

Venerdì 6 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Dubbi sulla simulazione del contratto sociale nelle società di persone

/ Edoardo MORINO

La simulazione è disciplinata dagli artt. 1414 ss. c.c.; tale disciplina distingue, all'art. 1414 c.c., la simulazione assoluta (comma 1) dalla simulazione relativa (comma 2). Posto che, come affermato dalla Cassazione n. 7459/2018, l' [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Donazioni e successioni cross-border a rischio doppia imposizione

/ Michele SALETTI

Il contesto attuale, al netto delle restrizioni dettate dall'emergenza pandemica, è caratterizzato da una crescente **mobilità delle persone** e dei **capitali**. A maggior ragione, tale affermazione, in ambito [...]

PAGINA 13

FISCO

Dal 9 al 13 maggio possibile correggere le comunicazioni di opzione per i bonus edilizi

Si tratta delle comunicazioni per le spese del 2021 e le rate residue delle spese 2020 trasmesse dal 1° al 29 aprile, scartate o contenenti errori

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

L'Agenzia delle Entrate ha reso noto ieri, dapprima con la risoluzione n. 21 e poi con un comunicato stampa, che **dal 9 maggio al 13 maggio 2022** sarà possibile presentare nuovamente le comunicazioni di opzione per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, che erano state trasmesse entro il 29 aprile 2022 che erano state scartate dal canale telematico con comunicazione dello scarto a scadenza ormai trascorsa, ma anche quelle che erano state trasmesse entro la medesima data e che devono essere annullate e sostituite in quanto contenenti errori.

L'Agenzia sottolinea nel comunicato stampa di avere così risposto alle **segnalazioni** arrivate da contribuenti, professionisti e associazioni di categoria. Ieri aveva chiesto chiarimenti anche il Presidente *in pectore* del Consiglio nazionale dei commercialisti, Elbano De Nuccio, sottolineando il disagio che la difficoltà stava creando tra i professionisti e

chiedendo un segnale all'Amministrazione finanziaria che potesse rassicurare i commercialisti sulla vicina risoluzione del problema.

Dunque, come auspicato nei giorni scorsi su *Eutekne.info* (si vedano "Post 29 aprile non annullabili anche le comunicazioni di opzione per le spese 2021" del 5 maggio 2022 e "Comunicazioni di opzione dei bonus edilizi scartate trattate come omesse" del 4 maggio 2022) ora l'Agenzia delle Entrate consente di regolarizzare le **comunicazioni errate o scartate** evitando effetti devastanti nei rapporti tra cedenti e cessionari, nonché tra committenti e fornitori.

Durante i cinque giorni della prossima settimana, dal 9 al 13 maggio 2022 appunto, sarà quindi possibile:

- "a) inviare comunicazioni sostitutive e annullamenti di comunicazioni trasmesse e accolte dal 1° al 29 aprile 2022, per le rate residue delle spese del 2020 (4 o 9 rate, in base al tipo di intervento) e le spese del 2021;
- b) ritrasmettere [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

L'autodichiarazione va presentata da tutti i beneficiari degli aiuti del regime "quadro"

Per il bonus mobili sono ancora valide le vecchie etichette energetiche 2021

Ritenuta del 12,50% su tutti i ristorni imputati ad aumento di capitale ante 2021

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

IMPRESA

Prededuzione del compenso esteso al credito da rivalsa IVA

/ Francesco DIANA

Con l'ordinanza n. 14181, depositata ieri, la Corte di Cassazione è intervenuta sulla natura dei **crediti per rivalsa** dell'IVA e oneri previdenziali riconoscendo a entrambi, ai [...]

PAGINA 7

Dubbi sulla simulazione del contratto sociale nelle società di persone

Per l'orientamento minoritario la simulazione comporterebbe l'inesistenza della società

/ Edoardo MORINO

La simulazione è disciplinata dagli [artt. 1414](#) ss. c.c.; tale disciplina distingue, all'[art. 1414](#) c.c., la simulazione assoluta (comma 1) dalla simulazione relativa (comma 2). Posto che, come affermato dalla Cassazione n. [7459/2018](#), l'accertamento della simulazione assoluta determina la **nullità** del contratto, la giurisprudenza si è chiesta se sia configurabile la simulazione del contratto sociale.

La questione sembra essere tuttora oggetto di dibattito per quanto concerne le società di persone.

Con riferimento alle società di capitali è doveroso citare, fra i numerosi provvedimenti sul tema, la Cassazione n. [22560/2015](#), secondo cui la simulazione di una società iscritta nel Registro delle imprese non è configurabile in ragione della natura stessa del contratto sociale, che non è solo regolatore degli interessi dei soci ma si atteggia, al contempo, come norma **programmatica** dell'agire sociale, destinata a interferire con gli interessi dei terzi che con la società instaurano rapporti e che fanno affidamento sulla sua esistenza.

Secondo i giudici della Suprema Corte, infatti, tipo e scopo sociale, una volta compiute le formalità di legge, sono quelli che emergono dal **sistema di pubblicità**, con la conseguenza che l'atto di costituzione dell'ente non può più essere interpretato secondo la comune intenzione dei contraenti e resta consacrato nei termini in cui risulta iscritto e portato a conoscenza dei terzi.

Le esigenze di tutela di questi ultimi assumono, dunque, prevalenza e rendono irrilevante la fase negoziale che ha dato luogo alla nascita del nuovo soggetto giuridico, che vive di vita propria, agisce e risponde dei propri atti **in via autonoma**, quale che sia stata la volontà dei soci sottostante alla formazione del contratto.

Si tratta di principi che la stessa Cassazione ha ribadito più di recente con le ordinanze n. [20888/2019](#) e n. [29700/2019](#). In quest'ultima, in particolare, si esclude che sia ipotizzabile la simulazione del contratto sociale, sia in considerazione delle inderogabili formalità che assistono la creazione e la stessa organizzazione dell'ente, sia in relazione alla **tassatività** delle cause di nullità previste dall'[art. 2332](#) c.c. nel testo modificato per dare attuazione della direttiva 68/151/Cee, la cui clausola di chiusura esclude, al di fuori dei casi previsti, l'assoggettamento della società a cause di nullità assoluta o relativa, d'inesistenza o d'annullabilità.

Di conseguenza la reale volontà dei contraenti, dopo la

nascita dell'ente, non può più influire su atti ed iniziative tipiche di tale nuovo autonomo **soggetto giuridico**, che opera, coinvolgendo terzi, a prescindere da quella volontà effettiva.

Iscritta nel Registro delle imprese, la società di capitali vive, perciò, di vita propria ed opera compiendo la propria attività per realizzare lo scopo sociale, a prescindere dall'intento preordinato dei suoi fondatori.

Seguendo tale impostazione, il Tribunale di Milano, con sentenza n. [1409/2021](#), ha stabilito che è da escludere la simulazione assoluta rispetto all'atto costitutivo di una società di persone (nella specie, una sas) iscritta nel Registro delle imprese.

Anche rispetto a questo tipo di società, infatti, sarebbe possibile applicare l'orientamento espresso dalla Suprema Corte con riguardo alle società di capitali – peraltro già condiviso dallo stesso Tribunale di Milano con sentenza del 7 aprile 2016 – che esclude la nullità per simulazione assoluta richiamando non solo la previsione di cui all'[art. 2332](#) c.c., ma anche la stessa **natura** del contratto sociale.

Secondo la sentenza n. [3016/2020](#) del Tribunale di Catania, invece, deve considerarsi simulato il contratto costitutivo di una società di persone (nella specie, una snc) teso alla mera intestazione della proprietà di determinati beni alla stessa società, al fine di consentirne ai soci il godimento.

