

Lunedì 28 marzo 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Contributi dedotti nel quadro LM problematici dopo la fuoriuscita dal forfetario

/ Massimo NEGRO e Paola RIVETTI

Sono soggette a tassazione separata IRPEF le somme conseguite a titolo di **rimborso** di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione d'imposta in precedenti [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO IAS

### Per gli IAS adoperare cessione d'azienda sempre fiscalmente realizzativa

/ Luca MIELE e Guerino RUSSETTI

Sulla questione del regime fiscale in caso di **cessione** di azienda da parte di soggetti **IAS/IFRS adopter** e utile di buon affare, l'orientamento della prassi amministrativa è ondivago. La recente risposta n. [...]

PAGINA 11

## CONTABILITÀ

### Ammortamento dei marchi rivalutati prolungato per ulteriori 20 anni

*Il maggior valore dei marchi rivalutati può essere ammortizzato su un arco temporale ampio*

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Tra i beni d'impresa rivalutabili nel 2020 ai sensi dell'art. 110 del DL 104/2020 (conv. L. 126/2020) rientravano anche i beni immateriali.

Lo scorso anno ha suscitato grande interesse la possibilità di rivalutare i marchi, per via dell'**elevato beneficio fiscale** in considerazione dell'aliquota d'imposta sostitutiva pari al 3% e perché il documento interpretativo OIC 7 ha chiarito che la rivalutazione poteva riguardare anche marchi il cui costo era stato iscritto a Conto economico.

Il § 5 ha precisato, in particolare, che "possono inoltre essere oggetto di rivalutazione i beni immateriali ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati **imputati interamente a conto economico**".

L'OIC, nell'illustrare le motivazioni alla base delle decisioni assunte, ha precisato che si "è ritenuto infatti

che non fosse corretto generare una disparità di trattamento tra le società che ad esempio hanno deciso di iscrivere a conto economico i costi di registrazione di un marchio rispetto a quelle che, a parità di condizioni, hanno deciso invece di capitalizzare tali costi tra i beni immateriali".

La convenienza fiscale è stata successivamente ridotta, con effetto retroattivo, dalla L. 234/2021 (legge di bilancio 2022).

In molti casi, le perizie hanno stimato valori dei marchi molto elevati e si è, quindi, posto il problema di come si sarebbe potuto ammortizzare il maggior valore, a partire dall'esercizio 2021. A differenza infatti dei beni materiali, per quelli immateriali i principi contabili nazionali non disciplinano in modo esplicito la possibilità di modificare la vita utile residua e, per i marchi, è previsto che la stima della vita utile **non possa eccedere i 20 anni**.

Conseguentemente, in tutti i casi in cui il marchio era stato [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Dividendi black list da indicare nel modello REDDITI 2022 SC

In scadenza i versamenti FIRR

Reverse charge a rischio per l'installazione di insegne elettriche

Accesso alla composizione negoziata anche senza i bilanci di esercizio

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## CONTABILITÀ

### Informativa ampia nei bilanci 2021

/ Stefano DE ROSA

I redattori del bilancio 2021 dovranno valutare diversi aspetti da considerare ai fini dell'**informativa** da fornire in Nota integrativa: dall'attivazione delle **deroghe** previste dalle norme di sostegno alle imprese, ai [...]

PAGINA 4

# Contributi dedotti nel quadro LM problematici dopo la fuoriuscita dal forfetario

L'eccedenza dei contributi previdenziali oggetto di rimborso o compensazione non potrebbe essere più indicata al rigo LM35

/ Massimo NEGRO e Paola RIVETTI

Sono soggette a tassazione separata IRPEF le somme conseguite a titolo di **rimborso** di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione d'imposta in precedenti periodi d'imposta ([art. 17](#) comma 1 lett. n-bis) del TUIR).

La disposizione trova applicazione anche nel caso in cui, alternativamente al rimborso, l'importo a credito sia stato direttamente utilizzato in **compensazione**, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97.

Ai sensi dell'[art. 21](#) commi 1 primo periodo e 3 del TUIR, l'imposta è determinata applicando, all'ammontare delle somme, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel **bienno anteriore** all'anno in cui sono percepite, tenendo presente che:

- se in uno dei due anni anteriori non vi è stato reddito imponibile, si applica l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno;
- se non vi è stato reddito imponibile in nessuno dei due anni, si applica l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito IRPEF (cioè il 23%).

Se per le somme conseguite a titolo di rimborso è stata riconosciuta la detrazione, l'imposta è determinata applicando un'aliquota non superiore al 27%.

Ai sensi dell'[art. 17](#) comma 3 primo periodo del TUIR, il contribuente ha la facoltà di **non avvalersi** della tassazione separata in relazione alle somme in esame, optando quindi per la tassazione ordinaria, a condizione che:

- non siano conseguite nell'esercizio di imprese commerciali;
- lo faccia constare espressamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta la loro percezione.

In sede dichiarativa, le somme percepite sono indicate ai righe RM8 o RM9 e, in caso di opzione per la tassazione ordinaria, sommate agli altri redditi assoggettati ad IRPEF e riportate nel rigo RN1 colonna 5 del modello REDDITI PF.

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato l'operatività della disposizione con riferimento ai soggetti che applicano il regime **forfetario**, di cui alla L. [190/2014](#), con la ri-

sposta a interpello 9 ottobre 2019 n. [400](#). Nel caso esaminato, il contribuente in regime agevolato aveva dedotto dal reddito soggetto ad imposta sostitutiva contributi previdenziali in misura superiore a quella dovuta maturando così un'eccedenza che, anziché chiedere a rimborso, utilizzava in compensazione.

Accogliendo la proposta dell'istante, è stato precisato che tale eccedenza viene assoggettata a tassazione nell'ambito dello **stesso regime impositivo** in cui la somma compensata era stata originariamente dedotta, ossia nel quadro LM (anziché nel quadro RM), in modo tale da assicurare una continuità del livello impositivo. Il chiarimento è stato recepito anche nelle istruzioni alla compilazione del quadro LM del modello REDDITI PF che, al rigo LM35, precisano che l'importo è assoggettato ad imposta sostitutiva nell'anno in cui avviene la restituzione (anche mediante l'utilizzo in compensazione) e concorre, con **segno negativo**, all'importo dei contributi da indicare in colonna 1 del rigo LM35 (ossia i contributi previdenziali complessivamente versati nell'anno).

A seguito della fuoriuscita dal regime forfetario, tuttavia, la soluzione proposta dall'Agenzia delle Entrate, volta a garantire la "gestione" delle somme rimborsate nell'ambito della tassazione agevolata, risulterebbe **impraticabile** non essendo più possibile compilare il quadro LM. Né parrebbe contemplata nell'ambito del modello REDDITI PF altra particolare modalità di indicazione dell'eccedenza maturata nel regime agevolato.

Si ipotizzi un imprenditore in regime forfetario che, per il 2020, maturi un'eccedenza di contributi previdenziali che va a compensare nel 2021, anno in cui applica il regime di contabilità semplificata. Nel modello REDDITI PF 2022 (relativo al 2021), l'importo dell'eccedenza utilizzato in compensazione tornerà ad essere assoggettato a tassazione secondo i criteri ordinari, cioè mediante la tassazione separata di cui all'[art. 17](#) del TUIR, con indicazione nel quadro RM. Ciò determinerà un **aggravio** impositivo per effetto dell'applicazione di un'aliquota IRPEF in ogni caso superiore a quelle previste dal regime forfetario.

# Ammortamento dei marchi rivalutati prolungato per ulteriori 20 anni

Il maggior valore dei marchi rivalutati può essere ammortizzato su un arco temporale ampio

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Tra i beni d'impresa rivalutabili nel 2020 ai sensi dell'[art. 110](#) del DL 104/2020 (conv. L. [126/2020](#)) rientravano anche i beni immateriali.

Lo scorso anno ha suscitato grande interesse la possibilità di rivalutare i marchi, per via dell'**elevato beneficio fiscale** in considerazione dell'aliquota d'imposta sostitutiva pari al 3% e perché il documento interpretativo OIC [7](#) ha chiarito che la rivalutazione poteva riguardare anche marchi il cui costo era stato iscritto a Conto economico.

Il § 5 ha precisato, in particolare, che "possono inoltre essere oggetto di rivalutazione i beni immateriali ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati **imputati interamente a conto economico**".

