proceduto anche con il rinnovo del Collegio dei **probiviri** e la nomina dei primi coordinatori regionali dell'associazione. I probiviri saranno Francesco Avolos, confermato Presidente, Francesco Cinaglia e Arturo De Filippis (supplenti Imma Todisco e Rosa Allocca).

Su proposta del Presidente Diretto, sono poi stati nominati **coordinatori regionali** Giuliana Cassioli (Lombardia), Gianluca Romano (Basilicata), Marco Tortolini (Lazio) e Antonio Iulianella (Abruzzo). Quest'ultimo, sempre per decisione unanime dell'Assemblea, rimane anche alla guida della commissione studi Enti Locali del sindacato.



## Il corrispettivo per la cessione d'azienda si tassa anche se non incassato

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [14560](#), depositata ieri, 26 maggio 2021, ha stabilito che la cessione d'azienda a titolo oneroso (anche da parte di un'impresa familiare) costituisce un'operazione che realizza **plusvalori** collegati al reddito d'impresa.

Conseguentemente, il criterio di competenza di cui all'[art. 109](#) comma 1 del TUIR è **inderogabile** per il contribuente, il quale non può dichiarare le componenti positive o negative a sua discrezione, ma solo nel periodo indicato dalla legge come di competenza (tra le tante, Cass. n. [775/2019](#)).

A tal fine, **non** sono rilevanti gli **eventi successivi** all'operazione di cessione.

In particolare, la plusvalenza (che va calcolata sulla somma dichiarata nell'atto di cessione) deve essere tassata nel periodo di competenza (stipula dell'atto di cessione) indipendentemente dal fatto che, eventualmente, il prezzo della cessione non sia stato pagato interamente, come in ipotesi di fallimento della cessionaria, intervenuto successivamente alla cessione d'azienda, con carenza di attivo fallimentare.

Nel caso di specie, la cessione d'azienda era avvenuta nel 2004 e il fallimento della cessionaria era stato dichiarato nel 2008. Il prezzo della vendita era stato **incassato parzialmente** nel 2007 (oggetto di accertamento) e, nel medesimo anno, era stato dichiarato dal titolare dell'impresa familiare e dal coniuge per la sola parte (inferiore al corrispettivo concordato) effettivamente corrisposta dalla società cessionaria poi fallita.

Per completezza di argomento si ricorda che, per effetto delle modifiche apportate all'[art. 83](#) del TUIR dal DL [244/2016](#) convertito, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, ai soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese si applica il principio di **derivazione rafforzata**. Pertanto, i componenti di reddito concorrono a formare il reddito imponibile nel periodo d'imposta in cui sono rilevati contabilmente, mentre non sono applicabili le regole di competenza fiscale di cui all'[art. 109](#) commi 1 e 2 del TUIR.

## Accordo tra Italia e San Marino per la fattura elettronica

Nella giornata di ieri, è stata apposta la firma sul decreto che regola la fatturazione tra Italia e Repubblica di San Marino, come confermato dal comunicato stampa n. 103 del Ministero dell'Economia e delle finanze e dal segretario delle finanze sammarinese.

Sarà così superato il precedente scambio di lettere del 1993, introducendo nelle operazioni commerciali fra i due Paesi le più recenti modalità di **fatturazione elettronica**.

Il nuovo scambio di lettere è avvenuto oggi al Ministero dell'Economia e delle finanze in occasione di un colloquio sui principali temi di interesse e collaborazione bilaterale che interessano Italia e San Marino.

Nel dettaglio, dal 1° ottobre prenderà il via un periodo transitorio che terminerà il 30 giugno 2022, durante il quale gli ope-

ratori sammarinesi e quelli italiani potranno optare per la fatturazione elettronica in luogo di quella cartacea. Secondo quanto indicato nel comunicato stampa, gli operatori economici dei due Paesi potranno così emettere fatture elettroniche su un sistema unico transfrontaliero. Il sistema entrerà a regime dal 1° luglio 2022.

Si rammenta che, a livello italiano, è stato il DL [34/2019](#) a prevedere l'**implementazione** della fatturazione in modalità elettronica nei rapporti di scambio tra i due Paesi (si veda "[Scambi con San Marino con fattura elettronica](#)" del 3 maggio 2019). L'efficacia delle disposizioni del DL è subordinata proprio all'emanazione di un decreto ministeriale derivante dagli accordi in esame, sottoscritti tra Italia e San Marino.

## Residuale il rimedio della denuncia al Tribunale

Il Tribunale di Bologna, nell'ordinanza del [19 maggio 2021](#), ha stabilito che l'istituto della denuncia al Tribunale, disciplinato dall'[art. 2409](#) c.c., ha la finalità di consentire all'autorità giudiziaria il ripristino della legalità e della regolarità della gestione della società, senza che il controllo giudiziale possa estendersi a profili di **opportunità e convenienza**.

In tale contesto, il giudizio sulla diligenza dell'amministratore nell'adempimento del proprio mandato non può mai investire le scelte di gestione o le modalità e le circostanze di tali scelte, anche se presentino profili di rilevante alea economica.

Le irregolarità devono riguardare l'intera attività della società, non assumendo rilievo l'illegittimità di singoli atti auton-

mamente impugnabili, dal momento che, diversamente, difetterebbe il requisito della **residualità**.

Il ricorso ex art. 2409 c.c. deve essere respinto nel caso in cui le irregolarità gestionali denunciate abbiano perduto il requisito dell'attualità nel corso del procedimento. La rimozione in epoca successiva alla proposizione del ricorso di irregolarità gestionali originariamente sussistenti ed apprezzabili ai sensi dell'art. 2409 c.c. potrebbe, comunque, assumere rilievo ai fini della regolamentazione delle spese di lite, secondo criteri di soccombenza virtuale, e, soprattutto, in altra sede e con diversi rimedi giuridico-processuali (ad esempio, azione ex [artt. 2393](#) e ss. c.c.), ai fini di una eventuale **responsabilità** per danni pregressi ed ormai stabilizzati.