Dalla natura simulata del contratto consegue la declaratoria di **inesistenza** della società, con conseguente applicazione *ex tunc* delle norme dettate in tema di comunione. Sul punto il Tribunale di Catania cita la Cassazione n. [8939/1987](#), secondo cui ciò che ha rilevanza è l'effettiva attività svolta in concreto e stabilmente, non la prospettazione dell'esercizio di un'attività imprenditoriale indicata nell'atto costitutivo come scopo sociale, che è mera apparenza; la simulazione comporterebbe l'inesistenza del negozio apparentemente posto in essere e, quindi, si prospetterebbe una fattispecie al di fuori della nozione e delle categorie di nullità previste e disciplinate dall'[art. 2332](#) c.c.

Conclude, pertanto, il Tribunale, che è inesistente la delibera di esclusione di un socio dalla compagine societaria, atteso che, non esistendo alcuna società e dovendosi applicare le norme in tema di **comunione**, non è prevista l'esclusione del comunista ad opera degli altri, dovendosi, invece, procedere allo scioglimento della comunione.

Dal 9 al 13 maggio possibile correggere le comunicazioni di opzione per i bonus edilizi

Si tratta delle comunicazioni per le spese del 2021 e le rate residue delle spese 2020 trasmesse dal 1° al 29 aprile, scartate o contenenti errori

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

L'Agenzia delle Entrate ha reso noto ieri, dapprima con la risoluzione n. [21](#) e poi con un comunicato stampa, che **dal 9 maggio al 13 maggio 2022** sarà possibile presentare nuovamente le comunicazioni di opzione per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito, di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020, che erano state trasmesse entro il 29 aprile 2022 che erano state scartate dal canale telematico con comunicazione dello scarto a scadenza ormai trascorsa, ma anche quelle che erano state trasmesse entro la medesima data e che devono essere annullate e sostituite in quanto contenenti errori.

L'Agenzia sottolinea nel comunicato stampa di avere così risposto alle **segnalazioni** arrivate da contribuenti, professionisti e associazioni di categoria. Ieri aveva chiesto chiarimenti anche il Presidente *in pectore* del Consiglio nazionale dei commercialisti, Elbano De Nuccio, sottolineando il disagio che la difficoltà stava creando tra i professionisti e chiedendo un segnale all'Amministrazione finanziaria che potesse rassicurare i commercialisti sulla vicina risoluzione del problema.

Dunque, come auspicato nei giorni scorsi su *Eutekne.info* (si vedano "[Post 29 aprile non annullabili anche le comunicazioni di opzione per le spese 2021](#)" del 5 maggio 2022 e "[Comunicazioni di opzione dei bonus edilizi scartate trattate come omesse](#)" del 4 maggio 2022) ora l'Agenzia delle Entrate consente di regolarizzare le **comunicazioni errate o scartate** evitando effetti devastanti nei rapporti tra cedenti e cessionari, nonché tra committenti e fornitori.

Durante i cinque giorni della prossima settimana, dal 9 al 13 maggio 2022 appunto, sarà quindi possibile:

"a) inviare comunicazioni sostitutive e annullamenti di comunicazioni trasmesse e accolte dal 1° al 29 aprile 2022, per le rate residue delle spese del 2020 (4 o 9 rate, in base al tipo di intervento) e le spese del 2021;

b) ritrasmettere comunicazioni scartate dal 25 al 29 aprile 2022, per le rate residue delle spese del 2020 (4 o 9 rate) e le spese del 2021, a parità di codice fiscale del beneficiario (condominio o beneficiario dell'intervento sulla singola unità immobiliare) e anno della spesa". La data del **13 maggio 2022** sarà anche il termine ultimo ed **inderogabile** entro cui dovranno essere inviate le comunicazioni sostitutive o gli annullamenti di comunicazioni trasmesse dal 9 al 13 maggio 2022.

Entro il 17 maggio saranno caricati sulla Piattaforma i crediti emergenti

Entro il 17 maggio 2022, infine, saranno caricati sulla Piattaforma accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, i crediti emergenti dalle comunicazioni relative alle rate residue delle spese del 2020 (4 o 9 rate) e alle spese del 2021, correttamente ricevute dal 1° al 29 aprile 2022 e dal 9 al 13 maggio 2022 (per quest'ultimo periodo, solo se trattasi di comunicazioni sostitutive o ritrasmissione di scarti di cui ai precedenti punti "a" e "b"), "a beneficio dei fornitori e dei primi cessionari, applicando le disposizioni vigenti per le comunicazioni ricevute nel mese di aprile 2022".

Sulla Piattaforma apposita, inoltre, verranno caricati entro il 10 maggio 2022, i crediti emergenti dalle comunicazioni relative alle **spese del 2022**, correttamente ricevute nel mese di aprile 2022, per le quali, come di consueto, eventuali sostituzioni e annullamenti devono essere trasmessi entro il giorno 5 del mese successivo (5 maggio 2022).

Si segnala, infine, che potrebbero arrivare per le cessioni dei bonus edilizi novità a livello normativo, secondo quanto trapelato dal Consiglio dei Ministri di ieri (si veda "[Allentamento in vista per la cessione dei crediti per i bonus edilizi](#)" di oggi).

L'autodichiarazione va presentata da tutti i beneficiari degli aiuti del regime "quadro"

In una risposta a interrogazione parlamentare si afferma che non sono previsti esoneri né proroghe

/ Pamela ALBERTI

Nell'ambito della risposta a interrogazione parlamentare n. [5-08011](#) in Commissione Finanze della Camera sono stati forniti alcuni chiarimenti in relazione all'**autodichiarazione** sugli aiuti di Stato, approvata con il provvedimento n. [143438/2022](#).

Secondo gli interroganti, i dati richiesti nell'autodichiarazione sarebbero già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, in quanto i benefici sono stati riconosciuti dalla medesima Agenzia delle Entrate ovvero da altri enti appartenenti alla Pubblica Amministrazione, per cui l'autodichiarazione costituirebbe "l'ennesimo adempimento straordinario, **ridondante**"; sarebbe quindi opportuno cancellare le sanzioni ("l'omissione o l'indicazione di dati non veritieri può comportare sanzioni amministrative e, in alcuni casi, anche penali") ove l'errore nell'indicazione degli aiuti ricevuti non comporti il superamento dei massimali previsti, disporre l'esonero per le PMI (considerando l'importo elevato dei massimali consentiti), nonché prevedere una proroga per l'invio della dichiarazione almeno al 30 settembre 2022.

La risposta a interrogazione parlamentare afferma anzitutto che l'adempimento in oggetto, previsto dall'[art. 1](#) commi 13-17 del DL 41/2021 e dall'[art. 3](#) del DM 11 dicembre 2021, è stato espressamente **richiesto dalla Commissione Ue** al fine dei controlli sul rispetto delle soglie previste dal Quadro temporaneo.

In merito alla richiesta di esonero per le PMI, è stato rilevato che:

- l'autodichiarazione è stata introdotta dall'[art. 1](#) commi 14 e 15 del DL 41/2021, che ha disciplinato il c.d. "regime ombrello", e riguarda tutti i soggetti beneficiari degli aiuti elencati nel comma 13 del citato art. 1, non essendo previsto **alcun esonero** dall'adempimento;
- anche con il DM 11 dicembre 2021, attuativo delle citate disposizioni del DL [41/2021](#), che disciplina le modalità di monitoraggio e controllo degli aiuti riconosciuti, è stato previsto che tale adempimento debba essere assolto da tutti i beneficiari dei citati aiuti (art. 3 del DM);
- la decisione della Commissione Ue C(2021) [7521](#) final del 15 ottobre 2021, con la quale è stato autorizzato il c.d. "regime ombrello", conferma la necessità che tale autodichiarazione venga presentata da **tutti i beneficiari** senza alcuna esclusione.