L'OIC, nell'illustrare le motivazioni alla base delle decisioni assunte, ha precisato che si "è ritenuto infatti che non fosse corretto generare una disparità di trattamento tra le società che ad esempio hanno deciso di iscrivere a conto economico i costi di registrazione di un marchio rispetto a quelle che, a parità di condizioni, hanno deciso invece di capitalizzare tali costi tra i beni immateriali".

La convenienza fiscale è stata successivamente ridotta, con effetto retroattivo, dalla L. [234/2021](#) (legge di bilancio 2022).

In molti casi, le perizie hanno stimato valori dei marchi molto elevati e si è, quindi, posto il problema di come si sarebbe potuto ammortizzare il maggior valore, a partire dall'esercizio 2021. A differenza infatti dei beni materiali, per quelli immateriali i principi contabili nazionali non disciplinano in modo esplicito la possibilità di modificare la vita utile residua e, per i marchi, è previsto che la stima della vita utile **non possa eccedere i 20 anni**.

Conseguentemente, in tutti i casi in cui il marchio era stato iscritto nell'attivo di Stato patrimoniale e ammortizzato in un numero di esercizi massimo pari a 20, si è posto il problema di come poter ammortizzare il marchio rivalutato nei casi di vita utile residua di soli po-

chi esercizi.

Il documento OIC [24](#), infatti, analogamente al documento OIC [16](#), al § 82 precisa che "la rivalutazione di un'immobilizzazione immateriale **non modifica la** stima residua **vita utile** del bene, che prescinde dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione immateriale rivalutata continua ad essere determinato coerentemente con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua".

In assenza della possibilità di derogare a tale regola, molte imprese non avrebbero potuto rivalutare i propri marchi fino al valore massimo indicato nella perizia.

A tale criticità ha posto rimedio il documento interpretativo OIC 7.

Durante la fase di consultazione, infatti, è stato chiesto all'OIC di chiarire "se il limite massimo convenzionale di 20 anni della vita utile per i marchi potesse essere superato in occasione della rivalutazione, in particolare quando la rivalutazione viene effettuata negli ultimi anni di detta vita utile convenzionale".

Nelle motivazioni alla base delle decisioni assunte l'OIC sottolinea che, "in assenza di un chiarimento a riguardo si sarebbero potute verificare delle circostanze in cui, per rispettare il limite convenzionale dei 20 anni, l'intera rivalutazione sarebbe stata ammortizzata in un **arco temporale molto limitato** e comunque inferiore alla durata residua della tutela giuridica del marchio".

Per ovviare a tale criticità, l'OIC ha introdotto nel § 16 del documento interpretativo un'**eccezione alle regole generali** del documento OIC 24.

Si prevede che il limite fissato dal § 71 dell'OIC 24 (in cui si prevede che la stima della vita utile del marchio non possa eccedere i 20 esercizi) possa essere prolungato dalla data della rivalutazione per **ulteriori 20 anni** nei limiti temporali di efficacia della tutela giuridica.

Tale previsione consentirà alle imprese, a partire dal bilancio 2021, di ammortizzare i marchi rivalutati su un arco temporale ampio, anche nei casi di vita utile residua ante rivalutazione di soli pochi esercizi, purché tale periodo non superi i 20 esercizi.

# Informativa ampia nei bilanci 2021

Da descrivere in Nota integrativa le deroghe attivate e gli eventuali effetti sulla continuità aziendale del conflitto in Ucraina

/ Stefano DE ROSA

I redattori del bilancio 2021 dovranno valutare diversi aspetti da considerare ai fini dell'**informativa** da fornire in Nota integrativa: dall'attivazione delle **deroghe** previste dalle norme di sostegno alle imprese, ai possibili effetti significativi sulla continuità aziendale connessi all'emergenza sanitaria e al conflitto in Ucraina, fino alle novità della legge europea 2019-2020 e alle informazioni sulle erogazioni pubbliche.

Nella prima categoria rientrano le seguenti norme previste dal legislatore per limitare gli impatti dell'**epidemia** in corso:

- la possibilità di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali ([art. 60](#) comma 7-bis ss. del DL 104/2020, conv. L. [126/2020](#));
- la possibilità di rivalutare i beni d'impresa (con le limitazioni previste dall'[art. 110](#) comma 4-bis del DL 104/2020, conv. L. 126/2020);
- la sospensione degli obblighi di ricapitalizzazione ([art. 6](#) del DL 23/2020, conv. L. [40/2020](#)).

Nei casi di **sospensione** (parziale o totale) degli **ammortamenti**, l'[art. 60](#) comma 7-quater del DL 104/2020 convertito stabilisce che la Nota integrativa debba riportare le ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Specifica informativa deve essere fornita anche nel caso di **rivalutazione** dei **beni d'impresa**, con riguardo essenzialmente:

- ai criteri di valutazione ([art. 2427](#) comma 1 n. 1 c.c.);
- ai movimenti delle immobilizzazioni ([art. 2427](#) comma 1 n. 2 c.c.);
- alla natura e le utilizzazioni delle voci di Patrimonio netto ([art. 2427](#) comma 1 n. 7-bis c.c.).

Nelle note del bilancio devono essere, poi, indicate distintamente le **perdite** 2021 (ed eventualmente quelle del 2020) "**sterilizzate**", specificando, in appositi prospetti, la loro origine, nonché le movimentazioni intervenute nell'esercizio.

Si evidenzia, peraltro, che per il 2021 non sono state confermate le seguenti norme che avevano interessato l'esercizio precedente, per le quali è comunque opportuno, nei casi di ricorso alle deroghe nell'esercizio precedente, fornire adeguata informativa anche nella Nota integrativa dei bilanci 2021:

- la possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante;
- la **deroga** alle disposizioni sulla **continuità aziendale**.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, si sottolinea come, nella predisposizione dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2021, gli amministratori, facendo riferimento alle ordinarie disposizioni di cui all'[art. 2423-bis](#) comma 1 n. 1 c.c. e al documento OIC [11](#), dovranno operare una valutazione della capacità dell'impresa di assolvere alle proprie obbligazioni, in un arco temporale minimo di **dodici mesi** dalla data di bilancio. Nell'ambito di tale attività, particolare attenzione dovrà essere rivolta all'esame dei possibili impatti del conflitto in Ucraina (nei casi, ad esempio, di importi rilevanti di crediti verso clienti con sede in Russia).

Qualora, sulla base di tale valutazione prospettica, vengano riscontrate, ad esempio, **significative incertezze** in merito alla continuità, nella Nota integrativa dovranno essere chiaramente indicate (coordinandole con quelle riportate nella Relazione sulla gestione) le informazioni attinenti "ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Dovranno inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale" (OIC 11, § 22).

Per la redazione della Nota integrativa 2021 assumono rilevanza anche le disposizioni previste dall'[art. 24](#) della L. 23 dicembre 2021 n. 238 (legge europea 2019-2020), intervenute su alcune norme codicistiche, con i seguenti impatti principali sull'informativa:

- nei casi in cui la **compensazione di partite** sia ammessa dalla legge, la società è tenuta a indicare nelle note gli importi lordi oggetto di compensazione ([art. 2423-ter](#) comma 6 c.c.);
- gli enti di investimento e le imprese di partecipazione finanziaria non sono **mai** esonerati dalla redazione della Nota integrativa ([art. 2435-ter](#) comma 5 c.c.);
- nelle fattispecie di **assunzione di partecipazioni** in altre imprese comportante una responsabilità illimitata per le obbligazioni delle medesime, gli amministratori devono dare specifica informazione nella Nota integrativa del bilancio, indicando la denominazione, la sede legale e la forma giuridica di ciascun soggetto partecipato ([art. 2361](#) comma 2 c.c.).

Da considerare, infine, l'eventuale informativa da riportare in Nota integrativa con riferimento alle **erogazioni pubbliche** (si veda a tal proposito "[Erogazioni pubbliche da indicare nel bilancio 2021](#)" del 23 marzo 2022).

# Dividendi black list da indicare nel modello REDDITI 2022 SC

Se si beneficia delle esimenti che escludono l'imposizione al 100%, deve essere compilato in modo puntuale il quadro RF

/ Salvatore SANNA

In linea generale, gli utili provenienti da società estere a regime fiscale privilegiato *ex art. 47-bis* del TUIR sono **integralmente imponibili** per il soggetto percipiente residente in Italia.

