

Venerdì 11 marzo 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Imposte estere “orfane” di criteri contabili ad hoc

/ Gianluca ODETTO

I criteri di contabilizzazione del credito per le imposte estere **non** sono oggetto di **trattazione autonoma** da parte dei principi contabili nazionali. In prima approssimazione, il documento OIC 25 prevede, al § 24, che i debiti tributari siano iscritti **al netto** degli acconti, delle ritenute [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

### L'evoluzione della prassi potrebbe rendere più attraenti i trust immobiliari

/ Michele SALETTI

Lo strumento del trust, a trent'anni dall'entrata in vigore della Convenzione de L'Aja del 1° luglio 1985, ratificata in Italia con L. 364/1989, è uno degli strumenti cardine della **pianificazione** [...]

PAGINA 8

## CONTABILITÀ

### Sospensione delle perdite 2021 con focus sul going concern

*Se la perdita è accompagnata da incertezze significative sulla prospettiva di continuità, va riportata in Nota integrativa l'informativa richiesta dall'OIC 11*

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Anche nel bilancio 2021 sono **sospesi** gli obblighi di intervento da parte dell'assemblea dei soci in caso di perdite d'esercizio che riducono il capitale di oltre un terzo, così come la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale. La norma già applicata nel bilancio 2020 è stata riproposta in sede di conversione del DL 228/2021 (decreto "Milleproroghe"), conv. L. 15/2022 (si veda "Sterilizzate anche le perdite 2021" del 17 febbraio 2022). L'applicazione, per due anni consecutivi, di tale norma, richiede alcune riflessioni.

Per prima cosa, un'impresa che nel 2020 ha prodotto perdite che hanno assorbito, ad esempio, l'intero patrimonio netto e che nel 2021 richiude nuovamente il bilancio con perdite di gestione, è molto probabile che presenti **squilibri di gestione** non soltanto relativamente all'andamento economico ma anche sotto il **profilo finanziario**.

In questi casi, un supporto finanzia-

rio da parte dei soci potrebbe essere indispensabile a salvaguardare la prospettiva di continuità aziendale.

Una seconda considerazione riguarda l'esigenza dell'impresa di mantenere il **supporto** dei **finanziatori**, spesso nelle piccole e medie imprese rappresentati dagli istituti di credito.

La norma che sterilizza l'obbligo di intervento da parte dei soci in caso di riduzione del capitale sociale a causa delle perdite non incide in alcun modo sulle modalità di determinazione del **merito creditizio** da parte dei finanziatori. L'aspetto patrimoniale della gestione, ovvero un adeguato rapporto tra patrimonio netto e totale fonti, costituisce uno dei principali indicatori del rating bancario e il rapporto tra debiti finanziari e patrimonio netto è invece un indicatore di "sostenibilità del debito" a cui fanno ricorso gli istituti di credito.

Una terza considerazione riguarda l'esigenza, da parte degli amministratori, di tenere conto della *ratio* sottesa a tale norma. Il [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Cessione differita delle rate residue per gli esodati dei bonus edilizi da Poste

Variazione IVA per infruttuosità della procedura esclusa con la prescrizione del credito

Società fiduciarie mero schermo per la tassazione di dividendi e capital gain

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## ECONOMIA & SOCIETÀ

### Necessario il dolo nel falso del tecnico asseveratore

/ Maria Francesca ARTUSI

Tra le misure per il contrasto alle frodi in materia edilizia e di elettricità prodotta da impianti da fonti rinnovabili (DL 13/2022) è stato introdotto un **nuovo reato** connesso [...]

PAGINA 6

# Imposte estere “orfane” di criteri contabili ad hoc

Mancano indicazioni da parte degli OIC in merito alla classificazione di molti tributi tra le imposte sul reddito o tra gli oneri diversi di gestione

/ Gianluca ODETTO

I criteri di contabilizzazione del credito per le imposte estere **non** sono oggetto di **trattazione autonoma** da parte dei principi contabili nazionali.

In prima approssimazione, il documento OIC [25](#) prevede, al § 24, che i debiti tributari siano iscritti **al netto** degli acconti, delle ritenute e dei crediti d'imposta, se compensabili in base a quanto stabilito dal § 33 (ovvero, se la società ha un diritto legale a compensare gli importi rilevati in base alla legislazione fiscale).

Nel più semplice caso in cui l'imposta estera abbia indubitabilmente carattere di **definitività** si potrebbe, quindi, concludere nel senso per cui la base normativa per la compensazione legale con l'IRES a debito è rappresentato dall'[art. 165](#) comma 1 del TUIR (secondo cui le imposte estere sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino a concorrenza della quota d'imposta italiana) e il credito per le imposte estere funziona, se può passare la semplificazione, alla stregua delle ritenute e degli acconti.

Nella realtà, un primo problema è rappresentato dalla **qualificazione** di tali oneri. Mentre, infatti, nello IAS [12](#) si è formalizzato il principio per cui “le imposte sul reddito comprendono tutte le imposte nazionali ed estere che si calcolano su redditi imponibili”, non esiste una previsione analoga nell'OIC 25. Si potrebbe quindi argomentare, riprendendo il contenuto della norma interpretativa di cui all'[art. 15](#) comma 2 del DLgs. 147/2015, nel senso per cui, se le imposte estere sono menzionate nella Convenzione che lega l'Italia all'altro Stato, o hanno “oggettivamente” natura di **imposte sul reddito**, questa qualificazione è **estesa** agli aspetti contabili: ciò varrebbe, tipicamente, per tutte le ritenute subite all'estero su dividendi, royalties, interessi, ecc., relative ai proventi di fonte estera della società, le quali vanno poi a detrazione dell'IRES.

Diversamente, se l'imposta pagata all'estero fosse di **diversa natura** (ad esempio, imposte di registro, di bollo, ecc.), così come ai fini fiscali le regole di deducibilità dovrebbero essere quelle dell'[art. 99](#) del TUIR (pur se la cosa non è mai stata formalizzata dalla prassi ufficiale), allo stesso modo ai fini contabili si dovrebbe essere in presenza di oneri da classificare, ove non capitalizzati, nella voce B.14 di Conto economico.

Concentrando l'attenzione sulle imposte sul reddito, un primo punto da valutare con attenzione riguarda le **disposizioni convenzionali**: se, infatti, è stata prelevata un'imposta nell'altro Stato in assenza dei presupposti (si vedano ad esempio la ris. Agenzia delle Entrate n. [277/2008](#) e la risposta a interpello n. [23/2019](#), riferite a prelievi subiti rispettivamente in Kazakistan e in Albania in assenza di stabile organizzazione), essa non

può essere detratta dall'IRES, ma va richiesta a rimborso all'altro Stato: dal punto di vista contabile si tratta, quindi, di un importo che non può andare a riduzione dell'IRES appostata a Conto economico, ma che deve più propriamente essere allocato quale credito autonomo di natura tributaria nell'attivo dello Stato patrimoniale.

Ulteriori elementi di riflessione si rinvergono indirettamente dalla lettura della circolare-quadro n. 9/2015 dell'Agenzia delle Entrate, in cui si precisa che non sono deducibili, né altrimenti recuperabili in Italia, le **imposte estere non detraibili** ai sensi dell'[art. 165](#) del TUIR:

- in quanto riferibili a componenti tassate in Italia in modo parziale (ad esempio, i dividendi), come precisato nel § 5 della circolare;
- in modo più generale, in quanto eccedono il *quantum* massimo stabilito dal meccanismo applicativo dell'[art. 165](#) medesimo, come precisato nel § 2.1 della circolare.

Ipotizzando, ad **esempio**, un dividendo estero per 1.000, l'IRES lorda ammonta a 12 (il 24% di 50). Se l'emittente ha prelevato nel suo Stato di residenza una ritenuta di 100, essa può essere detratta in Italia limitatamente a 5, per cui il debito tributario netto ammonta a 7. Quanto all'eccedenza di 95, pur se una prassi diffusa va nel senso di allocarla a Conto economico tra gli oneri diversi di gestione, non si può escludere che ragioni di esposizione veritiera e corretta del risultato economico possano consigliare la loro iscrizione nella voce 20, e in particolare in una apposita sottovoce da creare ai sensi dell'[art. 2423-ter](#) del codice civile (come evidenziato, al di là dell'impostazione contabile adottata la prassi dell'Agenzia delle Entrate è fermissima nel sostenere l'indeducibilità).

