

Giovedì 24 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Tra le vendite a distanza anche le operazioni esenti IVA

/ Corinna COSENTINO e Emanuele GRECO

Nell'ambito delle vendite a distanza intracomunitarie, un caso residuale ma degno di attenzione può essere rappresentato dalle cessioni per le quali opera il **regime di esenzione IVA**.

Fermo restando che il regime di esenzione si applica, per [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Senza apertura del concordato inefficaci i pagamenti ai professionisti

/ Saverio MANCINELLI

Nell'art. 67 comma 3 del RD 267/42 sono individuate varie fattispecie di **esenzioni** da revocatoria fallimentare, tra cui quella alla lettera g), avente ad oggetto i pagamenti di debiti liquidi ed esigibili, [...]

PAGINA 12

FISCO

Invio delle spese per interventi anche per i condomini minimi senza amministratore

Comunicazione necessaria nel caso in cui almeno uno dei condòmini a cui è stata attribuita la spesa abbia effettuato la cessione del credito

/ Massimo NEGRO e Arianna ZENI

Relativamente alle spese sostenute nel **2021** dai condomini con riferimento agli **interventi** effettuati sulle **parti comuni** degli edifici che danno diritto a detrazioni fiscali la comunicazione, di norma presentata dall'amministratore di condominio, deve essere trasmessa entro il 7 aprile 2022 (termine da ultimo prorogato dal provv. dell'Agenzia delle Entrate 16 marzo 2022 n. 83833, si veda "Invio dei dati delle spese per gli interventi condominiali entro il 7 aprile" del 17 marzo 2022).

La comunicazione riguarda la **generalità** degli **interventi "edilizi"** che consentono di beneficiare delle agevolazioni fiscali, siano essi interventi di recupero del patrimonio edilizio, di riqualificazione energetica (ecobonus sia nella versione ordinaria che con superbonus 110%), di riduzione del rischio sismico (sismabonus sia nella versione "ordinaria" che con superbonus 110%), di rifacimento delle facciate degli edifici (c.d. bonus facciate), di installazio-

ne di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici, compresa l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli stessi impianti solari (sia nella misura del 50% che in quella superbonus al 110%), di installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, di rimozione delle barriere architettoniche, di rifacimento del verde (c.d. bonus verde), oltre che per gli acquisti di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo delle parti comuni degli immobili oggetto di ristrutturazione (c.d. bonus mobili).

Per l'individuazione dei **soggetti** tenuti al predetto adempimento, l'art. 2 del DM 1° dicembre 2016 (cui rinvia, da ultimo, anche il provv. Agenzia delle Entrate n. 83833/2022) stabilisce che "Ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi da parte dell'Agenzia delle entrate, a partire dai dati relativi al 2016, gli **amministratori di condominio** trasmettono in via telematica all'Agenzia [...]"

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Massimali degli aiuti di Stato da verificare in capo al beneficiario originario

Nuovi tax credit per l'acquisto di energia e gas naturale

Conflitto in Ucraina con implicazioni per le attività di sindaci e revisori

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

CONTABILITÀ

Limiti per abbreviato e micro da verificare nel bilancio 2021

/ Silvia LATORRACA

Nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura, occorre verificare se la società rispetta i **limiti dimensionali** per la redazione del bilancio in forma [...]

PAGINA 5

Tra le vendite a distanza anche le operazioni esenti IVA

Per chi si avvale dell'OSS, tali vendite non dovrebbero rientrare nella dichiarazione trimestrale

/ Corinna COSENTINO e Emanuele GRECO

Nell'ambito delle vendite a distanza intracomunitarie, un caso residuale ma degno di attenzione può essere rappresentato dalle cessioni per le quali opera il **regime di esenzione IVA**.

Fermo restando che il regime di esenzione si applica, per lo più, in relazione alle prestazioni di servizi, può tuttavia essere utile chiedersi se anche le cessioni di beni esenti da IVA possano essere ricondotte, in presenza delle altre condizioni previste dal DL [331/93](#), nella disciplina delle [vendite a distanza](#) intra-Ue.

Rientrano tra le vendite a distanza intracomunitarie le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, da uno Stato membro a un altro, a destinazione di privati o di soggetti ad essi "equiparati" ([art. 38-bis](#) del DL 331/93).