Tuttavia, la tassazione integrale dei dividendi **non si applica** se si dimostra che dalla partecipazione non sia conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi nello Stato a fiscalità privilegiata (*art. 47-bis* comma 2 lett. b) del TUIR).

Tale dimostrazione non deve necessariamente passare attraverso l'interpello. Se, però, non viene presentato l'interpello, è necessario indicare **distintamente** i dividendi nella dichiarazione dei redditi.

Ciò posto, nella **colonna 3** del **rigo RF47** del modello REDDITI 2022 SC occorre segnalare come variazione in diminuzione del reddito imponibile la quota detassata dei dividendi pari 95% per le società di capitali.

La medesima indicazione riguarda:

- i dividendi di fonte estera, derivanti dalla partecipazione in società estere a regime fiscale privilegiato, per i quali la società abbia presentato l'interpello *ex art. 47-bis* comma 2 lett. b) del TUIR con **esito positivo**;

- i dividendi di fonte estera, derivanti dalla partecipazione in società estere a regime fiscale privilegiato, per i quali la società **non** abbia presentato l'**interpello** *ex art. 47-bis* comma 2 lett. b) del TUIR, ma ritenga sussistenti le cause esimenti contenute nella predetta norma e ritenga di essere in grado di farle valere in un'eventuale fase di controllo.

Soltanto in quest'ultimo caso, gli utili detassati devono essere indicati anche nella **colonna 1** del rigo RF47, per la quota di essi che beneficia dell'esclusione.

Se, ad esempio, la società Alfa spa ha ricevuto nell'anno 2021 un dividendo lordo di 500.000 euro da una partecipata turca, che ha scontato in Turchia l'imposta sulle società nella misura del 20%, e un dividendo lordo di 600.000 euro da una partecipata a regime fiscale privilegiato, ed è stato presentato per il secondo dividendo un **interpello accolto** dall'Agenzia delle Entrate, la compilazione del rigo RF47 prevede la sola indicazione della colonna 3 di 1.045.000 euro (ossia, una variazione in diminuzione pari al 95% di 500.000 + 600.000).

Se, invece, **non** si fosse **presentato** l'interpello per l'utile proveniente dal Paese a fiscalità privilegiata, ma si ritiene di poter dimostrare l'esimente prevista dalla lett. b) dell'*art. 47-bis* comma 2 (e, quindi, si detassa l'utile nella misura del 95%), occorrerebbe compilare anche la **colonna 1**, limitatamente a tale utile.

Qualora non venga compilata la colonna 1 da parte dell'impresa che non ha presentato interpello (o lo ha presentato, con esito negativo), l'*art. 8* comma 3-ter del DLgs. 471/97 prevede l'applicazione di una **sanzione** amministrativa pari al **10% degli utili**, con un minimo di 1.000 e un massimo di 50.000 euro.

Nella **colonna 2** del rigo **RF47**, poi, devono essere indicati, a norma dell'*art. 89* comma 3 del TUIR, gli utili **esclusi** dalla formazione del reddito per il **50%** del loro ammontare:

- provenienti da soggetti a regime fiscale privilegiato;
- a condizione che sia dimostrato, anche a seguito di interpello, che il soggetto non residente svolge un'attività economica **effettiva**, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali (*art. 47-bis* comma 2 lett. a) del TUIR).

## Segnalazione degli utili detassati per il 50% con dubbi

Guardando al combinato disposto dell'*art. 89* comma 3 del TUIR e del regime sanzionatorio previsto dall'*art. 8* comma 3-ter del DLgs. 471/97, **non è chiaro** se l'omessa compilazione del campo 2 possa essere assoggettata alla sanzione del 10% degli utili che caratterizza la mancata indicazione dei dividendi black list.

Nonostante il modello REDDITI 2022 SC preveda un apposito campo e la *ratio* della sanzione prevista dal DLgs. 471/97 sia quella di punire la mancata **indicazione separata** dei dividendi black list, la norma che ha introdotto la detassazione del 50% non si mostra molto chiara su questo punto.

Infatti, l'*art. 89* comma 3 del TUIR:

- prevede **esplicitamente** la segnalazione in dichiarazione dei redditi per i dividendi provenienti da regimi fiscali privilegiati che beneficiano dell'esimente prevista dalla lett. b) dell'*art. 47-bis* comma 2 (e, quindi, con detassazione del 95%) senza che si possieda una risposta positiva all'interpello;
- mentre **non richiama** il medesimo obbligo per i dividendi percepiti dai soggetti IRES e detassati per il 50% che beneficiano dell'esimente della lett. a) dell'*art. 47-bis* comma 2 del TUIR senza che si possieda una risposta a interpello positiva.

Tale situazione probabilmente deriva dal fatto che il regime sanzionatorio dell'*art. 8* comma 3-ter del DLgs. 471/97 è stato introdotto quando era ancora prevista l'**imponibilità integrale** dei dividendi percepiti nonostante si fosse in grado di dimostrare che la partecipata estera svolgeva un'attività economica effettiva.

## / Elisa TOMBARI

# Reverse charge a rischio per l'installazione di insegne elettriche

Con l'aggiornamento dei codici ATECO anche per il settore edile tali prestazioni potrebbero essere escluse dall'applicazione del meccanismo

/ Emanuele GRECO

Con l'aggiornamento dei codici ATECO 2007, a partire dal 1° gennaio 2022, è opportuno valutare gli effetti di alcune modifiche intervenute nella Sezione F (**Costruzioni**), in relazione all'ambito applicativo del [reverse charge](#).

Per alcune prestazioni nel settore dell'edilizia, infatti, l'IVA non si assolve secondo le modalità ordinarie, essendo il debito d'imposta traslato in capo al committente, secondo il menzionato meccanismo del **reverse charge**.

La misura si applica, ai sensi dell'[art. 17](#) comma 6 lett. a-ter) del DPR 633/72, alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici".

In assenza di una precisa definizione a livello normativo, per individuare le prestazioni di servizi che, sul piano oggettivo, sono da ricondurre alla disciplina del reverse charge, l'Agenzia delle Entrate ha fatto rinvio alla descrizione delle attività di **specifici codici ATECO**.

L'elenco dei codici ATECO 2007 rilevanti è contenuto nella circolare 27 marzo 2015 n. [14](#), che non è stata oggetto di successivi aggiornamenti.

Tuttavia, alcune modifiche alla Tabella ATECO 2007 sono state apportate di recente, con effetti dal 1° gennaio 2022, anche nella Sezione F, riguardante il settore dell'edilizia.

È stato previsto il nuovo codice **"43.21.04"** riferito all'installazione di insegne elettriche e impianti luce (incluse luminarie per feste).

La descrizione più dettagliata comprende, nella suddetta attività, anche l'installazione di impianti luci e audio per manifestazioni e le installazioni elettriche specializzate per stand espositivi.

In precedenza, l'installazione di insegne elettriche era inclusa nel codice **"43.29.09"** (Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.).

La modifica nella classificazione ATECO potrebbe avere **effetti** sul piano dell'applicazione del reverse charge di cui al citato art. 17 comma 6 lett. a-ter).

Secondo la circolare n. 14/2015, difatti, le attività del codice **"43.29.09"** (limitatamente alle prestazioni relative a edifici) si qualificano come "installazione di impianti relativi ad edifici", mentre il nuovo codice **"43.21.04"** non è menzionato nel documento di prassi.

In assenza di un aggiornamento della circolare n. 14/2015 in merito alle attività ATECO rilevanti, si do-

vrebbe concludere che le prestazioni di installazione di insegne elettriche siano adesso da **escludere** dall'applicazione della disciplina del reverse charge in analisi, considerata anche la "tassatività" che l'Agenzia sembra aver dato al criterio dei codici ATECO.

Per contro, si potrebbe osservare che le installazioni di **insegne elettriche** (oggi classificate come **"43.21.04"**) integrano comunque, sul piano sostanziale, una prestazione di installazione di impianti, al pari dei codici **"43.21.01"** e **"43.21.02"** annoverati tra quelli rilevanti dall'Amministrazione finanziaria.

Pur propendendo per la prima interpretazione, finché non vi sarà un chiarimento ufficiale sul punto (o un aggiornamento della circolare n. 14/2015), dovrebbero essere ritenute valide entrambe le impostazioni.