La stessa circ. n. 9/2015 (§ 2.1) sostiene, da ultimo, che se sono state prelevate all'estero, solo e solamente in uno Stato non convenzionato con l'Italia, imposte su un reddito d'impresa prodotto da una società italiana in assenza di una stabile organizzazione in loco, esse “possono essere considerate **componenti negativi deducibili** ai fini della determinazione del reddito complessivo in quanto costi inerenti l'attività d'impresa”.

Anche in questo caso il dubbio sopra evidenziato rimane, con un problema pratico in più: mentre, infatti, non si pongono questioni se l'onere viene allocato nella voce B.14, se esso viene allocato nella voce 20 ci si troverebbe nella situazione **anomala** di una imposta sul reddito deducibile, pur se la corretta linea interpretativa della circ. n. 9/2015 garantirebbe l'assenza di contestazioni.

# Sospensione delle perdite 2021 con focus sul going concern

Se la perdita è accompagnata da incertezze significative sulla prospettiva di continuità, va riportata in Nota integrativa l'informativa richiesta dall'OIC 11

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Anche nel bilancio 2021 sono **sospesi** gli obblighi di intervento da parte dell'assemblea dei soci in caso perdite d'esercizio che riducono il capitale di oltre un terzo, così come la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale. La norma già applicata nel bilancio 2020 è stata riproposta in sede di conversione del DL [228/2021](#) (decreto "Milleproroghe"), conv. L. [15/2022](#) (si veda "[Sterilizzate anche le perdite 2021](#)" del 17 febbraio 2022).

L'applicazione, per due anni consecutivi, di tale norma, richiede alcune riflessioni.

Per prima cosa, un'impresa che nel 2020 ha prodotto perdite che hanno assorbito, ad esempio, l'intero patrimonio netto e che nel 2021 richiude nuovamente il bilancio con perdite di gestione, è molto probabile che presenti **squilibri di gestione** non soltanto relativamente all'andamento economico ma anche sotto il **profilo finanziario**.

In questi casi, un supporto finanziario da parte dei soci potrebbe essere indispensabile a salvaguardare la prospettiva di continuità aziendale.

Una seconda considerazione riguarda l'esigenza dell'impresa di mantenere il **supporto dei finanziatori**, spesso nelle piccole e medie imprese rappresentati dagli istituti di credito.

La norma che sterilizza l'obbligo di intervento da parte dei soci in caso di riduzione del capitale sociale a causa delle perdite non incide in alcun modo sulle modalità di determinazione del **merito creditizio** da parte dei finanziatori. L'aspetto patrimoniale della gestione, ovvero un adeguato rapporto tra patrimonio netto e totale fonti, costituisce uno dei principali indicatori del rating bancario e il rapporto tra debiti finanziari e patrimonio netto è invece un indicatore di "sostenibilità del debito" a cui fanno ricorso gli istituti di credito.

Una terza considerazione riguarda l'esigenza, da parte degli amministratori, di tenere conto della *ratio* sottesa a tale norma. Il legislatore ha ritenuto che, soprattutto a beneficio delle imprese più colpite dagli effetti negativi della pandemia, fosse opportuno concedere un tempo adeguato (definito pari a **cinque esercizi**), per consentire loro di recuperare le perdite attraverso gli utili degli esercizi successivi.

Come opportunamente sottolineato anche dal Consiglio nazionale del notariato (Studio n. [88-2021/I](#)), "Le scelte degli amministratori (...) tenendo conto del contesto di estrema incertezza in cui attualmente si opera, nonché alla luce dei criteri di cui all'[art. 2086](#) c.c. – dovranno considerare le effettive **prospettive di recupe-**

**ro**, nell'orizzonte di un riassorbimento delle perdite rilevanti entro il quinquennio, che deve risultare perlomeno probabile, in base agli elementi disponibili nel momento in cui si assume la decisione".

È quindi opportuno che, soprattutto se la società è ricaduta nella fattispecie di cui agli [artt. 2447](#) e [2482-ter](#) c.c., per due esercizi consecutivi, che la decisione dell'assemblea (si ricorda che è necessaria la delibera) di rinviare la copertura della perdita sia sostenuta dalla presenza di un budget discendente da un business plan su un orizzonte di cinque anni (sebbene sia difficile effettuare previsioni) che preveda il **ritorno agli utili**. In assenza di prospettiva di un ritorno a risultati d'esercizio positivi nei prossimi esercizi, a nostro parere, sarebbe un comportamento poco prudente attendere il 2026 senza assumere alcun tipo di provvedimento da parte dei soci.

Non va infatti dimenticato che l'amministratore, tanto più quanto sono gravi gli squilibri di gestione, deve gestire l'impresa anche nell'interesse dei **creditori**, al fine di evitare il rischio di essere accusato, in caso di default, di avere aggravato il dissesto.

Infine, spesso, la perdita del capitale è accompagnata da incertezze significative sulla prospettiva di **continuità** aziendale. In tali casi, è necessario riportare nella Nota integrativa l'**informativa** richiesta dall'OIC [11](#): i fattori di rischio, le assunzioni effettuate e le incertezze identificate, nonché i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze.

È inoltre necessario illustrare "le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale".

Tale informativa assume nel 2021 maggiore rilevanza, proprio per via della disciplina transitoria che disapplica l'insorgere della causa di scioglimento. Con riferimento agli **esercizi 2020 e 2021**, infatti, i curatori fallimentari non potranno cercare di dimostrare che se il bilancio fosse stato redatto correttamente si sarebbe determinata la perdita del capitale e, conseguentemente, accusare amministratori e sindaci di avere violato l'obbligo di sciogliere la società. L'omissione dell'informativa sulla continuità, qualora richiesta, potrebbe "sostituire" il mancato rispetto della causa di scioglimento, quale strumento a cui ricorreranno i curatori al fine di tutelare gli interessi dei creditori.

In ogni caso, proprio il principio di continuità aziendale richiede che l'impresa sia in grado di far fronte ai propri impegni **per almeno i prossimi 12 mesi** a prescindere dalla presenza o meno del capitale sociale.

# Cessione differita delle rate residue per gli esodati dei bonus edilizi da Poste

Il contribuente può scegliere un altro cessionario o fruire della prima rata della detrazione in dichiarazione ed, eventualmente, cedere le rate residue

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

La scelta di **Poste** italiane di non acquistare ulteriormente bonus edilizi relativi a **spese** agevolate sostenute nel **2021** sta determinando la ricezione, da parte di molti privati e molte imprese, che avevano offerto in cessione i crediti di imposta, la lettera con cui Poste comunica il **rifiuto**, anziché l'accettazione della proposta.

Per chi riceve questa comunicazione, si pone il tema di cosa fare per cercare di parare il colpo davanti a questa non piacevole sorpresa che li rende, a tutti gli effetti, dei veri e propri "esodati del bonus edilizio da Poste italiane".

Se a subire il **rifiuto** è il **beneficiario**, che ha sostenuto le spese agevolate (e che aveva offerto in cessione a Poste italiane il credito di imposta, corrispondente alla detrazione dall'imposta sui redditi che su tali spese gli spetta, presentando l'apposito modello di comunicazione dell'opzione), egli ha davanti a sé due strade.

La prima è quella di trovare un **altro cessionario** disposto ad acquistargli l'intero credito corrispondente alla detrazione altrimenti spettante.

Si tratta in verità di una via d'uscita più teorica che pratica, perché il termine ultimo per individuarlo è, di fatto, il 7 aprile 2022, termine oltre il quale non sarà più possibile presentare il modello di comunicazione delle opzioni di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020 con riguardo alle spese agevolate che sono state sostenute nel 2021. Meno di un mese per individuare un altro cessionario che accetti l'acquisto è impresa non da poco di questi tempi, con tutti i principali player finanziari che fanno i conti sui plafond di acquisto che possono considerare ancora liberi, alla luce delle misure restrittive varate dal Governo dapprima con l'[art. 28](#) del DL 4/2022 e poi con l'[art. 1](#) del DL 13/2022.