Tali vendite, di regola, sono **territorialmente rilevanti** nello Stato membro di arrivo dei beni. Sono invece rilevanti nello Stato di partenza solo al ricorrere di determinate condizioni, ossia se il fornitore:

- è stabilito in un solo Stato membro;
- non ha superato la soglia annua di 10.000 euro (costituita dall'ammontare, al netto dell'IVA, delle vendite a distanza intra-Ue e dei servizi "TTE" resi a privati di altri Stati membri);
- non ha esercitato l'opzione per la tassazione a destino.

La *ratio* della disciplina è quella di "tassare" le cessioni di beni nello Stato di "**consumo**", ma di limitare allo stesso tempo gli oneri a carico dei soggetti "minori".

In tale contesto, ci si potrebbe chiedere se anche le vendite a distanza esenti (nello Stato di partenza o di arrivo dei beni) concorrano alla formazione della **soglia** di 10.000 euro.

Secondo la normativa unionale, ad esempio, sono esenti da IVA le forniture di protesi dentarie effettuate da dentisti e da odontotecnici ([art. 132](#), par. 1, lett. e) della direttiva 2006/112/Ce).

Un altro esempio è costituito dai beni per il contenimento del COVID-19 (come gli strumenti diagnostici), per i quali l'esenzione è prevista in via temporanea dall'[art. 129-bis](#) della direttiva 2006/112/Ce (anche se in questo caso sarebbe più corretto parlare di cessioni ad "aliquota zero", in quanto cessioni esenti che danno diritto alla detrazione dell'imposta a monte).

Ora, sebbene la disciplina delle vendite a distanza contempli **specifiche esclusioni** (es. mezzi di trasporto nuovi, cessioni in regime del margine), nulla è espressamente indicato per i beni in regime di esenzione dall'imposta.

In assenza di disposizioni di segno contrario, perciò, si ritiene che debbano computarsi nella soglia tutte le vendite a distanza effettuate dal soggetto passivo, indipendentemente dal regime IVA applicabile.

Inoltre, l'opzione per la tassazione a destinazione dovrebbe poter essere valutata anche a fronte di cessioni per le quali nello Stato membro di partenza è previsto il regime di **imponibilità IVA**, mentre nello Stato di arrivo è prevista l'esenzione. Non sembrano infatti esservi preclusioni al riguardo a livello normativo. Né tale possibilità potrebbe considerarsi contraria alla *ratio* della disciplina, essendo comunque rispettata la regola della tassazione nello Stato di consumo.

In caso di vendite a distanza "**in uscita**" con applicazione del regime di esenzione nello Stato di consumo, c'è da chiedersi, poi, quali siano gli effetti ai fini della detrazione dell'imposta assoluta a monte, anche considerato che tali vendite sarebbero considerate "non imponibili" in Italia (in virtù del disallineamento esistente tra norma comunitaria e norma nazionale).

Al riguardo, occorre ricordare che l'**indetraibilità dell'IVA** assoluta sugli acquisti afferenti a operazioni esenti o non soggette a imposta non opera in caso di acquisti relativi a operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato che, se effettuate in Italia, darebbero diritto alla detrazione ([art. 19](#) comma 3 lett. b) del DPR 633/72).

Si ritiene, dunque, che, in caso di vendite a distanza rilevanti a destino ed esenti nello Stato membro di arrivo dei beni, l'imposta assoluta a monte dal soggetto passivo italiano possa essere **detratta** solo se la medesima operazione, ove rilevante in Italia, conferisce il diritto alla detrazione.

Per converso, la detrazione non dovrebbe spettare per una vendita a distanza imponibile nello Stato di arrivo che, ove effettuata in Italia, sarebbe esente da IVA. Secondo quanto sancito dalla Corte di Giustizia 7 dicembre 2006, causa [C-240/05](#), un'operazione esente non consente la detrazione dell'IVA ancorché costituisca un'**operazione intracomunitaria**, a prescindere dal regime IVA applicabile nello Stato membro di destinazione.

Infine, è da osservare che, secondo la Guida al One Stop Shop (Parte 2, § 7), i soggetti che si avvalgono dello sportello unico non sono tenuti a riportare nella dichiarazione trimestrale [OSS](#) le vendite a distanza che risultano "esenti" o ad "aliquota zero" nello Stato membro di "consumo".