Inoltre, in relazione all'**importo complessivo** di aiuti fruibili pari a 11,8 milioni di euro, si rileva che tale importo non tiene conto dei diversi massimali pro tempore vigenti stabiliti con riferimento alle due diverse Sezioni 3.1 e 3.12 del Quadro temporaneo (nell'ambito delle quali sono riconosciuti gli aiuti compresi nel "re-

gime ombrello"). Infatti, il limite minimo a cui fare riferimento è quello previsto nell'ambito della Sezione 3.1, applicabile fino al 27 gennaio 2021, pari a 800.000 euro (limite che potrebbe essere raggiunto anche da parte delle PMI).

Quanto alla richiesta di una **proroga** per l'invio dell'autodichiarazione almeno al 30 settembre 2022, viene evidenziato che "i termini per la presentazione del modello sono stati previsti in correlazione con quanto contenuto nella Decisione C(2022) [171](#) final dell'11 gennaio 2022, per il caso SA.101076 dell'11 gennaio 2022, paragrafo (6), che ha stabilito l'estensione temporale al 30 giugno 2022 delle misure che la Commissione aveva in precedenza approvato nell'ambito del Quadro temporaneo, e per le quali l'Italia ha richiesto, nel mese di dicembre 2021, una proroga. Tali misure sono state autorizzate senza ulteriori modifiche e restano inalterate tutte le condizioni previste nelle Decisioni per i casi SA. 62668 del 15 ottobre 2021, SA. 100091 e SA. 100155 del 10 novembre 2021".

Viene inoltre precisato che, dal punto di vista operativo, la fornitura dei dati contenuti nell'autodichiarazione è funzionale anche all'iscrizione degli aiuti stessi nel **Registro nazionale** degli aiuti di Stato (RNA). Inoltre, nell'autodichiarazione sono presenti ulteriori informazioni sulla fruizione degli aiuti da parte dei contribuenti rispetto ai dati trasmessi in precedenza; tali informazioni sono utilizzate dall'Agenzia delle Entrate per effettuare, entro il 31 dicembre 2022, in modo corretto, sulla base di quanto indicato dal contribuente (quindi, eventualmente, anche in rettifica), la registrazione degli aiuti individuali, fruiti nel corso del 2020, nell'RNA.

Di conseguenza, "in considerazione del numero elevatissimo di aiuti da registrare", il differimento della data del 30 giugno 2022 **pregiudicherebbe** il rispetto della scadenza del 31 dicembre 2022 per l'assolvimento dell'obbligo di registrazione. Qualunque differimento del termine del 30 giugno, in favore del contribuente, dovrebbe accompagnarsi a un pari differimento del termine finale per la registrazione degli aiuti nel RNA.

In merito alla questione della cancellazione delle **sanzioni** ove l'errore nell'indicazione degli aiuti ricevuti non comporti il superamento dei massimali previsti, viene rilevato che le sanzioni richiamate nell'istanza ("l'omissione o l'indicazione di dati non veritieri può comportare sanzioni amministrative e, in alcuni casi, anche penali") sono collegate alle previsioni contenute nell'[art. 47](#) del DPR 445/2000 e non costituiscono sanzioni "tributarie".

Per il bonus mobili sono ancora valide le vecchie etichette energetiche 2021

Per gli acquisti di elettrodomestici nel 2022 non si deve fare riferimento al nuovo sistema previsto dalla Commissione Ue

/ Arianna ZENI

L'art. 1 comma 37 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) non ha soltanto prorogato alle spese sostenute negli anni 2022, 2023 e 2024 la detrazione IRPF prevista dall'[art. 16](#) comma 2 del DL 4 giugno 2013 n. 63 (c.d. **bonus mobili**), ma ne ha anche in parte modificato la disciplina.

Oltre alla **riduzione** del **plafond** massimo di spese agevolate che dai 16.000 euro per le spese sostenute nel 2021 passa a 10.000 euro per le spese sostenute nel 2022 e a 5.000 euro per le spese sostenute nel 2023 o 2024 ed alla "consueta" norma che sposta di un anno la data di inizio degli interventi di recupero del patrimonio edilizio (per beneficiare del bonus mobili per le spese sostenute nell'anno 2022, gli interventi di recupero del patrimonio edilizio devono essere iniziati dal 1° gennaio 2021), sono state infatti modificate le indicazioni delle **etichette energetiche** che devono avere gli elettrodomestici acquistati per i quali si intende fruire del beneficio fiscale.

Con riguardo ai beni agevolabili con il bonus mobili, infatti, rientra l'acquisto di:

- mobili nuovi;
- per le spese sostenute fino al **2021**: grandi elettrodomestici nuovi di classe non inferiore alla A+ (A per i forni), per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica (nonché per i grandi elettrodomestici per i quali non è obbligatoria l'etichetta energetica);
- per le spese sostenute dal **2022**: grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla classe A per i forni, E per le lavatrici e lavasciugatrici e le lavastoviglie, F per i frigoriferi e i congelatori, per le apparecchiature per le

quali sia prevista l'etichetta energetica.

L'acquisto è comunque agevolato per gli elettrodomestici privi di etichetta, a condizione che per essi non ne sia stato ancora previsto l'obbligo.

Come evidenziato nella risposta all'interrogazione parlamentare del 4 maggio 2022 n. [5-08007](#), con regolamento 2017/1369/Ue la Commissione europea stabilisce per alcuni elettrodomestici l'introduzione di un **nuovo sistema di etichette energetiche** che utilizza una nuova scala con lettere dalla A alla G (senza quindi le classi da A+ ad A+++ a partire dal 1° marzo 2021).

Ad oggi, tuttavia, il Ministero della transizione ecologica non ha ancora dato indicazioni in merito all'applicazione del bonus mobili ed elettrodomestici in relazione al nuovo sistema di etichette energetiche.

Tirato in causa nel corso del Question time in commissione Finanze alla Camera, il Ministero della transizione ecologica ha fatto presente che "a seguito di approfondimenti condotti a livello tecnico con ENEA, è emerso che per gli apparecchi soggetti al Regolamento (UE) 2017/1369 (lavatrici, lavasciugatrici, lavastoviglie, frigoriferi e congelatori), non risulta possibile stabilire una **corrispondenza** fra la precedente scala di efficienza energetica da A+++ a D e la nuova scala che va dalla A a G. Quanto sopra è particolarmente vero se si intende individuare un'equivalenza che valga per tutte le tipologie di apparecchi interessati".

Per tale ragione, ai fini della spettanza del bonus mobili per l'acquisto di elettrodomestici dal 1° gennaio 2022, il MITE ritiene siano applicabili i requisiti minimi di **classe energetica** previsti dall'[art. 16](#) comma 2 del DL 63/2013 nella **versione ante** L. [234/2021](#).

Ritenuta del 12,50% su tutti i ristorni imputati ad aumento di capitale ante 2021

L'opzione non può essere applicata di volta in volta, previa delibera assembleare sulle somme effettivamente da liquidare

/ Salvatore SANNA

Con la risposta n. [245](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla norma introdotta dalla legge di bilancio 2021 (L. [178/2020](#)) che prevede la **riduzione dell'aliquota** della ritenuta al 12,50%, rispetto all'aliquota ordinaria del 26%, per i dividendi distribuiti da una società cooperativa e derivanti da ristorni imputati a capitale.

Secondo questa disposizione, la cooperativa ha la facoltà di applicare, **previa delibera assembleare**, la ritenuta del 12,50% a titolo d'imposta all'atto dell'attribuzione dei ristorni a capitale. Tale facoltà si esercita con il versamento della ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di scadenza del trimestre solare in cui è avvenuta la delibera assembleare.

Per espressa previsione normativa, poi, la ritenuta del 12,50% può essere applicata con le **medesime modalità** e termini delle somme attribuite ad aumento del capitale sociale deliberate **anteriamente** alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021, in luogo della tassazione prevista dalla previgente normativa.