La seconda strada, certamente più praticabile, ma indolore soltanto per i contribuenti con IRPEF o IRES lorda "**capiente**", è quella di rassegnarsi a portare nella **dichiarazione** dei redditi relativa al periodo di imposta 2021 (modello 730/2022 o REDDITI/2022) la **prima quota** annuale di detrazione e organizzarsi per trovare un altro **cessionario** che possa essere interessato ad acquistare il credito di imposta corrispondente a tutte le **quote residue** di detrazione che andrebbero altrimenti utilizzate nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta successivi.

Per comunicare la cessione "differita" di tutte le quote

residue successive alla prima di un bonus edilizio relativo a spese sostenute nel 2021, c'è tempo fino al 16 marzo 2023 (e fino al 16 marzo 2024 per cedere tutte le quote residue successive alle prime due; e via così di anno in anno).

## La situazione presenta maggiore "flessibilità" per il fornitore

Se a subire il rifiuto dell'offerta a Poste è invece il **fornitore**, che ha applicato lo sconto in fattura al beneficiario sulle spese agevolate (e che aveva offerto in cessione a Poste italiane il credito di imposta, corrispondente allo sconto applicato, utilizzando le apposite funzionalità telematiche nel proprio cassetto fiscale, nel quale il credito di imposta era stato iscritto a fronte della comunicazione d'opzione presentata dal beneficiario), la situazione per quest'ultimo presenta una **maggiore "flessibilità"**, nel senso che ciò che gli torna indietro con il rifiuto non è una detrazione da provare a ricedere in tempi molto stretti, oppure da usare, per la prima quota annuale, solo in dichiarazione dei redditi (a patto di avere una imposta lorda "capiente"), bensì un **credito di imposta** già formato che può essere ceduto in ogni momento e la cui "quota annuale 2022", anche laddove non trovasse altri acquirenti (perché, con l'avanzare dell'anno, disponibili ad acquistare al più solo le quote utilizzabili in compensazione nelle annualità successive), può essere usata in compensazione sul modello F24 con tutti i suoi debiti tributari e contributivi, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97.

Resta comunque abbastanza sorprendente come la **prassi operativa** di Poste italiane sia passata dall'accettare le offerte di acquisto di qualunque tipo di credito di imposta praticamente da parte di qualsiasi soggetto offerente al rifiutare le offerte di acquisto di qualunque tipo di credito di imposta, se relativo a spese sostenute nel 2021, da parte di qualsiasi soggetto offerente.

È chiaro che, tra il primo approccio e il secondo, si frappongono i miliardi di euro di frodi che sono emersi nelle scorse settimane dalle attività ispettive dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e dell'autorità giudiziaria, ma, in questo passaggio da un eccesso all'altro, la ricerca di un **punto di equilibrio** sarebbe certamente stata opportuna.

# Variazione IVA per infruttuosità della procedura esclusa con la prescrizione del credito

La condotta attiva del creditore legittima l'emissione della nota

/ Antonio NICOTRA

Con la risposta a interpello n. [102](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito due rilevanti chiarimenti, osservando in primo luogo che, per le procedure aperte prima del 26 maggio 2021 (quindi ante DL [73/2021](#)), **non** ricorre il presupposto dell'**infruttuosità** della procedura per l'emissione della nota di variazione IVA quando la pretesa creditoria risulti insoddisfatta non per l'accertata incapienza del patrimonio del debitore, ma per l'intervenuta **prescrizione** del credito, che ha precluso l'ammissione al passivo del creditore.

In secondo luogo, è stato chiarito che la prescrizione del credito **non** può essere ricondotta tra le figure "**simili**" al fenomeno dell'estinzione per nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione, di cui all'[art. 26](#) comma 2 del DPR 633/72, che legittimano la variazione, in quanto, pur determinando l'estinzione del diritto a percepire il corrispettivo dell'operazione resa, così alterando definitivamente il rapporto tra le parti, consegue – diversamente dalle ipotesi di risoluzione o recesso – all'**inerzia ingiustificata** del creditore.

Nel caso di specie, pronunciato il fallimento – in seguito alla procedura di concordato – la **domanda** di ammissione al passivo di un creditore veniva rigettata per intervenuta prescrizione del credito.

Si tratta, in particolare, di comprendere se la prescrizione del credito possa rappresentare o meno un autonomo **presupposto** per operare la variazione in diminuzione ex art. 26 comma 2, che, contemplando anche le figure "simili" alla "nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione", consente di valorizzare **ulteriori** circostanze per le quali un'operazione fatturata possa venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile.

La norma, infatti, enuclea, tra le cause della variazione in diminuzione, quelle determinate dall'invalidità originaria del contratto (nullità, annullamento, rescissione) e quelle che, nel presupposto di un contratto valido ed efficace, sopravvengono ad **alterare** definitivamente il rapporto tra le parti (risoluzione per inadempimento, recesso), nonché le cause simili alle precedenti. Per l'Agenzia delle Entrate, la prescrizione **non** può essere ricondotta tra le figure "simili" a quelle enucleate dalla norma, in quanto, pur determinando l'**estinzione**

del diritto a percepire il corrispettivo dell'operazione resa consegue – diversamente dalle ipotesi di risoluzione o recesso – all'inerzia ingiustificata del creditore.

Peraltro, anche la Corte di Giustizia Ue 11 giugno 2020, causa [C-146/19](#), intervenuta al fine di consentire l'esercizio del diritto alla variazione in diminuzione nell'ipotesi di **inosservanza** dell'obbligo di **insinuare** il credito nella procedura fallimentare, non ha ritenuto ammissibile l'inerzia ingiustificata del creditore.

La pronuncia ha chiarito che: "l'[art. 90](#) paragrafo 1, e l'[articolo 273](#) della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa di uno Stato membro, in virtù della quale ad un soggetto passivo viene **rifiutato** il diritto alla riduzione dell'IVA assoluta e relativa ad un credito non recuperabile qualora egli abbia **omesso** di insinuare tale credito nella procedura fallimentare instaurata nei confronti del suo debitore, quand'anche detto soggetto dimostri che, se avesse insinuato il credito in questione, questo non sarebbe stato riscosso".

La **disapplicazione** del presupposto stabilito dalla normativa interna postula una condotta attiva, ovvero la previa dimostrazione che l'inerzia del creditore consegue alla sua preventiva valutazione che, se avesse insinuato il credito in questione, questo non sarebbe stato riscosso (sulla non più necessaria partecipazione del creditore al concorso, *cfr.* la circolare n. [20/2021](#) per le procedure avviate dal 26 maggio 2021).

## Insinuazione al passivo non necessaria post DL 73/2021

Nel caso di specie, l'istanza di ammissione al passivo del creditore veniva rigettata per intervenuta **prescrizione**, non essendo infatti applicabile alla procedura di concordato preventivo (precedente il fallimento de qua) la **sospensione** della prescrizione ex [art. 2941](#) comma 6 c.c. (Cass. nn. [5663/2019](#) e 17060/2007).

Conseguentemente, l'istante avrebbe potuto/dovuto utilmente **attivarsi**, nelle more dello svolgimento della procedura di concordato preventivo, al fine di **evitare** la prescrizione del credito.

# Necessario il dolo nel falso del tecnico asseveratore

La fattispecie penale prevede la reclusione da due a cinque anni e la multa da 50.000 euro a 100.000 euro

/ Maria Francesca ARTUSI

Tra le misure per il contrasto alle frodi in materia edilizia e di elettricità prodotta da impianti da fonti rinnovabili (DL [13/2022](#)) è stato introdotto un **nuovo reato** connesso alle **false asseverazioni** previste dalla disciplina del superbonus nonché per le asseverazioni della congruità dei prezzi nelle ipotesi di cessione del credito o sconto in fattura per alcuni bonus edilizi.

La fattispecie penale è stata inserita nel comma 13-bis.1 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 e punisce, con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 euro a 100.000 euro, il tecnico abilitato a tali asseverazioni ([art. 119](#) comma 13 e [art. 121](#) comma 1-ter lett. b) del DL 34/2020) che espone informazioni false oppure omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso ovvero attesta falsamente la congruità delle spese. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un **ingiusto profitto** per sé o per altri la pena è aumentata.