L'Agenzia delle Entrate, una volta definita la propria posizione, nel caso di specie **non** dovrebbe ragionevolmente considerare **sanzionabile** – per le prestazioni effettuate sino a quel momento – né l'errata applicazione del reverse charge né l'erroneo addebito dell'IVA in rivalsa.

In considerazione dei profili di **incertezza** in materia, già la circolare n. 14/2015 (§ 11) aveva fatto salvi i comportamenti difformi adottati dai soggetti passivi anteriormente all'emanazione di tale documento di prassi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni.

## Incluse solo le prestazioni relative a edifici

Con riferimento al caso in esame, si evidenzia, da ultimo, la necessità che sia rispettato l'ulteriore requisito per l'assoggettamento al meccanismo del reverse charge, vale a dire che le prestazioni siano **"relative ad edifici"** (circolare n. 14/2015, § 1.2).

Secondo l'Agenzia, nella nozione di "edificio" non rientrano le parti che sono a esso esterne, come ad esempio i parcheggi, le piscine, i giardini, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (piscine sui terrazzi, impianti sui tetti ecc.).

Sarebbero, pertanto, comunque escluse dall'applicabilità del reverse charge le installazioni di insegne elettriche che non avvengono sulla facciata o in altre parti integranti dell'edificio, bensì su strutture **autonome** oppure su **beni mobili** di qualsiasi genere (circ. Agenzia delle Entrate n. [37/2015](#), § 4).

# Accesso alla composizione negoziata anche senza i bilanci di esercizio

L'interpretazione estensiva assume rilievo anche con il nuovo Codice della crisi

/ Antonio NICOTRA e Marco PEZZETTA

Recenti interventi della giurisprudenza di legittimità hanno mostrato un contrasto sulla corretta interpretazione dei riferimenti normativi ai **bilanci** degli **ultimi tre esercizi** da allegare alla domanda di concordato in bianco ex [art. 161](#) comma 6 del RD 267/42 (si veda "[Domanda di concordato in bianco anche senza i bilanci degli ultimi tre esercizi](#)" del 24 febbraio 2022).

Il tema sembra avere una portata tale da investire **procedure diverse**, oltre che riflettersi nella disciplina dei DLgs. [14/2019](#), sulla quale opererà una revisione lo schema di decreto legislativo all'esame delle Commissioni parlamentari competenti.

Il tenore letterale della norma non rende palese se i bilanci in parola debbano essere necessariamente allegati, **"approvati e depositati"**.

Un primo orientamento (Cass. 11 novembre 2021 n. [33594](#)) propende per un'interpretazione **letterale**, giacché, anche se in relazione al fallimento, "i bilanci degli ultimi tre esercizi che l'imprenditore è tenuto a depositare ... sono quelli approvati e depositati nel registro delle imprese" (Cass. 31 maggio 2017 n. [13746](#), App. Napoli [25 giugno 2014](#) e Cass. 30 maggio 2013 n. [13643](#)).

Un più recente arresto (Cass. 23 febbraio 2022 n. [6054](#)) giunge a conclusioni diverse, muovendo dalla *ratio* della disposizione, ove il riferimento normativo sembra avere **esclusivamente** lo scopo di verificare il superamento delle **soglie** dimensionali di cui all'[art. 1](#) comma 2 del RD 267/42 e non di riflettere la situazione aggiornata dell'impresa. Il deposito dei bilanci dovrebbe quindi collocarsi in parallelo alle previsioni contenute nell'[art. 14](#) e nell'[art. 15](#) comma 4 del RD 267/42, in applicazione delle quali l'imprenditore deve depositare le scritture contabili e fiscali obbligatorie concernenti i tre esercizi precedenti.

L'interpretazione in commento non valorizza la circostanza per la quale il legislatore ha disposto **solo** in caso di concordato in **bianco** l'obbligo di allegazione dei bilanci e non anche in quello di presentazione del vero e proprio ricorso per concordato preventivo; essa, quindi, finisce per assumere rilievo anche per altre procedure (oltre al fallimento), in primis gli **accordi** di ristrutturazione dei debiti di cui all'[art. 182-bis](#) del RD 267/42, ove si rinvia, ai fini della presentazione dell'istanza di omologazione, al deposito della documentazione di cui all'[art. 161](#) del RD 267/42.

Tale orientamento, inoltre, potrebbe ritenersi applicabile ai fini della **composizione negoziata** della crisi, ove, peraltro, la giurisprudenza sembra mostrare una certa "flessibilità" interpretativa.

In materia di composizione negoziata, infatti, l'[art. 5](#) comma 3 del DL 118/2021 stabilisce che in sede di presentazione dell'istanza di nomina dell'esperto, l'imprenditore inserisce nella piattaforma telematica anche i bilanci degli ultimi tre esercizi (se non già depositati presso l'ufficio del Registro delle imprese) oppure, per gli imprenditori che non sono tenuti al deposito dei bilanci, le dichiarazioni dei redditi e dell'IIVA degli ultimi tre periodi di imposta. La stessa documentazione deve essere allegata, nel procedimento di cui all'[art. 7](#) del DL 118/2021, al ricorso per la conferma o la modifica delle **misure protettive**.

In termini interpretativi, occorre prima di tutto tenere conto del fatto che la composizione negoziata è accessibile a **tutte** le imprese, indipendentemente dalla loro dimensione e, inoltre, che la portata informativa connessa al deposito dei bilanci di esercizio è piuttosto **limitata**, trattandosi di informazioni pubbliche, facilmente acquisibili da chiunque, a meno che la pubblicità legale non sia stata omessa (come si premura di specificare l'[art. 6](#) del DL 118/2021).

## Possibile l'impiego di altri documenti contabili

In definitiva, quindi, una possibile sintesi delle diverse posizioni esaminate potrebbe essere quella di ritenere che:

- effettivamente il deposito degli ultimi tre bilanci abbia il significato di definire la **soglia dimensionale** dell'impresa debitrice, in modo da accertare se abbia o meno titolo per accedere agli istituti della legge fallimentare o, nel caso della composizione negoziata, anche quale sia lo **sbocco** di uscita, sia in caso di successo che di insuccesso delle trattative e, allo stesso tempo,
- nel caso in cui l'obbligo di deposito del bilancio non sia stato adempiuto (in ragione del tipo di impresa, per omissione, per mancata redazione del bilancio o perché i termini non sono decorsi), tale documento possa essere **sostituito** da un documento "contabile" che abbia analoga finalità informativa in merito alle dimensioni dell'impresa.

L'interpretazione "estensiva" potrebbe operare **utilmente** anche dopo l'entrata in vigore del **Codice** della crisi, dal 16 maggio 2022 (*cfr.* l'attuale formulazione dell'[art. 39](#) del DLgs. 14/2019), a maggior ragione se si considera che all'interno del Codice saranno recepite, tra le altre, le novità del DL [118/2021](#).

# Nessuna proroga dei termini se il contraddittorio non è obbligatorio

La Provinciale di Udine rimarca il mancato coordinamento normativo

/ Alfio CISSELLO

La Commissione tributaria provinciale di Udine, con la sentenza n. [21/2/22](#) dell'11 gennaio 2022, ha sancito che, grazie all'[art. 5](#) comma 3-*bis* del DLgs. 218/97, se in caso di invito al **contraddittorio** finalizzato all'accertamento con adesione tra la data di comparizione del contribuente e il termine di decadenza intercorrono meno di novanta giorni, il termine di decadenza è automaticamente prorogato di **centoventi giorni**.

Ove l'invito al contraddittorio non sia obbligatorio, alcuna proroga del termine di decadenza può tuttavia verificarsi.

Si tratta di un tema che era stato già analizzato su *Eutekne.info*, ove era stata proposta una soluzione corrispondente a quella fatta ora propria dai giudici (si veda "[L'invito al contraddittorio non può eludere i termini di accertamento](#)" del 21 maggio 2021).

Purtroppo, ormai è noto come i termini di **decadenza dal potere di accertamento** siano tutt'altro che certi, in ragione delle varie proroghe che si sono succedute nel corso dell'ultimo biennio, frutto di disposizioni spesso mal coordinate tra loro.

L'art. 5 comma 3-*bis* del DLgs. 218/1997 prevede: "Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è **automaticamente prorogato** di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario".