A seconda dei rapporti di scambio mutualistico, il ristorno si può sostanziare in:

- una **maggior retribuzione** del lavoro prestato dai soci, nelle cooperative di lavoro;
- un risparmio di spesa per i soci consumatori, nelle cooperative di consumo;
- una maggiore remunerazione percepita dai soci per beni o servizi, nelle cooperative di produzione o trasformazione.

Ai sensi dell'[art. 2545-sexies](#) c.c., poi, l'assemblea della cooperativa può deliberare la distribuzione dei ristorni a ciascun socio mediante l'aumento proporzionale delle rispettive quote o con l'emissione di **nuove azioni**.

In questo caso, l'[art. 6](#) comma 2 del DL 63/2002 (conv. L. [112/2002](#)) ha stabilito che ai fini fiscali:

- i ristorni imputati ad aumento del capitale sociale non concorrono alla formazione del reddito imponibile dei soci e del valore della produzione netta dei soci;
- le stesse somme, se imponibili **al momento della loro attribuzione**, sono invece soggette a imposta a carico dei soci nel periodo d'imposta in cui il rimborso viene effettuato, fino a concorrenza dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o delle azioni ([art. 7](#) comma 3 della L. 59/92).

Questo regime è caratterizzato dalla **"sospensione di imposta dei ristorni"** per i soci delle cooperative, in quanto la tassazione è rinviata al momento della restituzione del capitale precedentemente aumentato.

La restituzione di tali somme si considera assimilata alla distribuzione di utili che prevede l'applicazione della ritenuta ex [art. 27](#) del DPR 600/73 (ordinariamente del 26%).

In questo modo, i ristorni imputati a incremento del capitale sociale sono assoggettati a tassazione, alla stregua di un utile, **fino a concorrenza** dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o azioni, se consistono in una restituzione a fronte di un maggior compenso per i conferimenti effettuati dai soci.

A seguito delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2021, viene ora previsto un **regime "alternativo"** di tassazione dei ristorni imputati ad incremento del capitale sociale che consiste nell'applicazione, facoltativa, nei confronti dei soci persone fisiche, di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta con l'aliquota del 12,50% all'atto della loro attribuzione a capitale sociale.

Sono **esclusi dalla tassazione** con la predetta aliquota del 12,50% le persone fisiche che esercitano attività di impresa e i titolari di partecipazioni qualificate.

Come detto, la norma prevede che l'aliquota del 12,50% possa essere applicata **retroattivamente** anche alle somme attribuite ad aumento del capitale sociale deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021.

L'obiettivo è anticipare la tassazione dei ristorni

Ai fini della corretta applicazione di questa previsione, si osserva le norme introdotte dalla legge di bilancio 2021 si pongono l'obiettivo di **anticipare la tassazione dei ristorni** al momento della loro attribuzione ad aumento del capitale sociale applicando un'aliquota inferiore rispetto a quella ordinaria.

L'Agenzia delle Entrate ritiene, quindi, che si tratti di una **disposizione transitoria** che prevede l'applicazione del regime fiscale più favorevole anche alle somme attribuite ad aumento del capitale sociale deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021.

Per questo motivo, la risposta in commento conclude che l'opzione per l'applicazione della ritenuta del 12,50% debba essere esercitata, previa delibera assembleare, con riferimento alla **totalità dei "ristorni"** imputati ad aumento del capitale sociale deliberati prima del 1° gennaio 2021 di pertinenza dei soci persone fisiche non titolari di partecipazioni qualificate al di fuori dell'attività d'impresa.

Prededuzione del compenso esteso al credito da rivalsa IVA

Compensi diversi per professionisti che svolgono il medesimo incarico

/ Francesco DIANA

Con l'ordinanza n. [14181](#), depositata ieri, la Corte di Cassazione è intervenuta sulla natura dei **crediti per rivalsa** dell'IVA e oneri previdenziali riconoscendo a entrambi, ai fini dell'accertamento del passivo fallimentare, la **prededucibilità** al pari del credito per il compenso del professionista, in quanto maturati in occasione e in connessione con lo svolgimento della prestazione che ne costituisce evento generatore.

Il riconoscimento della prededuzione per il credito scaturente dalla **prestazione professionale**, infatti, deve necessariamente estendersi anche a quelli – per rivalsa IVA e oneri previdenziali – che con il primo condividano il **titolare**, la causa generatrice e la funzione e ciò in quanto la valutazione di funzionalità prevista dall'[art. 111](#) comma 2 del RD 267/42 non può che condurre a un unico e coincidente riconoscimento.

In altri termini, tali crediti, sebbene sotto il profilo civilistico risultino **autonomi** rispetto al credito relativo al compenso professionale, traggono la propria origine dallo svolgimento della prestazione professionale conclusasi prima della dichiarazione di fallimento, a cui risultano soggettivamente e funzionalmente connessi (Cass. n. [1034/2017](#)).

Ne consegue che, posta la medesima **causa** originaria del credito, non vi è ragione che possa condurre a riconoscere la prededuzione al compenso professionale e, viceversa, il rango di chirografo al credito per rivalsa IVA e oneri previdenziali, paventando una loro mera accessorialità.

La Suprema Corte coglie altresì l'occasione per ribadire la diversità radicale dell'istituto rispetto al privilegio, evidenziando come la **prededuzione**, nell'ambito delle procedure concorsuali, attribuisca non una causa di prelazione quanto piuttosto una **precedenza** processuale.

Il privilegio, infatti, si concreta in una prelazione accordata in ragione della causa del credito ai sensi dell'[art. 2741](#) comma 2 e dell'[art. 2745](#) c.c., che – in deroga al principio della *par condicio creditorum* – legittima una soddisfazione prioritaria per taluni creditori, benché in concorso con altri, e su determinati beni.

Il privilegio ha natura sostanziale e accessoria con il credito garantito che segue e di cui presuppone l'esistenza,

traendo la sua origine al di fuori e prima del processo esecutivo.

Diversamente, la prededuzione, realizzando una **separazione** tra le somme necessarie alla copertura delle spese della procedura e il ricavato dell'espropriazione forzata dei beni del debitore, riconosce un diritto di precedenza – di natura processuale – rispetto a tutti gli altri creditori, sull'intero patrimonio del debitore, in ragione della **strumentalità** della prestazione rispetto agli scopi della procedura (Cass. n. [15724/2019](#)).

Sul tema, vale rammentare che lo schema di decreto legislativo recante le modifiche al DLgs. [14/2019](#) (Codice della crisi d'impresa o CCII), in vigore dal 15 luglio 2022, riconosce la prededucibilità dei crediti professionali sorti in **funzione** della domanda di concordato preventivo nonché del deposito della relativa proposta e piano nei limiti del 75% del credito accertato e sempreché la procedura sia aperta ([art. 6](#) comma 1 lett. c) del CCII).

La pronuncia in esame, inoltre, ha il pregio di affrontare il tema della corretta determinazione dei **compensi** professionali per le prestazioni di assistenza rese da due professionisti diversi (nella specie, un commercialista e un avvocato) a una società nella procedura concorsuale.

Prededuzione ridotta con il Codice della crisi

I giudici, in particolare, ritengono non condivisibile la decisione di dimezzare la quantificazione del compenso per evitarne una duplicazione, in ragione della circostanza che, sebbene i professionisti abbiano svolto le medesime attività, andrebbe comunque considerata la **differenza in re ipsa** delle loro competenze professionali, con la conseguenza che le attività professionali non sembrano tra loro sovrapponibili.

Ciò che determina il diritto al **compenso** professionale è l'opera individuale effettivamente prestata, indipendentemente dalla circostanza che il medesimo incarico professionale sia affidato a **più** professionisti, iscritti ad albi professionali diversi ovvero appartenenti alla stessa associazione professionale ([art. 11](#) del DM 169/2010).