Si ricorda che il sopra citato comma 13 prevede che, ai fini della detrazione del 110% e dell'opzione per la cessione o per lo sconto della medesima detrazione, è necessario: per gli interventi di **efficientamento** energetico, che i tecnici abilitati asseverino il rispetto dei requisiti richiesti e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati; per gli interventi di adozione di misure **antisismiche**, che i professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, asseverino l'efficacia degli stessi interventi nonché la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

D'altra parte il comma 1-ter lett. b) dell'[art. 121](#) – sempre richiamato dalla fattispecie in esame – ai fini dell'opzione per la **cessione o** per lo **sconto** in luogo delle detrazioni fiscali, stabilisce che i tecnici abilitati sono tenuti ad asseverare la **congruità** delle spese sostenute relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, adozione di misure antisismiche, recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (c.d. bonus facciate), installazione di impianti fotovoltaici, installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici, superamento ed eliminazione di barriere architettoniche.

Nella Relazione illustrativa si sottolinea che la sanzione introdotta è ricalcata sulla norma di cui all'[art. 236-bis](#) della legge fallimentare (RD [267/42](#)), introdotta con

il DL [83/2012](#) e ampiamente collaudata, specie quale deterrente rispetto alle attestazioni non veritiere nelle procedure concorsuali. L'[art. 236-bis](#), in materia di concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani attestati e liquidazione coatta amministrativa, dispone infatti **identiche sanzioni** a quelle sopra delineate per il professionista che nelle relazioni o attestazioni espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti.

Nell'interpretare la nuova norma si potrà dunque fare riferimento alla dottrina e alla giurisprudenza riferita alla analoga fattispecie **fallimentare**. Ciò vale in particolare con riferimento all'elemento soggettivo.

Il reato del tecnico asseveratore è un delitto che, in quanto tale, richiede il **dolo**, cioè la coscienza e la volontà (quanto meno nella forma eventuale) della falsità o dell'omissione. Sappiamo bene che nei casi più gravi il dolo appare quasi *self evident*, ma ciò non toglie che nel processo penale questo vada accertato e motivato dall'organo giudicante.

Si noti ancora che la disposizione fa riferimento all'omissione di "informazioni rilevanti" e anche questo aspetto pare escludere la rilevanza penale di mere "sviste".

Ciò che va anche tenuto presente è la finalità per cui tale norma è stata introdotta. È chiaro l'**intento antifrode**, mosso proprio dalle statistiche riportate nella relazione illustrativa al decreto circa l'entità delle frodi in materia di detrazioni previste per bonus edilizi (in particolare in merito all'opzione della cessione del credito): l'Agenzia delle Entrate ha segnalato un ammontare complessivo di crediti d'imposta inesistenti per 4,4 miliardi di euro.

In ogni caso, le falsità commesse anteriormente alla introduzione del nuovo reato possono rientrare nelle fattispecie già esistenti di **falso ideologico**. Questo può essere commesso da pubblico ufficiale o da privato, a seconda dell'interpretazione che si dà della funzione svolta dal tecnico per ciascuna tipologia di asseverazione, con un massimo di pena che comunque non supera i due anni di reclusione.

Si segnala, infine, che il comma 14 dello stesso [art. 119](#) continua a prevedere che, ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa pecuniaria **da 2.000 euro a 15.000 euro** per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa.

# Società fiduciarie mero schermo per la tassazione di dividendi e capital gain

Il dividendo distribuito dalla società partecipata alla società fiduciaria si considera distribuito direttamente al fiduciante

/ Salvatore SANNA

La norma di comportamento AIDC n. 216 di marzo 2022 riepiloga il regime fiscale di **dividendi e plusvalenze su partecipazioni** in caso di intestazione fiduciaria di titoli azionari e di quote societarie.

In merito, si parte dalle interpretazioni in materia di società fiduciarie ex L. [1966/39](#) che si rinvergono in giurisprudenza.

Secondo la sentenza della Cassazione del 14 ottobre 1997 n. [10031](#), infatti, la proprietà della **società fiduciaria**, pur non potendosi dire fittizia, viene ad assumere una connotazione meramente "formale", mentre il fiduciante conserva la proprietà "sostanziale" del bene ed è quindi in grado di disporre direttamente, senza necessità di alcun formale ri-trasferimento dei titoli da parte delle società (in questo senso, si veda anche Cass. SS.UU. 21 maggio 1999 n. [4943](#)).

L'AIDC osserva che si tratta del principio di **prevalenza** della "sostanza" (fiduciante) sulla "forma" (società fiduciaria intestataria) la cui applicazione comporta quindi che i dividendi percepiti siano soggetti alle regole del TUIR direttamente in capo al fiduciante.

Dal punto di vista fiscale, quindi, si applica la normativa che gli spetterebbe in assenza di intestazione fiduciaria.

In caso di fiduciante rappresentato da una **persona fisica non imprenditore** trovano applicazione le disposizioni che disciplinano i redditi di capitale e la società distributrice residente in Italia deve applicare, sussistendone le condizioni, la ritenuta alla fonte del 26% ex [art. 27](#) del DPR 600/73, a seconda delle caratteristiche del fiduciante, che gli devono essere comunicate dalla società fiduciaria.

Anche in questo caso, infatti, potrebbe applicarsi il regime transitorio previsto dalla L. [205/2017](#) in merito ai dividendi su partecipazioni qualificate.

Per le distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate deliberate fino al **31 dicembre 2022** e formatesi con utili prodotti sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, continua ad applicarsi la concorrenza

parziale al reddito (40%, 49,72% e 58,14%) ex DM 26 maggio 2017.

Passando al tema della determinazione delle **plusvalenze/minusvalenze** in caso di cessione di partecipazioni a terzi da parte di persone fisiche che applicano il regime del capital gain ex [artt. 67](#) e [68](#) del TUIR, l'AIDC conferma che al corrispettivo percepito deve essere confrontato il costo di sottoscrizione o di acquisto sostenuto dal soggetto fiduciante.

Si conferma, infine, che possono essere oggetto di **rideterminazione del costo** o valore di acquisto ex [art. 5](#) della L. 448/2001 anche le partecipazioni intestate ad una società fiduciaria, a condizione che il fiduciante rientri tra i soggetti non imprenditori che applicano la disciplina sui redditi diversi.

In questo caso, il versamento dell'imposta sostitutiva (attualmente pari al **14%**) deve essere effettuato a cura e nome del fiduciante, il quale dovrà anche provvedere alla compilazione del quadro RT del modello REDDITI.

## Prorogata la rivalutazione delle partecipazioni

A questo proposito, si ricorda che l'[art. 29](#) del DL 17/2022 (c.d. DL "Energia") ha prorogato anche per l'**anno 2022** la possibilità di rideterminare il costo fiscale delle partecipazioni non quotate, suscettibili di produrre plusvalenze ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. da a) a c-bis) del TUIR, allorché tali beni vengano ceduti a titolo oneroso.

Per avvalersi della nuova rivalutazione, sarà necessario possedere il terreno o la partecipazione alla data del 1° gennaio 2022.

Entro il successivo **15 giugno 2022**, occorrerà:

- la redazione e il giuramento di un'apposita perizia di stima, da parte di un soggetto abilitato;
- procedere con il versamento in autoliquidazione dell'imposta sostitutiva, o della prima rata, sul valore periziato, da parte del contribuente.

# L'evoluzione della prassi potrebbe rendere più attraenti i trust immobiliari

Con ipocatastali fisse e non imponibilità ai fini dell'imposta sulle donazioni cambierebbe il paradigma

/ Michele SALETTI

Lo strumento del trust, a trent'anni dall'entrata in vigore della Convenzione de L'Aja del 1° luglio 1985, ratificata in Italia con L. [364/1989](#), è uno degli strumenti cardine della **pianificazione patrimoniale**.

Si ricorda che il trust è uno strumento estremamente duttile, che ben si presta a diversi utilizzi. In particolar modo, in Italia, il trust è stato sovente istituito, come trust familiare, discrezionale, irrevocabile e fiscalmente opaco. A seconda di come il settlor definisce il programma dell'**atto istitutivo**, il trust può terminare alla dipartita dello stesso o, al contrario, sopravvivergli, accompagnando le generazioni successive della famiglia. In funzione della legge regolatrice prescelta, il trust può infatti durare anche molti decenni. Ecco che in quest'ultima fattispecie, gli immobili, si pensi in particolar modo a quelli rispetto ai quali la famiglia nutre un vincolo affettivo, invece che trasmettersi, di volta in volta, da una generazione all'altra, potrebbero rimanere vincolati nel fondo in trust.