Questo invito, tuttavia, è obbligatorio solo per le casistiche indicate dal successivo art. 5-ter: ad esempio, non è obbligatorio per gli accertamenti parziali ("eccezione" non da poco, considerato che il riferimento all'art. [41-bis](#) del DPR 600/73 è ormai quasi una consuetudine per moltissimi uffici).

Per i giudici, "il ricorso alla notifica di un invito a comparire in un'ipotesi in cui il previo contraddittorio **non**

**è obbligatorio** (come nel caso dell'accertamento parziale che, fondandosi su elementi documentali, non avrebbe di per sé necessità di alcun ulteriore approfondimento o confronto) non consente di **superare il termine ordinario** per l'accertamento, fissato al 31/12, per fruire della proroga di 90 giorni contemplata dal D.L.vo [218/97](#)".

A nulla rileva la diversa opinione contenuta nella circ. Agenzia delle Entrate 22 giugno 2020 n. [17](#).

In effetti se, ogni qualvolta ci sia un invito con data a comparire nei 90 giorni antecedenti alla scadenza del termine, questo fosse automaticamente prorogato, agli uffici verrebbe di fatto attribuito il **potere di posticipare i termini** su base discrezionale.

## Irrilevante la prassi delle Entrate

Rammentiamo che, per i termini scadenti a fine 2020, il discorso si complica in ragione dell'[art. 157](#) comma 1 del DL 34/2020.

In base a questa norma, tutti gli atti impositivi scadenti dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020 avrebbero dovuto essere emessi entro il **31 dicembre 2020** e notificati dal 1° marzo 2021 al 28 febbraio 2022.

Ove si fosse dovuto applicare l'art. 5 comma 3-*bis* del DLgs. 218/1997 (si pensi ad esempio al contribuente convocato per fine novembre 2020), per le Entrate (circ. 20 agosto 2020 n. [25](#), § 3.10.5) non si sarebbe applicato l'[art. 157](#) comma 1 del DL 34/2020, in sostanza "assorbito" dalla menzionata proroga dei 120 giorni.

Sul tema, si segnala una recente sentenza (C.T. Prov. Verona 3 dicembre 2021 n. [269/1/21](#)) in base alla quale siccome l'art. 5 comma 3-*bis* del DLgs. 218/97, espressamente, si riferisce alla "**notifica**" rimane necessario, per gli atti in scadenza al 31 dicembre 2020, che l'emissione avvenga entro tale data come impone l'[art. 157](#) del DL 34/2020.

# La responsabilità dei sindaci può precedere quella degli amministratori

Ciò non comporta necessariamente l'imputazione di un maggior danno

/ Maurizio MEOLI

La responsabilità concorrente dei sindaci, rispetto ad illeciti degli amministratori, potrebbe **originarsi in anticipo** rispetto a quella dei controllati, ma ciò non conduce necessariamente ad imputare ad essi un maggior danno. Lo afferma la sentenza n. [1999/2021](#) del Tribunale di Genova.

Innanzitutto, in relazione all'azione di responsabilità del curatore del fallimento di una spa, i giudici dichiarano di aderire alla soluzione, già proposta dalla Corte d'Appello di Catania n. [136/2020](#), secondo la quale, in tema di azioni di responsabilità nei confronti degli amministratori di società di capitali, il criterio di quantificazione del danno risarcibile previsto dall'[art. 2486](#) comma 3 c.c., come modificato dall'[art. 378](#) comma 2 del DLgs. 14/2019, fondato sulla differenza tra i **netti patrimoniali**, non è applicabile ai giudizi già pendenti, ovvero a condotte poste in essere prima dell'entrata in vigore della norma (*contra*, App. Roma n. [2649/2021](#)).

La data in cui gli amministratori avrebbero dovuto rendersi conto della perdita integrale del capitale sociale – si osserva – rileva quale *dies a quo* del **termine di prescrizione** dell'illecito di indebita prosecuzione dell'attività sociale. Tale termine è, normalmente, di cinque anni. Peraltro, ove esistano, come nella fattispecie in esame, i caratteri oggettivi e soggettivi di un reato, tale termine, a prescindere dall'esito del relativo procedimento, può essere declinato in termini penalistici. *Ex* [art. 2947](#) comma 3 c.c., infatti, se il fatto è considerato dalla legge come reato e per il reato è stabilita una prescrizione più lunga, questa si applica anche all'azione civile.

Rispetto a ciò non rileva il fatto che la responsabilità degli amministratori, come quella dei sindaci, dovrebbe qualificarsi primariamente come di **natura contrattuale**; la Cassazione n. [16314/2017](#), infatti, ha stabilito che la ricordata previsione va riferita al danno sia da fatto illecito extracontrattuale che da illecito contrattuale, purché sia considerato dalla legge come reato. La proroga della prescrizione opera, quindi, a prescindere dalla previa qualifica delle condotte come illecito civile in senso assoluto (ovvero come illecito extracontrattuale). Del resto, osserva la decisione in commento, stante il possibile cumulo dei titoli di responsabilità civile in sede fallimentare, la caratterizzazione penale della condotta consente sempre di ravvisare, nei fatti così qualificabili, anche un illecito extracontrattuale, potendosi ritenere la relativa deduzione come implicita nel contraddittorio, a condizione che la natura di reato del fatto sia espressamente dedotta.

Quanto ai sindaci, è ben possibile che questi, in ragio-

ne delle loro competenze e conoscenze professionali, siano in grado di **comprendere in anticipo** che il capitale sociale è ormai perduto. Se così fosse, da tale momento dovrebbero abbandonare ogni forma di attendismo e procedere ad una completa verifica dei conti e delle realtà sottostanti gli stessi, iniziando dalle poste di maggiore consistenza. Ciò, chiaramente, incide anche sulla data dalla quale far decorrere il termine di prescrizione per eventuali azioni di responsabilità nei loro confronti. Peraltro, a fini della quantificazione del danno a loro imputabile non rileva la data della potenziale (o effettiva) consapevolezza della perdita del capitale, ma piuttosto la data in cui gli stessi avrebbero potuto concretamente porre termine all'illecita modalità gestoria degli amministratori.

Nella specie, in particolare, si trattava di un amministratore unico "proprietario" di una spa (titolare di oltre l'80% delle azioni). Per addebitare ai sindaci esclusivamente il fatto proprio (sia pure concorrente) è necessario considerare quale sarebbe stata, probabilmente, la condotta di un simile soggetto. Si ritiene, infatti, ragionevole supporre che all'iniziativa dei sindaci tesa a far constatare la causa di scioglimento relativa alla perdita del capitale sociale sarebbe stata opposta una ferma resistenza da parte dell'amministratore unico, che avrebbe costretto i controllori a ricorrere all'[art. 2485](#) comma 2 c.c., al fine di vedere operata la constatazione della perdita del capitale **da parte del Tribunale**, ovvero all'[art. 2409](#) ultimo comma del c.c., al fine di ottenere comunque, anche nelle more dell'accertamento della causa di estinzione, la sostituzione coattiva dell'amministrazione. Tali circostanze, nella specie, non avrebbero consentito di porre fine all'illecita prosecuzione dell'attività sociale prima della stessa data fissata per la decorrenza della responsabilità in capo all'amministratore stesso. La diversa ricostruzione e collocazione nel tempo dell'illecito dei sindaci, con retrodatazione della condotta omissiva rilevante, quindi, non necessariamente conduce ad una maggiorazione del danno agli stessi imputabile. Tale danno, peraltro, non gode di copertura assicurativa **claims made** se il sindaco, al momento della sottoscrizione della polizza – pur consapevole dell'entità della perdita e della gravità delle condotte dell'amministrazione, nonché della "superficialità" dei controlli compiuti (non sapendo soltanto se, e quando, sarebbe stata esercitata un'azione nei suoi confronti) – abbia dichiarato all'assicuratore, nonostante l'intervenuto fallimento della società, di non essere a conoscenza di fatti o atti già occorsi in grado di determinare esigenze di copertura.

# Per gli IAS adopter cessione d'azienda sempre fiscalmente realizzativa

Per la risposta n. 126/2022 la valorizzazione dei cespiti aziendali al fair value nel bilancio dell'acquirente è però un fenomeno meramente valutativo

/ Luca MIELE e Guerino RUSSETTI

Sulla questione del regime fiscale in caso di **cessione** di azienda da parte di soggetti **IAS/IFRS adopter** e utile di buon affare, l'orientamento della prassi amministrativa è ondivago. La recente risposta n. [126/2022](#) aggiunge un nuovo tassello al dibattito sul tema.