Clausola penale nel contratto d'appalto con registro fisso fino all'inadempimento

La clausola viene assimilata alla condizione sospensiva

/ Anita MAURO

La clausola penale apposta volontariamente agli accordi applicativi del contratto di appalto pubblico sconta l'imposta di registro in misura fissa, in quanto opera come una condizione sospensiva. Solo quando (e se) si verificherà l'**inadempimento**, sulle somme corrisposte per effetto dell'operatività della penale sarà dovuta l'imposta di registro proporzionale nella misura del 3%.

Lo afferma l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 246, pubblicata ieri.

Nella risposta viene esaminato il trattamento impositivo indiretto applicabile al **contratto pubblico di appalto** (che si estrinseca in accordi quadro e accordi applicativi, stipulati tutti in forma di scrittura privata non autenticata) per la realizzazione e manutenzione dell'infrastruttura ferroviaria e la gestione della sicurezza della circolazione. Trattandosi di "settori speciali" degli appalti pubblici, i citati contratti non sono soggetti all'obbligatorietà della clausola penale ([art. 113-bis](#) comma 4 del DLgs. 50/2016), che è stata, però, volontariamente inserita sia nel contratto quadro che nei contratti applicativi.

In relazione agli obblighi di **registrazione**, l'Agenzia evidenzia che l'Accordo quadro non è soggetto a obbligo di registrazione in termine fisso, in quanto configura solo un accordo su come il futuro contratto dovrà essere stipulato (c.d. "contratto normativo") e, pertanto, non avendo effetti reali né obbligatori, non va soggetto ad obbligo di registrazione *ex* [art. 5](#) del DPR 131/86 (ma può essere registrato volontariamente).

Per quanto riguarda gli **accordi applicativi**, si tratta di scritture private aventi a oggetto:

- oltre alle prestazioni imponibili ad IVA che configurano contenuto necessario del contratto di **appalto**;
- anche la previsione della clausola penale, che, invece, è esclusa da IVA a norma dell'[art. 15](#) comma 1 del DPR 633/72.

Pertanto, gli accordi applicativi, pur stipulati con **scrittura privata** non autenticata, non godono della registrazione in caso d'uso prevista dall'[art. 5](#) comma 2 del DPR 131/86, in quanto tale norma riguarda i contratti che contengano solo disposizioni soggette ad IVA; mentre, nel caso di specie, alle prestazioni imponibili ad IVA si accompagna la clausola penale che ne è esclusa.

Inoltre, l'Agenzia rileva che, nel caso di specie, le diverse disposizioni oggetto del contratto devono essere assoggettate ad **imposizione autonoma**, in applicazione dell'[art. 21](#) comma 1 del DPR 131/86.

Si ricorda, infatti, che l'[art. 21](#) del DPR 131/86, nel disci-

plinare gli atti che contengono più disposizioni, sancisce al comma 2 il principio di tassazione unica (applicando l'imposta prevista per la disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa) solo nel caso in cui le diverse disposizioni contenute nell'atto "derivino necessariamente per loro intrinseca natura le une dalle altre".

Nel caso di specie, però – rileva l'Agenzia delle Entrate – è assente il **vincolo di derivazione necessaria** che consentirebbe di applicare la tassazione unica, in quanto la clausola penale non è imposta dalla legge, ma è inserita nel contratto di appalto in forza della scelta volontaria delle parti.

Pertanto, le disposizioni contenute nel contratto (clausola penale e obbligazioni proprie dell'appalto) devono essere assoggettate ad imposta di registro in modo autonomo l'una dall'altra ([art. 21](#) comma 1 del DPR 131/86). Passando, poi, all'esame della clausola penale, l'Agenzia rileva che, ai sensi dell'[art. 1382](#) c.c., essa configura la preventiva liquidazione del **danno da inadempimento**, consentendo di limitare il risarcimento alla prestazione promessa, senza fornire la prova del danno.

Pertanto, come anticipato, essa risulta esclusa da IVA *ex* [art. 15](#) del DPR 633/72 e, dal punto di vista dell'imposta di registro, la sua apposizione al contratto determina solo l'applicazione dell'imposta fissa, norma dell'[art. 27](#) del DPR 131/86, in quanto essa opera in modo simile a una **condizione sospensiva**. Infatti, fino a che l'inadempimento non si sia verificato, la clausola è priva di effetti.

Ove, poi, l'inadempimento si verifichi, sorge l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro nella **misura del 3%** (*ex* art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86), sul valore della penale prevista (al netto di quanto corrisposto in sede di registrazione *ex* [art. 27](#) comma 2 del DPR 131/86); l'inadempimento deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate a norma dell'art. 19 del DPR 131/86, in quanto evento da cui scaturisce ulteriore liquidazione dell'imposta di registro.

In breve, quindi, la registrazione degli accordi attuativi del contratto di appalto pubblico in "settori speciali", contenente una **clausola penale**, comporta la debenza:

- dell'imposta di registro fissa in applicazione del principio di **alternatività IVA-registro** ([art. 40](#) del DPR 131/86) sulle disposizioni relative alle prestazioni dell'appalto che sono imponibili ad IVA;
- dell'imposta di registro fissa sulla clausola penale, a norma dell'[art. 27](#) del DPR 131/86.

Solo ove il contratto risulti inadempito, sarà dovuta l'imposta di registro del **3% sulla penale** dovuta.

Allentamento in vista per la cessione dei crediti per i bonus edilizi

La misura sarebbe stata inserita nel DL Aiuti, che ieri è tornato in Consiglio dei Ministri dopo il via libera di lunedì scorso

/ REDAZIONE

Nuovo passaggio in Consiglio dei Ministri, ieri, per il decreto contenente misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina (**decreto "Aiuti"**), che il Governo ha reso noto di aver approvato nella riunione del 2 maggio, illustrando le misure in conferenza stampa (si veda "[Via libera al decreto aiuti, misure per 14 miliardi](#)" del 3 maggio).

Lo scarno comunicato stampa diffuso al termine della riunione di ieri spiega che il Governo "ha **deliberato definitivamente** in merito al decreto-legge", non entrando nel dettaglio delle eventuali modifiche o nuove disposizioni inserite.

Stando a quanto trapelato ieri in serata, sarebbero stati apportati al provvedimento alcuni, significativi, ritocchi.

Non dovrebbe cambiare la distribuzione del **14 miliardi** di aiuti stanziati per sostenere famiglie e imprese, ma cambierebbero alcune misure, come il bonus di **200 euro** per lavoratori, pensionati e disoccupati (lunedì scorso il Governo ha detto di aver incluso pensionati e lavoratori con reddito inferiore a 35.000 euro), che si allargherebbe anche a chi percepisce il reddito di cittadinanza, ai lavoratori stagionali, agli **autonomi** e ai collaboratori domestici.

L'"indennità una tantum" da 200 euro, misura pensata per sostenere il potere d'acquisto delle famiglie, dovrebbe arrivare con la busta paga di luglio.

Altra grande modifica inserita nel decreto "Aiuti" riguarderebbe la cessione dei **crediti** derivanti da **bonus edilizi**: le banche dovrebbero poter **superare il limite numerico** di cessioni fissato dalle varie strette, purché il credito venga ceduto a clienti professionali che hanno un **conto** nella banca stessa o nell'istituto capogruppo.

Si ricorda che, dopo la stretta di inizio anno, con il divieto di cessioni successive alla prima dei crediti di imposta, e il successivo ripristino della possibilità di

due cessioni ulteriori, ma solo a "soggetti vigilati", l'[art. 29-bis](#) del DL 17/2022 inserito in sede di conversione dalla L. [34/2022](#) ha introdotto una nuova modifica alla disciplina dell'[art. 121](#) del DL 34/2020, per consentire una "quarta cessione" da parte delle banche a favore dei propri correntisti (si veda "[Bonus edilizi con quarta cessione dei crediti per le opzioni presentate da maggio](#)" del 30 aprile).