L'utilizzo del trust intergenerazionale sortisce, infatti, interessanti effetti. È il trustee, nel corso della vita del trust, ad occuparsi della **destinazione degli immobili**, manutenzione, nonché degli adempimenti fiscali e legali. Evitando la trasmissione intergenerazionale degli immobili, vengono anche scongiurate eventuali liti legali ereditarie, preservando al contempo l'unità del Patrimonio di Famiglia ed il relativo valore.

La variabile fiscale, in una attenta pianificazione patrimoniale, non deve guidare le scelte, tuttavia, nel particolare caso degli immobili disposti in trust, pare che l'evoluzione della prassi dell'Agenzia delle Entrate possa rendere ancora più attraente la **concentrazione di compendi immobiliari**, in appositi trust destinati a regolarne la governance tra le generazioni nonché la gestione quotidiana (temi complessi, per i quali, ad esempio, l'istituto della comunione ereditaria ha storicamente dimostrato i propri limiti).

L'inquadramento fiscale dei trust, con particolare riguardo alle **imposte indirette**, è stato oggetto di ampio dibattito nella giurisprudenza di legittimità, tanto da aver mutato l'interpretazione della prassi dell'Agenzia delle Entrate (rispetto alle posizioni in precedenza espresse nelle circolari n. [48/2007](#) e n. [3/2008](#)), come esplicitato nella [bozza](#) di circolare in pubblica consultazione dall'11 agosto 2021.

Allorquando dovesse essere confermata tale nuova interpretazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, all'istituzione di un trust fiscalmente residente in Italia, se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, parrebbe **unicamente** essere dovuta l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, del DPR [131/1986](#). Se invece, in sede di istituzione, o con successivo atto dispositivo, dovessero essere vincolati nel fondo in trust beni immobili siti in Italia, sarebbero inoltre dovute le imposte ipotecaria e catastale, di cui al DLgs. [347/1990](#), in misura fissa.

A parere dell'Amministrazione finanziaria, analogamente, "le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa saranno dovute nell'ipotesi di formalità e voltture catastali eseguite per effetto dell'atto di sostituzione del trustee".

Quanto all'**imposta di donazione**, il beneficiario di capitale potrebbe dover corrispondere l'imposta solamente all'atto di attribuzione dei beni immobili al beneficiario e non invece all'apposizione del vincolo di destinazione, con aliquota e franchigia parametrata rispetto al rapporto di parentela con il disponente ([art. 2](#) commi 48 e 49 del DL 262/2006), con base imponibile pari al valore emergente dalla moltiplicazione delle rendite catastali per i noti coefficienti di aggiornamento, come risultante dal combinato disposto dagli [artt. 14 e 35](#) comma 4 del DLgs. 346/1990.

Con riguardo, invece, alle imposte ipotecaria e catastale, la bozza di circolare, chiarisce che le "formalità e le voltture catastali eseguite in dipendenza di atti di attribuzione dei beni immobili o diritti reali immobiliari vincolati in trust ai beneficiari, realizzando l'effettivo trasferimento dei beni in questione, sono soggette, invece, alle imposte ipotecaria e catastale in **misura proporzionale**", rispettivamente del 2% e 1%, con la medesima base imponibile dell'imposta sulle donazioni.

Ai fini dei tributi locali, si noti che il trust **non usufruisce** della normativa relativa all'abitazione principale (Cass. n. [15988](#) del 27 luglio 2020), pertanto gli immobili di piena proprietà del trust sono sempre assoggettati ad IMU. Nel caso di immobili a disposizione, per i trust fiscalmente opachi, ai fini IRES, non è applicabile l'effetto sostitutivo IMU di cui all'[art. 8](#) comma 1 del DLgs. 23/2011.

# Non imponibile la commissione alla vendita con invio dei beni all'estero

Nelle cessioni intra Ue ammissibili mezzi di prova idonei a dimostrare il trasferimento

## / REDAZIONE

Superando la precedente interpretazione, fornita con risoluzione 9 luglio 2001 n. 115, e coerentemente con la nuova disciplina che regola le transazioni a catena (art. [36-bis](#) della direttiva 2006/112/Ce), l'Agenzia delle Entrate chiarisce che sono da ritenere **non imponibili** ai sensi dell'[art. 41](#) comma 1 lett. a) del DL 331/93, le cessioni intracomunitarie dirette e le vendite a distanza Ue poste in essere con l'intervento di un commissionario alla vendita. Questo, in sintesi, il principale chiarimento contenuto nella risposta a interpello n. [101](#), pubblicata ieri, 10 marzo 2022, dall'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di specie una società (X) stipula con un'azienda olandese (Z) un contratto di commissione, in base al quale la prima emette fattura nei confronti della seconda, mentre quest'ultima, con la posizione IVA aperta nello Stato membro di destinazione, emette, a sua volta il documento nei confronti del cliente finale con applicazione dell'IVA locale. I beni e la proprietà della merce vengono **trasferiti direttamente** da X (con partenza dal magazzino italiano) al suddetto cliente.

L'Agenzia afferma che il citato [art. 41](#) comma 1 lett. a) del DL 331/93 deve essere interpretato tenendo conto della nozione di **cessione di beni** che si può desumere dalla normativa unionale e dalla disciplina IVA del mandato senza rappresentanza, di cui la commissione costituisce una specifica tipologia.

In tale nozione sono compresi, infatti, anche i "**passaggi** dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione" ([art. 2](#) comma 1 n. 3 del DPR 633/72), che rientrano, pertanto, nel perimetro di applicazione della norma. Nell'ambito del duplice trasferimento, l'operazione mantiene "la stessa natura oggettiva e, quindi, il medesimo regime imposi-

tivo".

Si tratta di un'impostazione peraltro già presente nell'[art. 8](#) comma 1 lett. a) del DPR 633/72, che qualifica come cessione all'esportazione anche quella che intercorre tra il committente e il commissionario e non solo quella tra quest'ultimo e il cliente finale.

Per tale ragione l'Agenzia ritiene che il regime di **non imponibilità** possa applicarsi anche alle cessioni intracomunitarie di beni che avvengono tramite commissionario.

Ulteriore chiarimento contenuto nella risposta concerne la **prova del trasferimento** della merce ai fini della non imponibilità della cessione, alla luce delle disposizioni contenute nell'[art. 45-bis](#) del Regolamento Ue [282/2011](#).

Nel caso in esame la dimostrazione dell'avvenuto trasporto a destinazione avverrebbe grazie a uno specifico set documentale, comprendente: il c.d. "AWB" (Airwaybill) di presa in carico della merce da parte del trasportatore, un report in cui vengono riportate le informazioni relative alle cessioni effettuate e un "SBI" (self bill invoice) contenente una dichiarazione circa l'avvenuta spedizione a destino.

L'Amministrazione finanziaria richiama al proposito la propria circ. 12 maggio 2020 n. [12](#), nella quale viene precisato che laddove non fosse possibile applicare le presunzioni di cui al citato nell'[art. 45-bis](#) del Regolamento Ue 282/2011, potrebbe ancora essere adottata la prassi nazionale. In questo senso, i documenti proposti nella circostanza appaiono sufficienti a dare **prova del trasporto intracomunitario**, posto che dagli stessi "sembra ricavarsi, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente" (cfr. risposta n. [101/2022](#) e circ. n. [12/2020](#)).

# Imposta principale al notaio con decadenza dei sessanta giorni

Non viene però fatta menzione della decadenza triennale

/ Alfio CISSELLO e Anita MAURO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [5865](#) depositata lo scorso 22 febbraio 2022, ha sancito che il termine decadenziale di **sessanta giorni**, entro cui l'Agenzia delle Entrate può notificare al notaio l'avviso di liquidazione sulla c.d. imposta principale postuma, ha natura decadenziale.

Tale pronuncia non prende però in considerazione le **implicazioni** tra il termine, oggetto della sentenza in esame, disciplinato dall'[art. 3-ter](#) del DLgs. 463/97 e l'ordinaria decadenza triennale dell'[art. 76](#) del DPR 131/86.

Ai sensi dell'[art. 3-ter](#) del DLgs. 463/97, "Gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento è effettuato, da parte dei soggetti di cui all'articolo 10, lettera b)", ovvero dai notai.