Il trattamento fiscale delle cessioni d'azienda da parte di soggetti IAS/IFRS *adopter* è sempre stato controverso. Tali operazioni, quando integrano l'acquisizione del controllo di un *business* (aziendale), rientrano nell'ambito di applicazione del principio IFRS [3](#) e conseguentemente sono contabilizzate con il "metodo dell'**acquisizione**", ossia al *fair value* delle attività/passività acquisite; nell'ipotesi di cessione *under common control*, invece, l'operazione è di norma rilevata in **continuità** di valori contabili, quindi senza contabilizzare plus/minusvalori.

Sul piano fiscale, l'[art. 4](#) comma 3 del DM 48/2009 prevede, per le operazioni di cessione di azienda, l'applicazione del regime fiscale disposto dal TUIR (da intendersi, in via generale, come riconoscimento dei valori realizzati), "anche ove dalla rappresentazione in bilancio non emergano i relativi componenti positivi e negativi o attività e passività fiscalmente rilevanti". La relazione illustrativa al decreto precisa che il riferimento è alle "cessioni di azienda che intervengono tra soggetti sottoposti al **comune controllo**".

La *ratio* di tale previsione, infatti, è quella di far emergere in capo al cedente le **plusvalenze/minusvalenze** fiscalmente rilevanti (anche in assenza di imputazione a Conto economico) e consentire, in capo al cessionario, il riconoscimento fiscale dei maggiori o minori valori (ancorché non rilevati nello Stato patrimoniale) corrispondenti al prezzo pagato.

Diversamente, l'Agenzia delle Entrate – prima nella risposta, non pubblicata, del 13 dicembre 2016 e poi nella risposta n. [538/2021](#) – ha ritenuto che la disposizione dell'art. 4 comma 3 trovi applicazione anche per le operazioni di acquisto d'azienda contabilmente "**realizzative**", rilevate secondo l'*acquisition method* dell'IFRS 3 ossia anche per operazioni tra parti indipendenti in cui i valori aziendali sono espressi al *fair value*.

Tale orientamento appare ora superato per effetto della più risposta n. 126/2022 – relativa a un'articolata operazione, in cui la società istante, nell'ambito di una procedura concorsuale, acquisisce un ramo d'azienda appartenente a una società fallita – in cui si afferma che la disposizione in commento "trova applicazione nell'ipotesi in cui, a fronte di un'operazione realizzativa sul piano giuridico, il **bilancio** la rappresenti come

**neutrale** e, quindi, non faccia emergere i componenti reddituali sottesi all'operazione stessa. Mentre non trova applicazione nel diverso caso in cui la rappresentazione contabile non è neutrale e preveda l'iscrizione in bilancio del complesso aziendale a costo o, se più alto, al *fair value*" (cessioni da IFRS 3).

La risposta n. 126/2022, pertanto, è finalmente in linea (opportunamente) con quanto precisato nella [relazione illustrativa](#) al DM 48/2009. Ne consegue che la cessione d'azienda è **sempre** un'operazione **fiscalmente realizzativa**, in quanto tale giuridicamente, anche quando, per effetto delle richiamate regole di *accounting*, non sono contabilmente "declinati" i componenti di reddito (plus e minus) derivanti da tale regime di realizzo.

Tuttavia, pur affermando la natura realizzativa della cessione, la risposta **non** perviene ad asserire la piena valenza fiscale della contabilizzazione (al *fair value*) delle attività e passività trasferite, in base al principio di **derivazione rafforzata**: infatti, secondo la risposta, la valorizzazione dei cespiti aziendali al *fair value* nel bilancio dell'acquirente è un fenomeno meramente valutativo, estraneo alla derivazione rafforzata, e il costo fiscale delle attività acquisite è pari al "costo sostenuto e non al *fair value* di bilancio delle attività acquisite".

## Utile di buon affare rilevato in base all'IFRS 3 senza rilevanza fiscale

Così, anche il c.d. **utile di buon affare** rilevato in base all'applicazione dell'IFRS 3 **non** assume **rilevanza fiscale**; anche in questo caso, l'orientamento è difforme da quanto invece evidenziato nella risposta n. 538/2021 che, in ipotesi di acquisto di azienda tra parti indipendenti, riconosce fiscalmente tale posta (diversamente, a sua volta, da quanto sostenuto nella risposta non pubblicata del 2016).

A prescindere dalle considerazioni che potrebbero formularsi in merito all'ondivago indirizzo interpretativo sul medesimo tema, appare significativa l'affermazione secondo cui l'iscrizione in bilancio dell'utile di buon affare (e dei corrispondenti maggiori valori degli asset acquisiti) è un fenomeno **meramente valutativo** e non (come anche si potrebbe sostenere) un fenomeno valutativo connesso a differenti qualificazioni/classificazioni, interpretazione che trova spazio nella disciplina di riferimento e nella prassi dell'Agenzia delle Entrate in caso di rilevazione iniziale di singole poste di bilancio: si pensi, ad esempio, ai crediti contabilizzati al co-

sto ammortizzato con *day one loss/profit* ovvero alla prima iscrizione di beni materiali a un valore comprensivo della stima dei costi di bonifica, per i quali non vi è dubbio della valenza fiscale in "piena derivazione".

Un'interpretazione diversa da quella della risposta n.

126/2022, che troverebbe supporto in quanto da sempre chiarito nella circ. n. [7/2011](#), consentirebbe di "assimilare" l'utile di buon affare ai descritti fenomeni **quali-valutativi**, facendo venir meno il doppio binario tra valori civili e fiscali, in aderenza al principio di derivazione rafforzata.

# Utilizzo delle perdite infra-Ue ancora in cerca di certezze

Le conclusioni dell'Avvocato generale della Corte di Giustizia tornano sul tema dell'utilizzo delle perdite delle stabili

/ Giuseppe Francesco PATTI

Nelle conclusioni depositate il 10 marzo scorso in relazione alla causa [C-538/20](#), W AG, l'Avvocato generale si è espresso sulla compatibilità con il **diritto di stabilimento** di una normativa tedesca che impedisce alla casa madre ivi residente di utilizzare le perdite fiscali maturate da una propria stabile organizzazione situata in uno Stato con cui la Germania ha concluso un trattato che prevede l'esenzione di tali redditi nello Stato della residenza (cioè il trattato concluso tra Germania e Regno Unito).

L'Avvocato generale ha ritenuto che la fattispecie di una società tedesca con stabile all'estero in regime di esenzione convenzionale e quella di una società tedesca con una S.O. in Germania **non siano comparabili** (e che, quindi, una limitazione all'utilizzo delle perdite solamente nel primo caso non sarebbe da considerarsi discriminatoria). Ciò in quanto la comparabilità di due fattispecie andrebbe valutata in base allo scopo che la norma tacciata di illegittimità si intende prefiggere.

La normativa convenzionale ad oggetto della causa C-538/20 ha come **scopo** quello di ridurre la doppia imposizione (e, sostiene l'Avvocato generale, simmetricamente prevenire il doppio utilizzo delle perdite fiscali); in relazione a tale scopo, una stabile localizzata all'estero ed una localizzata nello Stato della residenza sarebbero comparabili solamente qualora per evitare la doppia imposizione venisse utilizzato il sistema del credito. Infatti, sarebbe solo assoggettando ad imposizione i redditi della stabile estera che questa si troverebbe nella medesima situazione di una stabile situata nello Stato della residenza (cfr. causa [C-650/16](#), causa C-388/14, causa [C-48/13](#)).

La conclusione raggiunta dall'Avvocato generale in tema di (non) comparabilità sembra porsi in **contrasto** con la posizione espressa dalla Corte di Giustizia con la sentenza C-650/16, (in cui la Corte aveva ritenuto comparabile la fattispecie di una stabile situata all'estero i cui redditi sono esentati per via di una norma interna – e non convenzionale – con quella di una stabile localizzata nello Stato di residenza e soggetta ivi a tassazione). Sul punto, l'Avvocato generale ha cercato di sostenere come la divergenza tra la propria posizione (che pure sembra avere un proprio pregio) e quella della citata pronuncia sia in realtà solamente apparente, in quanto è solamente con la concessione di un'esenzione sotto trattato – e non anche di una esenzione da norma interna – che lo Stato della residenza rinuncia del tutto alla propria capacità imposi-

va (rendendo la stabile interna e quella estera non comparabili).