Considerato il susseguirsi di norme in materia nel giro di pochi mesi, solo con un **testo ufficiale** del decreto si potrà capire appieno il tipo di modifica e il suo impatto.

Inoltre, per incentivare l'uso dei **mezzi pubblici** e mitigare gli effetti del caro energia sulle famiglie, il decreto istituirebbe un buono per studenti e lavoratori, con reddito sotto i 35.000 euro, che viaggiano sui mezzi pubblici locali, regionali, interregionali e sui treni. Il buono, che può essere utilizzato per un solo acquisto, coprirebbe fino al 100% della spesa per gli abbonamenti e comunque non dovrebbe poter superare i **60 euro**. L'erogazione dovrebbe avvenire con modalità informatica ed essere utilizzabile fino a dicembre.

Nel provvedimento dovrebbero poi figurare ulteriori risorse a favore delle **Regioni** per assicurare fino al 30 giugno 2022 i servizi aggiuntivi di trasporto pubblico locale legati alle esigenze delle scuole, che a causa dell'emergenza sanitaria hanno previsto orari scaglionati per l'inizio delle lezioni fino alla fine dell'anno scolastico in corso.

Nel nuovo testo sarebbe stato aggiunto, infine, il sostegno alle **aziende agricole** che devono far fronte ai danni economici causati dalla guerra in Ucraina e dalle sanzioni contro la Russia. Sarebbe istituito un fondo da 20 milioni di euro al Ministero delle Politiche agricole, che erogherà contributi a fondo perduto alle imprese piccole e medie che hanno subito un calo del fatturato a causa della contrazione della domanda, dell'interruzione di contratti e della crisi delle catene di approvvigionamento.

Tariffe TARI da approvare entro il 31 maggio 2022

Il termine del 30 aprile è prorogato se il bilancio può essere approvato successivamente

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

In risposta all'interrogazione parlamentare n. [5-08009](#) del 4 maggio 2022, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha reso alcuni chiarimenti in merito ai termini per l'approvazione delle tariffe e dei regolamenti relativi alla **TARI** (di cui all'[art. 1](#) commi 641-667 della L. 147/2013) e alla tariffa corrispettiva (ex [art. 1](#) comma 668 della L. 147/2013) da parte dei Comuni.

A tal proposito, si richiama anzitutto che i termini di approvazione delle delibere comunali che recano le tariffe dei tributi locali assumono un rilievo primario in relazione alla determinazione dell'imposta dovuta.

L'[art. 1](#) comma 169 della L. 296/2006, infatti, oltre a richiamare il principio generale secondo il quale "gli enti locali deliberano" – con effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento – "le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione", dispone che "in caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono **prorogate** di anno in anno".

Pertanto, la delibera con la quale l'ente locale adotta le tariffe e le aliquote dei tributi di propria competenza oltre i termini disposti *ex lege* è **illegittima**, con la conseguenza che la stessa potrà non soltanto essere impugnata avanti il giudice amministrativo, ma anche **disapplicata**, a norma dell'[art. 7](#) comma 5 del DLgs. 546/92, dalla commissione tributaria dinanzi alla quale venga impugnato l'atto impositivo, emesso dall'ente locale, recante una pretesa determinata secondo le tariffe individuate dalla delibera viziata.

Ciò premesso, l'interrogazione parlamentare in esame riguarda il coordinamento delle due disposizioni introdotte in sede di conversione del DL 228/2021 (c.d. "Milleproroghe") rispettivamente ai commi 5-*quinquies* e 5-*sexiesdecies* dell'[art. 3](#).

A tal proposito, si richiama che, prima delle predette disposizioni, a norma dell'[art. 1](#) comma 683 della citata L. 147/2013, il termine per l'approvazione delle tariffe TARI era il medesimo di quello "fissato da norme statali per l'approvazione del **bilancio** di previsione".

L'[art. 3](#) comma 5-*quinquies* del DL 228/2021 ha invece stabilito, con espressa **deroga** al citato [art. 1](#) comma 683 della L. 147/2013, che i Comuni "possono approvare i piani finanziari del servizio di gestione dei rifiuti urbani, le tariffe e i regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva entro il termine del **30 aprile** di ciascun

anno". La disposizione non contiene alcun espresso rinvio ai termini di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali.

D'altra parte, il comma 5-*sexiesdecies* del medesimo [art. 3](#) del DL 228/2021 ha differito il termine per la deliberazione del bilancio di previsione 2022-2024 da parte degli enti locali al **31 maggio 2022**.

Nell'ambito dell'interrogazione parlamentare in esame è stato chiesto, pertanto, se quest'ultimo differimento comporti effetti, per il 2022, anche per il termine di approvazione delle tariffe TARI e degli altri atti degli enti locali legati al prelievo dei rifiuti, fissato "a regime" al 30 aprile di ciascun anno, ossia, in altre parole, se il termine per l'approvazione dei predetti atti debba identificarsi, per il 2022, sempre nel 30 aprile, o nel successivo termine di approvazione del bilancio di previsione del 31 maggio 2022.

A prescindere dalle differenti tesi interpretative proposte sul punto, lo stesso Ministero dell'Economia e delle finanze evidenzia che la questione deve intendersi superata già a partire dell'anno in corso, in ragione della previsione contenuta nel DL c.d. "Aiuti", approvato durante il Consiglio dei Ministri del 2 maggio 2022 e in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, ai sensi della quale l'[art. 3](#) comma 5-*quinquies* del DL 228/2021 viene integrato disponendo che "nell'ipotesi in cui il termine per la deliberazione del bilancio di previsione venga prorogato a una **data successiva** al 30 aprile dell'anno di riferimento, il termine per l'approvazione degli atti di cui al periodo precedente **coincide** con quello per la deliberazione del bilancio di previsione".

La stessa disposizione del DL "Aiuti" (in merito al quale si segnala che ieri il Governo ha deliberato definitivamente in una nuova riunione del Consiglio dei Ministri) consente inoltre ai Comuni che abbiano già approvato i propri bilanci di previsione di recepire gli effetti dei provvedimenti relativi alla TARI o alla tariffa corrispettiva con una semplice **variazione** di bilancio, anziché dover riapprovare lo stesso.

Per l'anno 2022 il termine per l'approvazione dei piani finanziari del servizio di gestione dei rifiuti urbani, delle tariffe e dei regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva deve pertanto considerarsi **posticipato** al **31 maggio 2022**, ossia al successivo termine per la deliberazione del bilancio di previsione 2022-2024 previsto dall'[art. 3](#) comma 5-*sexiesdecies* del DL 228/2021.

La detrazione IVA permane in caso di insolvenza del cedente verso l'Erario

Il principio è sancito dalle Conclusioni dell'Avvocato generale nella causa C-227/21

/ Caterina MONTELEONE

Ieri, sono state depositate le conclusioni dell'Avvocato generale della Corte Ue nella causa [C-227/21](#) relative alla "prassi delle autorità nazionali in forza della quale il diritto di un soggetto passivo alla detrazione dell'IVA a monte viene negato quando tale soggetto, al momento dell'acquisto del bene immobile, sapeva (o **avrebbe dovuto sapere**) che il cedente, a causa della propria insolvenza, non avrebbe versato (o non sarebbe stato in grado di versare) l'IVA a valle al bilancio dello Stato".

La domanda di pronuncia pregiudiziale era stata proposta dalla Corte amministrativa suprema di Lituania. La fattispecie analizzata riguardava il diniego di rimborso dell'IVA a seguito del trasferimento di un immobile avvenuto nell'ambito di un'asta giudiziaria ed assegnato a seguito di richiesta, dopo vari tentativi di vendita andati deserti, al creditore che aveva iniziato l'**esecuzione coattiva** e che lo aveva acquistato a seguito di un contratto di cessione del credito dalla banca mutuataria e creditrice ipotecaria.