Per effetto dell'[art. 76](#) comma 2 lett. a) del DPR 131/86, invece, "l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di **tre anni** decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica: a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale".

Detto tanto, bisogna rammentare che il notaio è **obbligato solidale** per l'imposta principale, insieme alle parti contraenti ([artt. 10](#) e [57](#) del DPR 131/86).

Ciò riguarda la sola imposta principale, non anche l'imposta complementare o l'imposta suppletiva.

L'avviso di liquidazione può essere notificato sia al notaio che **alle parti contraenti**: rimane però da stabilire, esattamente, entro che termini.

La natura decadenziale del termine dei sessanta giorni ex [art. 3-ter](#) del DLgs. 463/97 indurrebbe ad affermare, da un lato, che tale avviso possa essere notificato al

solo notaio; dall'altro, che, spirati i sessanta giorni, la responsabilità per l'imposta principale riguardi solo le parti contraenti.

La prassi sembra invece avere affermato che l'avviso ex [art. 3-ter](#) del DLgs. 463/97 possa essere **notificato** sia al notaio sia alle parti contraenti (circ. Agenzia delle Entrate 5 febbraio 2003 n. [6](#) § 3).

Rilevando che il termine dell'[art. 3-ter](#) del DLgs. 463/97 non è qualificato dal legislatore come decadenziale, si può affermare che, se si accetta la tesi della Cassazione, in caso di richiesta di una maggiore imposta principale:

- il notaio può essere chiamato a rispondere solo entro i **sessanta giorni** successivi alla registrazione dell'atto;
- le parti contraenti possono essere chiamate a rispondere nei tre anni dalla registrazione.

Se però si ammette questa discrasia temporale, possono sorgere problemi se l'Agenzia delle Entrate notifica l'avviso di liquidazione sia al notaio sia alle parti contraenti in tempi diversi. Ove tutti impugnino, la riunione dei ricorsi potrebbe non essere più possibile magari in quanto il processo instaurato dal notaio è già andato a sentenza.

Inoltre, non si ravvisa una situazione di pregiudizialità, quindi difficilmente si potrebbe invocare la **sospensione** del processo.

## Le parti rimangono obbligate in solido

Rimane invece ferma l'estensione del giudicato favorevole ottenuto da un coobbligato nei confronti degli altri ([art. 1306](#) del codice civile).

Si ricorda che, in base ad un consolidato orientamento giurisprudenziale, le parti contraenti, in qualità di destinatarie sostanziali dell'avviso di liquidazione, **possono impugnare l'atto** medesimo ancorché notificato al solo notaio (da ultimo, Cass. 1° luglio 2020 n. [13329](#)).

# Contributo per figli disabili da richiedere entro il 31 marzo

L'INPS fissa la scadenza per la presentazione delle istanze

/ Elisa TOMBARI

La domanda annuale per ottenere il contributo per genitori disoccupati o monoreddito con figli affetti da disabilità potrà essere presentata (già dal 1° febbraio) sino al **31 marzo** per ciascuno degli anni 2022 e 2023. È quanto chiarito dall'INPS con la circolare n. [39](#) pubblicata ieri, con la quale l'Istituto di previdenza ha fornito le prime indicazioni e istruzioni con riguardo alla gestione delle domande e all'erogazione dell'agevolazione per figli disabili.

Il contributo in esame, introdotto in via sperimentale per il triennio 2021-2023 dall'[art. 1](#) comma 365 della L. 178/2020 e disciplinato nel dettaglio dal DM 12 ottobre 2021, consiste nell'erogazione da parte dell'INPS di una somma mensile, fino ad un massimo di 500 euro netti, in favore di uno dei genitori disoccupati o **monoreddito** facenti parte di nuclei familiari monoparentali con figli a carico aventi una disabilità riconosciuta in misura non inferiore al 60%.

La condizione di "**genitore monoreddito**", precisa l'INPS, ricorre quando tutto il proprio reddito deriva esclusivamente dall'attività lavorativa (anche prestata a favore di una pluralità di datori di lavoro) o da un trattamento pensionistico previdenziale, senza tenere conto della percezione di eventuali altri trattamenti assistenziali e a prescindere dall'eventuale proprietà della casa di abitazione.

Il DM attuativo ha disposto che, al momento di presentazione della domanda, occorre essere in possesso, cumulativamente, dei seguenti requisiti:

- residenza in Italia;
- un valore dell'ISEE in corso di validità non superiore a **3.000 euro**;
- essere disoccupato o monoreddito e facente parte di un nucleo familiare monoparentale in cui siano presenti figli a carico affetti da una disabilità riconosciuta in misura non inferiore al 60%.

Riguardo a tale ultimo punto, l'Istituto di previdenza precisa che il genitore e il figlio con disabilità, al momento della presentazione della domanda, devono essere coabitanti e avere **dimora abituale** nello stesso Comune italiano e che nel caso dei "nuclei familiari monoparentali", l'eventuale altro genitore non deve fare parte del nucleo familiare ordinario ai fini ISEE del richiedente il beneficio.

Il contributo in esame, che non concorre alla formazione del reddito ed è cumulabile con il reddito di cittadinanza, viene corrisposto mensilmente dall'INPS su domanda del genitore interessato da presentare in via telematica, unitamente all'autodichiarazione circa il

possesso dei requisiti sopra indicati, sul **sito istituzionale** dell'Istituto di previdenza, o tramite Contact Center o Patronati.

Il possesso dei requisiti verrà verificato dall'INPS; la domanda sarà respinta laddove l'ISEE superi la soglia dei 3.000 euro o non risulti valido, mentre qualora l'indicatore presenti omissioni e/o difformità dei dati del patrimonio mobiliare e/o dei dati reddituali **autodichiarati**, verrà equiparato a un ISEE valido ai fini della verifica del diritto e della formazione della graduatoria, ma comporterà la sospensione dei pagamenti del contributo fino alla regolarizzazione delle difformità riscontrate.

L'importo è variabile in relazione al numero di figli; si parte da **150 euro**, ma la somma sarà pari rispettivamente a 300 e a 500 euro mensili complessivi qualora il genitore abbia due o più figli a carico con il predetto grado di disabilità. In caso di ammissione, l'importo spettante verrà erogato dal mese di gennaio e per l'intera annualità, con le modalità indicate dal genitore in sede di presentazione della domanda (bonifico domiciliato presso ufficio postale o accredito su IBAN), fermo restando che il mezzo prescelto deve essere intestato al richiedente.

L'erogazione degli importi spettanti avrà luogo entro **90 giorni** dal termine ultimo fissato per la presentazione delle domande (31 marzo) e con il primo pagamento saranno versate anche le mensilità maturate fino a quel momento.

Per l'anno di riferimento con competenza 2022, rende noto l'INPS, il richiedente, attestando il possesso di tutti i requisiti, può presentare domanda anche per l'anno 2021, selezionando l'opzione "Dichiaro di voler presentare domanda anche per l'anno 2021", entro il 31 marzo 2022.

## Perdita dei requisiti da comunicare entro 30 giorni

La decadenza dal beneficio avviene in caso di perdita di uno dei requisiti sopra elencati, nonché, come stabilito dall'art. 5, nei casi di decesso del figlio, **decadenza** dalla potestà genitoriale e affidamento del figlio a terzi. Qualora intervenga uno di tali eventi, il beneficiario deve darne comunicazione entro 30 giorni dalla data dell'evento, pena la revoca dal beneficio e la restituzione di quanto indebitamente percepito. Viene anche previsto un caso di sospensione dall'erogazione, in caso di ricovero presso istituti di cura di lungo degenza o presso strutture residenziali a carico dello Stato.

# Piano del consumatore con falcidia e ristrutturazione con qualunque debito

La ratio dell'art. 8 comma 1-bis della L. 3/2012 include anche l'ipotesi in cui la cessione pro solvendo del credito derivi da un provvedimento giudiziale

/ Antonio NICOTRA

A norma dell'art. 8 comma 1-bis della L. 3/2012 – introdotto dall'art. 4-ter comma 1 lett. d) del DL 137/2020 conv. L. 176/2020 – la proposta di piano del consumatore può contemplare anche la **falcidia** e la ristrutturazione dei debiti derivanti da contratti di finanziamento con cessione del quinto dello stipendio, del TFR o della pensione e dalle operazioni di prestito su pegno, salvo quanto stabilito dall'art. 7 comma 1, secondo periodo, secondo cui è possibile prevedere che i crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca non siano soddisfatti integralmente, allorché ne sia assicurato il pagamento in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali insiste la causa di prelazione, come attestato dagli organismi di composizione della crisi.