Tale argomentazione **non convince** appieno. Se il discrimine per considerare le stabili organizzazioni situate nel territorio della casa madre e quelle localizzate in un altro Stato membro è la sottoposizione a tassazione dei loro redditi da parte di tale primo Stato, non si vede come la circostanza che tale tassazione sia preclusa da una norma interna o convenzionale possa cambiare i termini della questione. Inoltre, il punto focale su cui la sentenza C650/16 fonda la comparabilità tra stabili interne ed estere non è quello dell'assoggettamento a tassazione nello Stato della residenza della casa madre, ma la circostanza che, in relazione allo scopo di evitare un duplice utilizzo delle perdite, tali stabili organizzazioni siano nella medesima situazione, argomento non trattato compiutamente nelle conclusioni in disamina.

L'Avvocato generale si è altresì espresso sul concetto di **"definitività"** delle perdite, sostenendo come le perdite registrate da una stabile organizzazione successivamente chiusa debbano sostanzialmente considerarsi "definitive" nella misura in cui la casa madre non disponga nello Stato della stabile di un'ulteriore S.O. cui trasferire tali perdite.

In contrasto con i principi della sentenza [C-607/17](#), l'Avvocato generale ha ritenuto, altresì, che una simile conclusione non dovrebbe essere revocata in dubbio neppure nella misura in cui la casa madre non sia in grado di dimostrare che le perdite non sarebbero utilizzabili nemmeno nell'ipotetico caso in cui quest'ultima aprisse in futuro **un'altra stabile organizzazione** nel medesimo Stato. A parere dell'Avvocato generale, imporre un simile onere condurrebbe ad un'interpretazione eccessivamente restrittiva ed impedirebbe, di fatto, di considerare come "definitive" le perdite di qualsivoglia S.O., impendendo *in nuce* l'applicazione dei principi espressi nella sentenza [C-446/03](#).

La tematica risulta di complessa soluzione. Se, da un lato, l'argomentazione dell'Avvocato generale non sembra destituita di fondamento, dall'altro, è opportuno evidenziare come considerare come "definitive" perdite per cui sussiste una possibilità legale di utilizzo (seppure ipotetica o di difficile esperimento) comporterebbe un **rischio** di duplice utilizzo delle stesse – nella misura in cui l'evento improbabile o ipotetico si configuri – e obbligherebbe il giudice adito a dover valutare, caso per caso, se la facoltà concessa dalla legge sia di fatto esperibile o meno.

# Alle Sezioni Unite l'efficacia del lodo in pendenza di fallimento o liquidazione coatta

Necessario concentrare nell'organo fallimentare le azioni per crediti verso il debitore insolvente

/ Antonio NICOTRA e Cecilia PASQUALE

La Corte di Cassazione n. [8591/2022](#) ha rimesso al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, due questioni in tema di rapporti tra **lodo arbitrale e fallimento**.

La Corte si è interrogata sulla sorte della clausola compromissoria inserita in un contratto di appalto e la permanenza della *potestas iudicandi* del collegio arbitrale, nel caso in cui il collegio, ignorando l'intervenuta apertura della procedura concorsuale, abbia emesso il lodo **in pendenza** del termine di 60 giorni che la legge fallimentare concede al curatore ([art. 81](#) del RD 267/42) o al commissario liquidatore ([art. 201](#) del RD 267/42), per decidere di subentrare o meno nel rapporto. Ulteriore questione riguarda la portata dell'[art. 72](#) comma 6 del RD 267/42, occorrendo stabilire se la norma (che sancisce l'inefficacia delle clausole che fanno dipendere la risoluzione del contratto dal fallimento) sia applicabile ai soli contratti non ancora eseguiti da entrambi i contraenti o anche ai contratti non più in esecuzione. Nel caso di specie, due società sottoscrivevano un contratto di **subappalto** che prevedeva, tra l'altro, la risoluzione in caso di apertura di procedure concorsuali. A seguito del mancato pagamento da parte della committente, la subappaltatrice proponeva istanza di fallimento; parallelamente, la committente proponeva domanda di arbitrato per la risoluzione del contratto e per la rideterminazione del compenso. Il 30 ottobre 2014, in pendenza del deposito del lodo, era aperta la procedura concorsuale; il 12 novembre dello stesso anno interveniva la pronuncia del collegio arbitrale.

Occorre capire se il lodo pronunciato nei **60 giorni** successivi l'apertura della procedura sia efficace o meno. Ai fini della risposta, è necessario definire la **natura** della fase dedicata allo *spatium deliberandi* del curatore (o del commissario liquidatore) e la sorte del lodo pronunciato in questa fase.

Secondo un'interpretazione, nei 60 giorni che il curatore ha a disposizione per deliberare l'eventuale subentro ex [art. 81](#) del RD 267/42 si aprirebbe una fase di quiescenza o di **sospensione** degli effetti del contratto e la risoluzione si produrrebbe solo alla scadenza del termine senza che sia intervenuta la dichiarazione di subentro. Lo scioglimento del contratto di appalto, dunque, non sarebbe conseguenza automatica del fallimento di uno dei contraenti, ma l'effetto della scelta del curatore, che nel termine di legge non ha dichiarato di volere subentrare nel rapporto.

Altra dottrina ritiene che durante lo *spatium deliberandi* del curatore si verificherebbe l'**inefficacia** di tutte le clausole contrattuali, inclusa la clausola compro-

missoria; tale inefficacia deriverebbe dall'automatico scioglimento del contratto dovuto agli effetti *ex nunc* della sentenza di fallimento – o del decreto di liquidazione coatta amministrativa –, anche in applicazione dell'[art. 83-bis](#) del RD 267/42.

Aderendo alla prima **tesi**, la clausola arbitrale sarebbe efficace e il lodo intervenuto nelle more dello *spatium deliberandi* riconosciuto al curatore sarebbe valido; seguendo l'altra opinione, il giudizio arbitrale sarebbe improseguibile e il lodo eventualmente pronunciato nullo per carenza di *potestas iudicandi*.

Un'ulteriore questione investe la portata dell'[art. 72](#) comma 6 del RD 267/42, a mente del quale sono inefficaci "le clausole negoziali che fanno dipendere la risoluzione del contratto dal fallimento": si tratta di stabilire se la norma sia applicabile ai soli contratti non ancora eseguiti da **entrambi i contraenti** ovvero anche a quelli non più in esecuzione.

L'ordinanza rammenta, inoltre, l'orientamento delle Sezioni Unite n. [9070/2003](#) che ha escluso che, in sede arbitrale, fosse ammissibile far valere ragioni di credito vantate verso una parte sottoposta a fallimento o ad amministrazione straordinaria, in quanto l'effetto attributivo della cognizione agli arbitri sarebbe stato paralizzato dal prevalente effetto, prodotto dal fallimento o dalla apertura dell'amministrazione straordinaria, dell'avocazione dei giudizi, aventi a oggetto l'accertamento di un credito verso l'impresa sottoposta alla procedura concorsuale, al procedimento di verifica dello **stato passivo** (così anche da Cass. SS.UU. n. [15200/2015](#)).

Quando nel corso di un giudizio arbitrale una delle parti costituite sia dichiarata fallita prima della deliberazione e della sottoscrizione del lodo e il curatore faccia valere tale circostanza e l'improcedibilità del giudizio, spetta al giudice di merito dichiarare l'improcedibilità, in ragione della *vis attractiva* della **legge fallimentare**, delle pretese fatte valere nei procedimenti pendenti al momento della dichiarazione di fallimento (Cass. n. [17891/2004](#)).

La *ratio* sta nell'esigenza di concentrare davanti a un unico organo, individuato attraverso il procedimento stabilito dalla legge speciale, tutte le azioni dirette a far valere diritti di credito sul patrimonio del debitore insolvente, assicurando, anche nella successiva fase di cognizione, il concorso dei creditori (e dei titolari di diritti reali mobiliari) con il contraddittorio esteso a tutti i creditori potenzialmente concorrenti e realizzare il principio della **par condicio creditorum**.