Invio delle spese per interventi anche per i condomini minimi senza amministratore

Comunicazione necessaria nel caso in cui almeno uno dei condòmini a cui è stata attribuita la spesa abbia effettuato la cessione del credito

/ Massimo NEGRO e Arianna ZENI

Relativamente alle spese sostenute nel **2021** dai condomini con riferimento agli **interventi** effettuati sulle **parti comuni** degli edifici che danno diritto a detrazioni fiscali la comunicazione, di norma presentata dall'amministratore di condominio, deve essere trasmessa entro il 7 aprile 2022 (termine da ultimo prorogato dal provv. dell'Agenzia delle Entrate 16 marzo 2022 n. [83833](#), si veda "[Invio dei dati delle spese per gli interventi condominiali entro il 7 aprile](#)" del 17 marzo 2022).

La comunicazione riguarda la **generalità** degli **interventi "edilizi"** che consentono di beneficiare delle agevolazioni fiscali, siano essi interventi di recupero del patrimonio edilizio, di riqualificazione energetica (ecobonus sia nella versione ordinaria che con superbonus 110%), di riduzione del rischio sismico (sismabonus sia nella versione "ordinaria" che con superbonus 110%), di rifacimento delle facciate degli edifici (c.d. bonus facciate), di installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici, compresa l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli stessi impianti solari (sia nella misura del 50% che in quella superbonus al 110%), di installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, di rimozione delle barriere architettoniche, di rifacimento del verde (c.d. bonus verde), oltre che per gli acquisti di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo delle parti comuni degli immobili oggetto di ristrutturazione (c.d. bonus mobili).

Per l'individuazione dei **soggetti** tenuti al predetto adempimento, l'[art. 2](#) del DM 1° dicembre 2016 (cui rinvia, da ultimo, anche il provv. Agenzia delle Entrate n. 83833/2022) stabilisce che "Ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi da parte dell'Agenzia delle entrate, a partire dai dati relativi al 2016, gli **amministratori di condominio** trasmettono in via telematica all'Agenzia delle entrate, entro il 28 febbraio [dal 2021 entro il 16 marzo] di ciascun anno, una comunicazione contenente i dati relativi alle spese sostenute nell'anno precedente dal condominio (...). Nella comunicazione devono essere indicate le quote di spesa imputate ai singoli condòmini".

Mentre il suddetto DM 1° dicembre 2016 obbliga all'adempimento i soli amministratori di condominio, con una [faq](#) pubblicata sul sito dell'Agenzia delle Entrate, oltre che nelle specifiche tecniche allegate al provv. n. 83833/2022 e nella [guida](#) allegata al software di compilazione dell'Agenzia, alla domanda se siano tenuti alla comunicazione anche i **condòmini minimi**

(con condòmini non superiori a otto), l'Amministrazione finanziaria precisa che se "i condòmini del cd «condominio minimo» **non** hanno provveduto a nominare un **amministratore**, gli stessi non sono tenuti alla trasmissione all'anagrafe tributaria dei dati riferiti agli interventi di ristrutturazione e di risparmio energetico effettuati sulle parti comuni dell'edificio, ad eccezione del caso in cui **uno** dei soggetti a cui è stata attribuita la spesa abbia effettuato la **cessione del credito**. In quest'ultimo caso il condòmino incaricato dovrà comunicare tutti i dati relativi alle spese riguardanti il condominio minimo, compilando anche le sezioni relative al credito ceduto".

Secondo l'Agenzia delle Entrate, quindi, se uno dei condòmini "a cui è stata attribuita la spesa abbia effettuato la cessione del credito" (**almeno uno**), il condòmino incaricato all'espletamento degli adempimenti necessari al fine di beneficiare delle detrazioni fiscali dovrebbe anche trasmettere la comunicazione in commento ai fini della dichiarazione precompilata.

Anzitutto, vista l'assenza di riferimenti normativi, nei suddetti documenti dell'Agenzia non è chiaro se per "cessione del credito" si debba ricomprendere anche l'opzione per il c.d. "**sconto sul corrispettivo**" di cui all'[art. 121](#) comma 1 lett. a) del DL 34/2020; un'interpretazione estensiva e prudentiale porterebbe, quindi, a obbligare a detto adempimento tutti i condòmini minimi nei quali anche solo uno dei condòmini abbia optato per la cessione o lo sconto in fattura ai sensi del predetto art. 121 (compresi i casi in cui spetti il superbonus del 110% di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020 come espressamente previsto dalle specifiche tecniche approvate dal provv. n. 83833/2022).

Con le parole "ad eccezione del caso in cui uno dei soggetti a cui è stata attribuita la spesa abbia effettuato la cessione del credito", inoltre, non è chiaro se la comunicazione debba essere trasmessa nel caso in cui **tutti** i condòmini abbiano ceduto l'intera detrazione fiscale spettante. In questo caso, nessuno dei condòmini dovrebbe indicare alcunché nella propria dichiarazione dei redditi.