In ordine alla nuova disciplina, il Tribunale di Livorno [7 aprile 2021](#) aveva ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità, con riferimento all'art. 3 Cost., nella parte in cui la norma non stabilisce che il piano possa prevedere, alle medesime condizioni stabilite dalla legge, anche la falcidia e la ristrutturazione dei debiti per i quali il creditore abbia già ottenuto un'ordinanza di **assegnazione** di una quota dello stipendio, del TFR o della pensione, con inefficacia dei pagamenti successivi all'omologazione del piano.

Con la sentenza n. [65/2022](#), depositata ieri, la Corte Costituzionale ha ritenuto **infondata** la questione, osservando che la *ratio* sottesa all'art. 8 comma 1-bis della L. 3/2012, consente di attrarre, in via ermeneutica, nel contenuto della norma qualunque debito, per il quale la modalità solutoria o la garanzia di adempimento siano state affidate alla cessione *pro solvendo* del credito, ivi inclusa l'ipotesi in cui tale cessione del credito sia derivata da un provvedimento giudiziale, anziché da un atto di autonomia privata. I giudici osservano come, attraverso l'art. 4-ter comma 1 del DL 137/2020 conv. L. 176/2020, il legislatore – anticipando quanto previsto all'art. 67 comma 3 del DLgs. 14/2019 (Codice della crisi, in vigore dal 16 maggio 2022) – abbia, in concreto, consentito la falcidia e la ristrutturazione dei citati debiti, senza imporre specifici vincoli o limiti legali, posto che l'inciso finale della disposizione è riferito alle operazioni di prestito su pegno.

Nella fattispecie di cui all'art. 8 comma 1-bis, quindi, è possibile **includere** l'ipotesi in cui la cessione del credito per l'estinzione del debito costituisca l'effetto di

un provvedimento giudiziale, ossia dell'ordinanza di assegnazione.

Milita in tal senso anche la formulazione della disposizione: la "cessione del credito" ricomprende tanto la cessione volontaria, quanto la cessione coattiva del credito.

L'effetto traslativo che deriva dall'assegnazione giudiziale, peraltro, è il medesimo effetto che discende dalla cessione volontaria del credito in luogo dell'adempimento.

Attribuire al primo una vincolatività differente rispetto al secondo implicherebbe il riconoscimento di una maggiore forza del trasferimento attuato con una vendita rispetto a quello attuato in via privata.

La sola **differenza** che emerge fra cessione volontaria e assegnazione giudiziale del credito non attiene, dunque, all'effetto traslativo, ma al tipo di cessione.

Nel caso dell'**assegnazione giudiziale**, l'art. 2928 c.c. stabilisce che la cessione disposta dal giudice è sempre pro solvendo e, quindi, non estingue il debito principale, ciò giustifica la possibile falcidia e ristrutturazione della persistente situazione debitoria. Viceversa, nel caso della cessione volontaria, l'art. 1198 c.c. fa salva, rispetto alla regola generale della cessione pro solvendo, la possibile deroga convenzionale.

In sostanza, la differenza tra le due tipologie di cessioni attiene solo al **meccanismo** pro solvendo, quello che giustifica una possibile falcidia e ristrutturazione del persistente debito e che sussiste sempre nell'assegnazione giudiziale e solo di regola in quella volontaria. Per il resto, l'assegnazione giudiziale produce il medesimo effetto traslativo del credito, pertanto non avrebbe fondamento giuridico ritenere che la diversa fonte possa incidere sulla vincolatività di tale effetto. Né a una diversa conclusione può addivenirsi avendo riguardo al profilo dell'opponibilità della cessione del credito (per il quale si veda Cass. n. [15141/2002](#)).

L'effetto traslativo del credito e la sua opponibilità sono profili che si pongono nei medesimi termini a prescindere dalla **fonte** negoziale o giudiziale.

Muovendo da tali argomentazioni, i giudici hanno escluso il dubbio di legittimità costituzionale, osservando che la stessa *ratio* dell'art. 8 comma 1-bis della L. 3/2012 consente di inglobare nel contenuto della norma qualunque debito, per il quale la modalità **solutoria** o la garanzia di **adempimento** siano state affidate alla cessione pro solvendo del credito, ivi inclusa l'ipotesi in cui la cessione sia derivata da un provvedimento giudiziale.

# La sterilizzazione dei documenti opposta dall'Ufficio amplia i motivi di ricorso

Le richieste devono essere "specifiche", contenere un termine "minimo" e avvertire che la mancata esibizione determina la preclusione

/ Caterina MONTELEONE

Nell'ambito dei poteri di accertamento, l'[art. 32](#) del DPR 600/73 prevede che l'Agenzia delle Entrate possa chiedere al contribuente, con **questionario** o in sede di verifica fiscale, l'esibizione o la trasmissione di atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei suoi confronti. Per incentivare il rispetto dell'obbligo introdotto, l'[art. 32](#) comma 4 del DPR 600/73 (rilevante anche ai fini IVA secondo quanto previsto dall'[art. 52](#) del DPR 633/72) stabilisce che documenti, dati e notizie non forniti nella fase di controllo **non possono essere utilizzati** in occasione dell'accertamento con adesione e neanche in fase contenziosa.

Ne consegue che il contribuente che riceve tale richiesta deve rispondere ai questionari o, comunque, alle richieste avanzate dall'Agenzia delle Entrate, in quanto altrimenti rischia di non potersi difendere in caso di **successiva contestazione** della violazione in relazione alla quale la richiesta è stata formulata.

Premesso che l'[art. 32](#) comma 5 del DPR 600/73 esclude l'operatività della preclusione processuale per il contribuente che "depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di **non aver potuto adempiere** alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile", la prevalente giurisprudenza ha ricondotto la preclusione al rifiuto di esibire quanto richiesto, con la conseguenza che la condotta deve essere **cosciente e volontaria**, mentre non si ha preclusione qualora la mancata esibizione sia riconducibile a una semplice disattenzione (Cass. 21 marzo 2018 n. [7011](#), 28 aprile 2017 n. [10527](#), 2 dicembre 2015 n. [24503](#) e 11 aprile 2014 n. [8539](#)).

Tuttavia, con la recente sentenza della Cassazione 14 giugno 2021 n. [16757](#) è stato sostenuto che "se la richiesta è effettuata in occasione di questionari ex art. 32 del DPR 600/73, la sola condotta inerte del contribuente dà luogo alla preclusione probatoria".

L'applicazione di tale principio limita notevolmente il **diritto alla difesa** del contribuente.

Per comprendere la reale portata della preclusione probatoria rileva richiamare la recente sentenza 24 febbraio 2022 n. [6092](#), la quale chiarisce che la preclusione probatoria si perfeziona per i documenti che non

sono stati depositati a condizione che siano stati specificatamente richiesti al contribuente, al quale deve anche essere concesso un termine "**minimo**" per permettergli di adempiere.

Dalle caratteristiche indicate deriva, innanzitutto, che la preclusione non dovrebbe riguardare le richieste "generiche", ragione per la quale la richiesta dei documenti di cui si richiede l'esibizione deve essere specifica. Volendo fare un esempio, si ritiene che non si verifichi una preclusione probatoria nel caso in cui sia stata chiesta tutta la documentazione relativa al **credito d'imposta per ricerca e sviluppo** maturato in un determinato anno.

Inoltre, dall'analisi della fattispecie decisa emerge che i giudici hanno riconosciuto al contribuente la facoltà di depositare la documentazione richiesta in sede processuale, nonostante si trattasse di richiesta già avanzata con invito, in quanto l'Ufficio non aveva avvisato il contribuente che la mancata esibizione della documentazione richiesta avrebbe impedito il successivo utilizzo della medesima in sede processuale. Viene, in particolare, affermato che la mancanza dell'avvertimento nell'invito fa sì che il contribuente possa produrre i documenti nel **primo atto successivo** a quello nel quale l'Ufficio ha eccepito la decadenza per mancato rispetto dei termini indicati.