# Senza valore probatorio preconstituito le dichiarazioni dei lavoratori nelle ispezioni

In caso di difformità con quelle rese come testimoni, il giudice apprezza liberamente il verbale ispettivo nell'ambito del materiale probatorio raccolto

/ Viviana CHERCHI

Il Tribunale di Foggia, nella decisione del 1° febbraio 2022 n. [357](#) si è pronunciato sull'**efficacia probatoria** delle dichiarazioni rese dai lavoratori in sede ispettiva in caso di divergenza tra quanto dichiarato al personale ispettivo e quanto reso nel giudizio di opposizione ex [art. 22](#) della L. 689/1981 avverso l'ordinanza-ingiunzione irrogativa della sanzione amministrativa.

Sul punto, occorre ricordare come nel corso delle ispezioni – volte a verificare il rispetto delle norme in materia di lavoro, legislazione sociale, contributiva e assicurativa – i funzionari degli enti previdenziali e assistenziali o dell'Ispettorato del lavoro sono tenuti a **verbalizzare** tutte le operazioni compiute, le circostanze ivi emerse, nonché le dichiarazioni acquisite dai lavoratori e soggetti terzi, rinvenuti all'atto dell'accesso ispettivo (c.d. "verbale di primo accesso"). Nel caso in cui vengano accertate violazioni che comportino sanzioni amministrative, verrà inoltre redatto il c.d. "verbale unico di accertamento e notificazione".

In merito al valore probatorio dei verbali ispettivi, secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, essi fanno piena prova **fino a querela di falso** in relazione ai fatti attestati dal pubblico ufficiale, come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale e alle dichiarazioni a lui rese; fanno invece fede – fino a prova contraria – quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni dalle parti o da terzi (Cass. n. [3350/2001](#); Cass. n. [13054/2014](#)). È stato, inoltre, precisato come tali dichiarazioni, sebbene materiale liberamente valutabile e apprezzabile dal giudice, possano assurgere a prova sufficiente, qualora il loro specifico contenuto probatorio o il concorso d'altri elementi, renda superfluo l'espletamento di ulteriori mezzi istruttori (Cass. n. [11934/2019](#); Cass. n. [8445/2020](#); Cass. n. [37764/2021](#)).

Nell'ipotesi di **difformità** tra la dichiarazione resa dal lavoratore agli ispettori e quella resa in giudizio (sia in sede d'esame testimoniale che d'interrogatorio libero), secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza, sia di legittimità che di merito, il giudice potrebbe privilegiare, nella formazione del proprio libero convincimento ex [art. 116](#) c.p.c., le dichiarazioni rilasciate nel corso dell'accesso ispettivo ritenendole più credibili in ragione dell'acquisizione nell'immediatezza dei fatti e nella ipotizzabile assenza di condizionamenti da parte del datore di lavoro (Cass. n. [24208/2020](#); App.

Venezia n. [30/2019](#); App. Torino n. [235/2021](#)).

Nella sentenza in commento, il Tribunale di Foggia, **discostandosi** da tale indirizzo, ha statuito come in caso di difformità tra le dichiarazioni rese dai lavoratori in sede ispettiva e quelle rese nell'istruttoria svolta dinanzi al giudice, non possa ritenersi raggiunta la prova della violazione contestata con il verbale di accertamento.

Nel caso di specie, l'INPS, sulla base di un verbale unico di accertamento della DTL, aveva richiesto alla società datrice di lavoro il pagamento di  **differenze contributive** per il lavoro supplementare e straordinario svolto da alcune dipendenti assunte con contratto part-time. In sede ispettiva, infatti, le lavoratrici avevano dichiarato di aver osservato un orario di lavoro di 8 ore giornaliere (48 settimanali), difformemente da quanto riportato nei contratti di lavoro e dai dati presenti sul Libro Unico. Nel giudizio di opposizione promosso dalla società, le dipendenti – ascoltate come testimoni – avevano invece confermato gli orari di lavoro previsti in contratto.

Il giudice del lavoro di Foggia ha, innanzitutto, precisato come le dichiarazioni rilasciate agli ispettori non abbiano di per sé un valore probatorio preconstituito e il giudice non possa considerare il verbale come fonte esclusiva del proprio convincimento, dovendolo, di contro, **liberamente apprezzare** nell'ambito del materiale probatorio raccolto.

Facendo applicazione del criterio di cui all'[art. 2697](#) c.c. – secondo cui l'onere di provare i fatti costitutivi del diritto grava su colui che si afferma titolare del diritto stesso – il giudice ha inoltre chiarito come, nel giudizio promosso dal contribuente per l'accertamento negativo del credito previdenziale, incomba sull'INPS, quale attore in senso sostanziale ancorché convenuto nel giudizio di opposizione, **l'onere di provare** i fatti costitutivi della pretesa contributiva che l'Istituto fondi sul rapporto ispettivo.

Il giudice ha, quindi, accolto il ricorso della società ritenendo che la suddetta prova non fosse stata fornita dall'Ente. Dal raffronto tra le fonti di prova assunte dinanzi agli organi ispettivi e quelle risultanti dall'istruttoria compiuta nel corso del giudizio, infatti, erano emersi numerosi elementi tra loro **contraddittori** e conseguentemente la mancanza di una prova certa e rigorosa delle circostanze poste a fondamento della richiesta dell'INPS.

# Il vero problema è la scarsa volontà di aggregazione dei commercialisti

Gentile Redazione,  
la lettera del dott. Righini contiene tanti spunti interessanti per i colleghi che lo hanno letto (si veda "[Servono supporto e modelli operativi per le aggregazioni professionali](#)"). Mi giunge strana, però, la sua affermazione che servono modelli per la categoria.

A parte che la materia societaria e associativa è "nostra" per definizione in quanto di uso quotidiano, a me sembra che il problema non sia lo strumento, ma la **carenza di volontà aggregativa**.

Per quanto attiene allo strumento, infatti, la categoria ha sempre privilegiato l'**associazione professionale** (quasi sempre affiancata da una società di capitali per l'erogazione di servizi basici e di supporto all'attività libero professionale) sia per il rispetto del principio di cassa, sia perché è lo strumento più malleabile e adattabile alle diverse situazioni possibili.

Capisco che la **STP**, che obbligatoriamente (non si sa perché è stata presa questa decisione) va per competenza, sia più ingessata e poi è anche **più complessa** per determinare i ricavi a fine esercizio, soprattutto quando i servizi resi dal professionista si estendono in più anni solari.

Io (in ragione anche del fatto che militavo in un'associazione professionale di lunga durata) feci parte nei primi anni di professione della Commissione nazionale per le società professionali capitanata dall'amico Cesare Gerla di Milano e composta da un manipolo di validi professionisti e allora facemmo un **lavoro** molto attento **sul territorio** acquisendo gli statuti di tante associazioni professionali.

La raccolta aveva poi portato a elaborare diversi tipi di **statuti/clausole** che potevano essere di aiuto ai colleghi (fu pubblicato sul giornalino di categoria); a me

sembra che quel lavoro sia ancora attuale.

Ma venendo al dunque, il vero problema è la **scarsa volontà** di aggregazione che c'è tra i giovani.

In parte è data dal fatto che i giovani si inseriscono in realtà già avviate e non hanno la forza psicologica e materiale di farsi un percorso autonomo con altri che hanno iniziato la stessa attività; oggi gli investimenti nelle strutture (affitto locali, arredi, information technology, software, impiegate, ecc.) sono decisamente più importanti di quando abbiamo iniziato noi vecchietti e non tutti possono permetterselo.

In parte è data dalla percezione della continua **variabilità** del **mercato** di riferimento che genera grande incertezza sul futuro; solo una visione chiara della professione a medio-lungo termine fa prendere decisioni importanti, altrimenti si viaggia di piccolo cabotaggio cercando di massimizzare il tornaconto nel brevissimo termine.

Infine c'è che la nostra categoria vive la professione in modo molto **personalistico** e questo crea forti vincoli al confronto e alla messa in comune delle proprie esperienze, dei propri valori.

Il timore di perdere clienti (che sono il nostro unico bene immateriale) sopraffà la voglia di condivisione. Bisogna essere meno egoisti.

Forse, basta solo pensare che se ci capitasse una malattia seria tutto il lavoro di anni di professione potrebbe andare a ramengo per prendere le decisioni che servono: è **anacronistico** fare il commercialista da soli o in piccolissime strutture.

**Alberto Cacciani**

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