All'atto del **trasferimento dell'immobile**, il venditore emetteva la fattura esponendo l'IVA calcolata sul valore dell'immobile ceduto e la registrava nei propri libri contabili, senza però procedere al versamento. L'assegnataria dell'immobile registrava l'IVA nei propri registri contabili e la detraeva come imposta versata a monte nella dichiarazione IVA presentata nel mese di novembre 2016. Successivamente chiedeva il rimborso dell'IVA a monte detraibile regolarmente dichiarata. Premesso che, all'atto dell'acquisto dei crediti dalla banca mutuataria, l'assegnatario dell'immobile aveva dichiarato di conoscere lo **stato di insolvenza** del proprietario dell'immobile sul quale era stata iscritta l'ipoteca, l'autorità tributaria competente negava il diritto alla detrazione dell'IVA sulla base del presupposto che egli sapeva o avrebbe dovuto sapere che il proprietario dell'immobile e mutuatario-esecutato non avrebbe versato l'IVA per tale operazione, quindi riteneva che egli avesse agito in mala fede e commesso un abuso di diritto.

Il diritto alla detrazione dell'IVA da parte dell'assegnatario veniva negato sulla base dell'affermata **consapevolezza** (o quanto meno del fatto che egli avrebbe do-

vuto sapere) che il proprietario dell'immobile non aveva versato l'IVA e che nonostante ciò realizzava tale operazione.

Con le conclusioni in esame viene, innanzitutto, chiarito che il meccanismo dell'IVA deve garantire il **principio di neutralità**, che si applica anche nel caso in cui la difficoltà nel pagamento riguardi non il destinatario, bensì il "prestatore", come nel caso in esame, poiché "la detrazione dell'imposta assolta a monte dal destinatario viene in linea di principio mantenuta anche quando il prestatore non utilizza l'importo percepito per pagare il suo debito di IVA e l'erario, per mancanza di risorse, non riesce a far valere il suo credito".

L'Avvocato generale ritiene, inoltre, di dover escludere per mancanza dei requisiti necessari la sussistenza **dell'abuso del diritto**, ricondotto dal giudice rimettente alla circostanza che l'immobile era stato acquistato nell'ambito di una procedura di esecuzione forzata, quindi conoscendo lo stato di insolvenza del proprietario. Infatti, configurano abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Nel caso in esame, tali requisiti non sono stati ravvisati, in quanto l'operazione era realmente posta in essere. Inoltre, è stata esclusa la possibilità di estendere la giurisprudenza in materia di abuso del diritto "nei casi in cui si compiono operazioni con imprese in **difficoltà finanziarie**".

Mancano i requisiti della frode

Infine, l'Avvocato generale ha escluso che nella fattispecie in esame si possa negare la detrazione dell'IVA versata a monte, in base all'[art. 273](#) della direttiva 2006/112/Ce che permette di adottare le misure necessarie per garantire l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare evasioni, mancando l'evasione e che "L'imposta dovuta dal prestatore deve essere riscossa da quest'ultimo, se, come nella specie, non si tratta di un caso di **inversione contabile**. Pertanto, neanche il diniego della detrazione al destinatario assicura l'esatta riscossione dell'IVA".

Donazioni e successioni cross-border a rischio doppia imposizione

Nonostante la Raccomandazione della Commissione europea 2011/856, l'Italia ha siglato solamente 7 Convenzioni

/ Michele SALETTI

Il contesto attuale, al netto delle restrizioni dettate dall'emergenza pandemica, è caratterizzato da una crescente **mobilità delle persone** e dei **capitali**. A maggior ragione, tale affermazione, in ambito comunitario, trova un riscontro normativo nell'[art. 45](#) del TFUE, rubricato come "Libertà di circolazione e di soggiorno" della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Tenendo in considerazione la suddetta premessa, le vicende di tali individui, beni e diritti, sono toccate dalle normative tributarie dei **diversi Stati coinvolti**. Per quanto attiene i trasferimenti a titolo gratuito, *inter vivos* o *mortis causa*, l'analisi dei fenomeni fiscali verte, *in primis*, sulle normative tributarie ai fini delle imposte indirette, previste dai diversi Stati coinvolti. Si ricorda che il legislatore italiano prevede un'imposta sulle successioni e donazioni (l'impianto normativo di cui al DLgs. [346/1990](#) è stato reso nuovamente vigente ad opera dell'[art. 2](#) commi da 47 a 54 del DL 262/2006, convertito in L. n. [286/2006](#)).

La territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni, nell'ordinamento interno è determinata dall'[art. 2](#) del DLgs. 346/90. Tale articolo, a differenza di quanto avviene per le imposte dirette con l'[art. 2](#) del TUIR, **non inquadra** però il concetto di residenza. A parere di parte della dottrina, si dovrebbe fare riferimento alla nozione civilistica di residenza di cui all'[art. 43](#) comma 2 c.c.

Ritornando sulla territorialità, il DLgs. [346/90](#) prevede il principio della **worldwide taxation** nel caso di *de cuius* o donanti **residenti**. Qualora invece questi ultimi siano non residenti, ai fini italiani, rilevano esclusivamente i beni e diritti "italiani" al momento del trasferimento.

A tale regime ordinario, vi è una deroga nel caso di soggetti in **vigenza di opzione** per il regime di cui all'[art. 24-bis](#) del TUIR, per i quali come previsto dall'[art. 1](#) comma 158 della L. n. 232/2016, si applica sostanzialmente il regime previsto per i danti causa non residenti (eccetto che per i beni e diritti collocati in Paesi per i quali si è esercitato il c.d. "cherry picking").

In altre giurisdizioni, vi sono **notevoli differenze** normative, tanto in materia di aliquote e franchigie accordate, quanto relativamente ai soggetti passivi di imposta, il criterio di territorialità e la tassabilità di trasferimenti a titolo gratuito di beni o diritti domestici da parte di danti causa o aventi causa non residenti o

aventi diversa cittadinanza. Ad esempio, in **Germania**, tanto nel caso delle successioni (art. 10 dell'*ErbStG*), quanto nelle donazioni, rileva ai fini della territorialità, con un principio di imponibilità worldwide, tanto la residenza del dante causa, quanto quella dell'avente causa. Ancora, in Polonia, nel caso di donazioni, sono imponibili anche beni e diritti siti all'estero nel caso di donatari residenti in Polonia e/o cittadini polacchi.

Gli esempi da portare, anche al di fuori del contesto comunitario, sarebbero molti. Qualora quindi tali trasferimenti a titolo gratuito abbiano un impatto in più di una giurisdizione, non è raro imbattersi in fenomeni di **doppia imposizione**. La Costituzione italiana è contraria a tale evenienza, come precisato dal principio della **capacità contributiva** di cui all'[art. 53](#). Sul piano convenzionale l'Italia ha siglato (non in tempi recenti) **solamente 7 convenzioni** con altri Stati per evitare fenomeni di doppia imposizione (Danimarca, Francia, Gran Bretagna, Grecia, Israele, USA e Svezia). Si consideri che sul fronte delle imposte dirette vi sono 100 Convenzioni per evitare le doppie imposizioni ed 11 TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*).

Possibile beneficiare del credito di imposta

L'esiguità di strumenti convenzionali in materia di imposta sulle successioni e donazioni, tanto in Italia quanto in altre giurisdizioni comunitarie, era già stata sottolineata dalla **Commissione europea**, con la Raccomandazione del 15 dicembre 2011 (2011/856/Ue), relativa a misure intese a evitare la doppia imposizione in materia di successioni. Come precisato dall'undicesimo considerando di tale raccomandazione, la carenza di convenzioni, "può impedire ai cittadini dell'Ue di beneficiare pienamente del **diritto di circolare** e di svolgere attività liberamente all'interno dei confini dell'Unione e può creare difficoltà per il trasferimento di proprietà delle piccole imprese al momento del decesso dei proprietari". Allorquando non possa essere richiamata una disposizione convenzionale, può intervenire la normativa del DLgs. [346/90](#).