## Deposito possibile prima dell'udienza di trattazione

In pratica, se l'Ufficio dovesse contestare la preclusione probatoria non nell'atto di accertamento, ma in sede di **costituzione in giudizio**, il contribuente potrebbe, dimostrata la mancanza dell'avvertimento, depositare la documentazione fino a venti giorni liberi prima della data dell'udienza di trattazione, come previsto dall'[art. 32](#) comma 1 del DLgs. 546/92.

Tale conclusione sembra avvalorata dall'affermazione secondo cui lo scopo della **preclusione** è quello "di assicurare un dialogo preventivo tra fisco e contribuente (Cass. n. [2847/2022](#), cit.)" con la conseguenza che "esso diviene rilevante nella misura in cui sia strumentale a dare effettività all'obbligo di collaborazione sollecitato dall'ufficio".

# Antisindacale l'omissione di informazione preventiva ai sindacati

La violazione degli obblighi informativi di fonte contrattuale non inficia però la legittimità dei licenziamenti collettivi se non espressamente previsto

/ Viviana CHERCHI

Con la fine del "blocco" dei licenziamenti economici si è assistito, come prevedibile, all'avvio di diverse procedure di **licenziamento collettivo**, alcune delle quali assurde agli onori della cronaca per il numero di lavoratori coinvolti e per l'accesso confronto con le organizzazioni sindacali, che hanno reagito attraverso lo strumento processuale di cui all'[art. 28](#) della L. 300/1970.

Le diverse pronunce di merito che si sono susseguite in questi mesi (tra cui: Trib. Firenze [20 settembre 2021](#); Trib. Monza 29 gennaio 2022 n. [56](#); Trib. Ancona [22 febbraio 2022](#)), oltre ad affrontare la questione della sussistenza o meno di una condotta antisindacale, si sono soffermate sul tema dei rapporti tra gli obblighi di **informazione preventiva** di fonte contrattuale e quelli previsti dall'[art. 4](#) della L. 223/1991 nel caso di avvio della procedura di mobilità per riduzione del personale.

In tutti i casi oggetto delle suddette decisioni, i sindacati hanno eccepito, in particolare, l'**omissione** dell'obbligo di informare preventivamente i rappresentanti sindacali previsto dall'art. 9 del CCNL Metalmeccanici Industria (e da accordi aziendali), richiedendo l'annullamento del procedimento di licenziamento collettivo avviato in seguito alla decisione aziendale della cessazione dell'attività e della chiusura dello stabilimento.

Si ricorda come i diritti di informazione e consultazione, finalizzati a garantire un continuo confronto tra datore di lavoro e rappresentanze sindacali, sono stati codificati, in attuazione della direttiva [2002/14/Ce](#) (che ha istituito un quadro generale in materia), nel DLgs. [25/2007](#). Tale decreto rinvia ai **contratti collettivi** al fine di stabilire il contenuto e le modalità di informazione e consultazione che garantiscano l'efficacia dell'iniziativa (art. 1), fa salve eventuali procedure di informazione e consultazione già esistenti (art. 3) nonché prassi più favorevoli per i lavoratori (art. 4).

L'art. 9 del CCNL Metalmeccanici Industria, in ottemperanza al DLgs. 25/2007, ha previsto diversi **obblighi di informazione** verso la RSU e le organizzazioni sindacali territoriali – distinguendo tra imprese con oltre 50 dipendenti e imprese con oltre 150 dipendenti – aventi a oggetto eventi che hanno riflessi sui livelli occupazionali, da adempiere con cadenza periodica e in via preventiva.

I giudici di merito se, da un lato, sono stati concordi nel considerare la decisione di cessazione dell'attività quale espressione della libertà di esercizio dell'impresa tutelata ex [art. 41](#) Cost., hanno, dall'altro lato, stig-

matizzato la condotta datoriale, riconoscendone l'**anti-sindacalità**, consistita nell'aver violato gli obblighi informativi prescritti dall'art. 9 del CCNL Metalmeccanici (cfr. anche il "cambio di rotta" del Tribunale di Monza che, con la sentenza del 28 gennaio 2022, ha riformato il decreto emesso nella fase sommaria).

È stato chiarito, in particolare, come la decisione finale della chiusura dello stabilimento, rientrando nelle operazioni di decentramento permanente che influiscono sui livelli occupazionali, fosse oggetto di **informazione preventiva**, non sostituibile dalle procedure di informazione ex L. 223/1991 (ai sensi dell'art. 9 comma 3 del CCNL Metalmeccanici) per le imprese con oltre 150 dipendenti, come nei casi di specie.

Sotto il profilo sanzionatorio, mentre il Tribunale di Firenze ha optato per la **revoca** dei licenziamenti collettivi disposti in violazione degli obblighi informativi prescritti dalla contrattazione collettiva nazionale e aziendale, i giudici di Monza e Ancona hanno, invece, escluso che tale inadempimento potesse inficiare la procedura di licenziamento collettivo. Se il Tribunale di Monza si è limitato a rilevare il difetto del nesso causale tra la violazione dell'art. 9 del CCNL Metalmeccanici e "l'attuazione del procedimento di licenziamento collettivo", non avendo provato il sindaco che, in caso di adempimento degli obblighi informativi contrattuali, la procedura di riduzione del personale non sarebbe stata avviata, il giudice di Ancona, invece, ha svolto puntuali argomentazioni.

Dopo aver precisato come i rapporti tra la procedura ex L. [223/1991](#) e gli obblighi informativi di fonte contrattuale siano di tre tipi – assorbimento degli obblighi contrattuali nella procedura di licenziamento collettivo, subordinazione dell'avvio della procedura di licenziamento collettivo al previo adempimento dell'obbligo informativo contrattuale, sussistenza di obblighi informativi preventivi ulteriori e distinti rispetto a quelli previsti dalla L. 223/1991 – ha statuito come la violazione delle disposizioni della contrattazione collettiva **non possa** produrre effetti sulla procedura avviata ex L. 223/1991 se dalla disciplina contrattuale (nazionale e/o aziendale) non emerga in maniera palese la volontà delle parti di subordinare l'avvio delle procedure di licenziamento collettivo alla previa conclusione delle procedure di informazione contrattualizzata. Tale previsione, presente, ad esempio, nel CCNL del comparto del Credito, è assente nell'art. 9 del CCNL Metalmeccanici.

## Bancarotta fraudolenta documentale con distrazione delle scritture contabili ma non dei beni

La Cassazione, nella sentenza n. [8207/2022](#), ha stabilito che la mancata consegna delle scritture contabili al curatore integra la fattispecie di **bancarotta fraudolenta documentale** per la quale è richiesto il dolo specifico di recare pregiudizio ai creditori, consistendo la condotta nella fisica sottrazione delle stesse alla disponibilità degli organi fallimentari, anche sotto forma della loro omessa tenuta. La **tenuta fraudolenta** di tali scritture, invece, per la quale è richiesto il dolo generico, presuppone un accertamento condotto su libri contabili effettivamente rinvenuti ed esaminati dagli organi della procedura fallimentare.

Ai fini dell'integrazione del reato, peraltro, non è richiesta la coeva contestazione di una o più **condotte distrattive di beni**. Sebbene, infatti, nella maggior parte dei casi, la condotta di bancarotta fraudolenta documentale per distrazione, sottrazione o occultamento delle scritture contabili, sia funzionale

a una o più distrazioni, non si deve confondere il piano probatorio – relativo alla ricostruzione della concreta fattispecie di reato, anche in relazione alla dimostrazione dell'elemento soggettivo – con la configurabilità dell'imputazione.

Sebbene sia molto **più semplice dimostrare il dolo specifico** nei casi in cui la condotta di sottrazione o occultamento delle scritture contabili sia funzionale a condotte distrattive dei beni dell'impresa, la mancata contestazione di tali condotte non può determinare, automaticamente, l'esclusione della fattispecie di sottrazione o omessa tenuta della contabilità.

In caso contrario, infatti, si finirebbe per considerare la contestazione di una condotta di bancarotta fraudolenta per distrazione quale implicita **condizione obiettiva di punibilità** del delitto di bancarotta fraudolenta documentale punita a titolo di dolo specifico, cosa che la formulazione della norma incriminatrice non autorizza in alcun modo.