Peraltro l'**omessa presentazione** della comunicazione da trasmettere ai fini della precompilata non rientra fra le cause di **decadenza** dal diritto di poter beneficiare delle agevolazioni fiscali. In ogni caso, dato che per i condòmini minimi senza amministratore l'obbligo non è stabilito da una norma, l'omessa trasmissione all'Agenzia delle Entrate non sembrerebbe sanzionabile ai sensi dell'[art. 3](#) comma 5-*bis* del DLgs. 175/2014.

Massimali degli aiuti di Stato da verificare in capo al beneficiario originario

Rettificando una precedente risposta, l'Agenzia rileva che si tratta di un limite alla maturazione dell'aiuto, non un limite alla compensazione

/ Pamela ALBERTI e Anita MAURO

Con la risposta a interpello n. [153](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate rettifica – parzialmente – il contenuto della precedente risposta ad interpello del 1° dicembre 2021 n. [797](#), relativa al credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso **non abitativo** di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020 e successive modifiche e integrazioni.

Il tema oggetto delle due risposte è quello dell'applicazione al credito locazioni delle diverse soglie dei massimali previsti dal **Quadro temporaneo** per le misure di aiuto di Stato (comunicazione Commissione europea 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final, e successive modifiche).

In particolare, con riferimento agli aiuti italiani indicati nell'art. 1 comma 13 del DL 41/2021 (tra cui il credito locazioni di cui all'art. 28 del DL 34/2020), a norma dell'art. 2 del DM 11 dicembre 2021, i **massimali** previsti dalla Sezione 3.1 del Quadro temporaneo devono essere rispettati i massimali vigenti in ciascun momento, come di seguito riportato:

- per gli aiuti ricevuti dal 19 marzo 2020 al 27 gennaio 2021, 800.000 euro per impresa unica;
- per gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 al 31 dicembre 2021, 1.800.000 euro per impresa unica.

L'art. 3 del DM 11 dicembre 2021 prevede infatti che i soggetti beneficiari degli aiuti presentino all'Agenzia delle Entrate un'**autodichiarazione** nella quale attestano che l'importo complessivo degli aiuti fruiti non supera i massimali previsti. Allo stato attuale, tuttavia, non è ancora stato emanato il relativo provvedimento. Tanto premesso, il caso esaminato nella risposta n. [797/2021](#) riguardava il credito d'imposta locazioni maturato da una società con riferimento a canoni 2020 e ceduto ad un'altra società il 14 ottobre 2020.

Il cessionario si domandava se, per effetto dell'aumento della soglia a 1.800.000 euro, egli potesse compensare nel 2021 il credito eccedente il "vecchio" limite di 800.000 euro.

L'Agenzia aveva risposto che nel caso di specie dovesse applicarsi il limite di 800.000 euro e che il cessionario avrebbe potuto comunque cedere la parte di credito non goduto entro il 31 dicembre 2020.

Ora, però, con la risposta n. [153](#), pubblicata ieri, l'Agenzia rivede le proprie affermazioni.

In primo luogo, l'Agenzia rileva che le soglie relative agli aiuti di Stato configurano **limiti alla maturazione** del credito d'imposta e non soglie alla compensazione, sicché esse agiscono sul cedente e non sul cessionario: è l'"impresa unica" cedente a dover verificare il su-

peramento dei limiti, oltre i quali è esclusa la cessione, non potendo il soggetto maturare un aiuto superiore alla soglia di riferimento, né, tanto meno, cederlo.

Inoltre, posto che la cessione del credito era avvenuta nel 2020, il cessionario non potrebbe comunque, oltre la data del 31 dicembre 2020, compensare in F24 il credito ricevuto.

In secondo luogo, l'Agenzia precisa l'**efficacia temporale** dei vari massimali. In particolare, l'Agenzia rileva che, ai sensi dell'art. 2 comma 3 del DM 11 dicembre 2021, ai fini del rispetto dei diversi massimali rileva la data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario, come individuata al punto 95, secondo punto, della decisione della Commissione europea 15 ottobre 2021 n. C(2021) 7521 final. In relazione ai crediti d'imposta – spiega l'Amministrazione – la disposizione appena citata individua, quale "data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario" alternativamente:

- "la data di presentazione della dichiarazione dei redditi";
- o "la data di approvazione della compensazione".