Il legislatore nazionale, al fine di almeno parzialmente **mitigare** i fenomeni di doppia imposizione nel caso di *de cuius*/donante residente in Italia, consente l'utilizzo come crediti di imposta, delle imposte pagate all'estero, secondo quanto previsto dagli [artt. 26](#), primo comma lettera b) e [55](#) comma 1-bis.

/ REDAZIONE

Contenziosi in esito a verbali in materia di lavoro in un unico portale

L'istituzione del portale del sommerso consentirà anche di monitorare meglio l'esito dei contenziosi contro i verbali ispettivi

/ Fabrizio VAZIO

L'art. 19 del DL 36/2022, rubricato "Ulteriori misure urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)", prevede l'istituzione del **portale del sommerso**.

Esso, oltre ad assicurare lo scambio dei verbali ispettivi di INPS, INAIL, Ispettorato del lavoro (INL), Carabinieri e Guardia di Finanza, costituisce un "contenitore" gestito dall'INL ove "confluiscono i verbali ispettivi nonché ogni altro provvedimento consequenziale all'attività di vigilanza, ivi compresi tutti gli atti relativi ad eventuali contenziosi instaurati sul medesimo verbale" (si veda "[Attività ispettiva più efficace con il portale nazionale del sommerso](#)" del 5 maggio 2022).

A ben vedere, il portale del sommerso inteso come scambio dei verbali ispettivi tra i soggetti del sistema di vigilanza non è una novità, o meglio lo è solo in parte, perché lo **scambio dei dati** (ma non dei verbali) afferenti le ispezioni tra INPS, INAIL e Ispettorato nazionale del lavoro è già oggetto della banca dati delle ispezioni (BDAI), che la norma prevede espressamente di "sostituire ed integrare", data anche la partecipazione di Carabinieri e Guardia di Finanza.

Del tutto nuova è invece la condivisione dei "provvedimenti derivanti dai verbali ispettivi" nonché del contenzioso.

Occorre sottolineare che **condividere** non significa unificare: i contenziosi amministrativi rimarranno sempre diversi a seconda dell'addebito, anche dopo l'istituzione del portale del sommerso e, tanto per fare un esempio, in esito a un verbale e a un successivo provvedimento INAIL sono possibili ricorsi a cinque organi diversi.

La condivisione del contenzioso, in altre parole, serve soprattutto alle amministrazioni per avere un quadro

dell'esito dei ricorsi finalizzato anche a orientare meglio l'azione ispettiva.

Parimenti rimarrà separato il **contenzioso giudiziale**, specialmente dopo che l'Ispettorato, con la nota del 4 luglio 2018 n. [5785](#), ha espressamente stabilito che la titolarità della pretesa contributiva, ove il verbale sia stato redatto da ispettori INAIL o INPS, "resta in capo esclusivamente ai rispettivi Istituti", che sono pertanto soggetti passivi del contenzioso.

Del resto, anche il protocollo di intesa tra INPS, INAIL e Ispettorato nazionale del Lavoro del 2021 all'art. 8 stabilisce che "i contenziosi avverso verbali ispettivi che abbiano ad oggetto la contestazione di violazioni riferite alla sola materia previdenziale o assicurativa restano di esclusiva pertinenza di INPS e/o INAIL. L'INL, ove citato in giudizio provvede a richiedere l'estromissione dal giudizio che sarà preso in carico dal competente Istituto".

Non sfugge tuttavia che una **maggiore tracciabilità** degli esiti del contenzioso amministrativo e giudiziale che il portale dovrà assicurare una volta a regime potrà consentire di non reiterare inutilmente accertamenti in ordine a fattispecie su cui l'esito di eventuali ricorsi sia stato favorevole per i datori di lavoro.

Non vi è dubbio, peraltro, che la costruzione di un portale che ricomprenda anche il contenzioso è assai più complessa di quello relativo alla sola attività ispettiva poiché mentre per la prima, lo si ripete, vi è già una banca dati (che non comprende Carabinieri e Guardia di Finanza), per il contenzioso si tratta costruire qualcosa di completamente **nuovo**. È tuttavia evidente che per una valutazione del reale plusvalore derivante da un'operazione che si preannuncia piuttosto complessa occorrerà non poco tempo.

Iscrizione all'elenco esperti della crisi con incarichi conferiti direttamente al professionista

Con il PO n. [41/2022](#) del 4 maggio 2022 il CNDCEC risponde all'Ordine di Napoli circa la possibilità di **includere** nella domanda di iscrizione nell'elenco degli esperti della crisi d'impresa di cui all'[art. 3](#) del DL 118/2021 il riferimento a mandati professionali conferiti a società di revisione allo svolgimento dei quali aveva partecipato anche il professionista.

Nel documento viene evidenziato come, in via preliminare, debba essere valutata la tipologia di incarico conferito alla **società di revisione**, così da accertare che lo stesso possa essere ricondotto all'elenco delle prestazioni professionali indicative dell'esperienza nel campo della ristrutturazione aziendale e della crisi di impresa di cui alle Linee guida diffuse dal Ministero della giustizia con circolare del [29 dicembre 2021](#).

In tale ambito, si ricorda come lo stesso Ministero, nella risposta fornita ad alcune associazioni e notificata al Consiglio nazionale in data 23 febbraio, abbia chiarito che esulano

da tale elencazione gli **incarichi di advisor** per assistenza o consulenza contabile/fiscale/societaria, ovvero finalizzata alla soluzione di problematiche di rilievo preesistenti o insorte in occasione della gestione, ovvero gli incarichi di assistenza contabile/fiscale/societaria/ per la scelta o l'attuazione di operazioni straordinarie ed esperienze assimilabili. L'esclusione è riconducibile al fatto che tali incarichi appaiono essere troppo generici rispetto alle competenze specifiche richieste ai fini della composizione negoziale.

Nel documento in esame si conclude che "la **pregressa esperienza**, valutabile ai fini dell'inclusione nell'elenco, debba attenersi a incarichi direttamente conferiti dal debitore al professionista o ai più professionisti, in caso di mandati congiunti". Restano, pertanto, esclusi dalle valutazioni incarichi conferiti a società commerciali che si sottraggono alla disciplina della prestazione professionale.

Trasmissione telematica della dichiarazione di successione scartata entro cinque giorni

In caso di scarto della dichiarazione di successione presentata telematicamente, va considerata **tempestiva** la ritrasmissione della dichiarazione entro cinque giorni.

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate con una nuova [FAQ](#), pubblicata sul suo sito, nella sezione dedicata alla dichiarazione di successione.

In particolare, l'Agenzia precisa che le dichiarazioni di successione presentate telematicamente si considerano tempestive se trasmesse nei termini, anche se successivamente scartate, purché siano **correttamente ritrasmesse** entro i cinque giorni solari successivi alla pubblicazione della ricevuta telematica che comunica lo scarto della dichiarazione.

Tale affermazione deriva dal fatto che, come disposto dal

prov. 27 dicembre 2016 n. [231243](#), alla trasmissione telematica delle dichiarazioni di successione si applicano le medesime procedure previste per le **altre dichiarazioni fiscali** (es. dichiarazioni dei redditi, IVA, IRAP) di cui al decreto dirigenziale del 31 luglio 1998.

Pertanto, anche per la trasmissione telematica della dichiarazione di successione valgono le indicazioni fornite con la circ. 25 gennaio 2002 n. [6](#) che, al § 4.5, per l'appunto chiarisce che le "dichiarazioni presentate in via telematica si considerano tempestive se trasmesse nei termini anche se successivamente scartate, purché siano correttamente ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla comunicazione telematica dell'avvenuto scarto da parte dell'Agenzia".