Ad avviso della risposta n. [153/2022](#), quindi, la **scelta tra le due alternative** sopra enunciate è demandata al contribuente.

Il beneficiario sceglie quale data considerare

Ne consegue che, nel caso di specie, "l'aiuto di cui si discute può, a discrezione del beneficiario, considerarsi concesso:

- «dal 19 marzo 2020 al 27 gennaio 2021» se si ha riguardo alla «data di approvazione della compensazione», con la conseguenza che lo stesso soggiace al limite pregresso di 800.000 euro;
- «dal 28 gennaio 2021 alla data del 31 dicembre 2021», se si ha riguardo alla «data di presentazione della dichiarazione dei redditi» relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa, con la conseguenza che lo stesso soggiace al nuovo limite 1.800.000 euro".

Tuttavia, i massimali citati vanno verificati in capo all'impresa unica cedente, di modo che la possibilità, per il cessionario, di cedere ulteriormente la parte di credito non compensata è ammessa esclusivamente nell'ipotesi in cui permangono i requisiti che ne consentono l'utilizzo diretto in capo al **beneficiario originario** (quindi per la quota parte ancora fruibile nel rispetto della soglia prescritta dalla normativa in tema di aiuti di Stato).

Secondo l'orientamento prevalente, per le società in attività occorre avere riguardo a 2020 e 2021

Nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura, occorre verificare se la società rispetta i **limiti dimensionali** per la redazione del bilancio in forma semplificata.

Ai sensi degli [artt. 2435-bis](#) comma 1 e [2435-ter](#) comma 1 c.c., le società non quotate possono, rispettivamente, redigere il bilancio in forma abbreviata oppure adottare il regime semplificato previsto per le micro imprese quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 4.400.000 euro/175.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro/350.000 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità/5 unità.

In riferimento alle società di nuova costituzione, non si pongono particolari problematiche, posto che il superamento dei limiti dimensionali deve essere verificato **“nel primo esercizio”** di attività.

Peraltro, la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata oppure applicando le semplificazioni previste per le micro imprese sussiste già per il bilancio relativo al primo esercizio in cui non sono superati due dei limiti indicati.

In riferimento alle società già in attività, invece, il superamento dei limiti dimensionali deve essere verificato **“per due esercizi consecutivi”**.

Sotto questo profilo, sono sorti alcuni dubbi interpretativi.

La dottrina prevalente (su tutti circ. Assonime n. 9/2009) riconosce la possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata (ma analoghe considerazioni valgono per le micro imprese) già a partire dal **secondo esercizio** consecutivo in cui le condizioni sono rispettate.

Pertanto, una società potrebbe applicare le disposizioni semplificatorie a partire dal bilancio 2021, laddove almeno due delle soglie dimensionali non fossero state superate negli esercizi 2020 e 2021.

Il documento CNDCEC [novembre 2012](#) ha suggerito, invece, un'interpretazione maggiormente prudentiale, secondo la quale sarebbe opportuno usufruire delle semplificazioni "a partire dal bilancio relativo all'**esercizio successivo** a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti".

In tal caso, una società potrebbe applicare le disposizioni semplificatorie a partire dal bilancio 2021, qualo-

ra la stessa non avesse superato almeno due delle soglie dimensionali previste negli esercizi 2019 e 2020.

Con specifico riferimento alla prima applicazione delle novità introdotte dal DLgs. [139/2015](#), CNDCEC e Confindustria (documento [marzo 2017](#)) hanno assunto, tuttavia, in considerazione della *ratio* della riforma (volta a ridurre gli oneri amministrativi per le realtà di minori dimensioni), una posizione **più favorevole** alle imprese, in base alla quale una società avrebbe potuto applicare le disposizioni semplificatorie a partire dal bilancio 2016, qualora la stessa non avesse superato almeno due delle soglie dimensionali negli esercizi 2015 e 2016.

Sotto altro profilo, è stato evidenziato che i parametri da rispettare per la redazione del bilancio in forma abbreviata **non** devono necessariamente essere **coincidenti** (documento CNDCEC [15 aprile 2009](#)). Risulta, quindi, possibile applicare le semplificazioni laddove in un esercizio non siano superati due parametri, mentre nell'esercizio successivo non siano superati parametri diversi.

Per quanto attiene, invece, alla decadenza dalle semplificazioni, gli artt. 2435-*bis* comma 8 e 2435-*ter* comma 4 c.c. stabiliscono che le società che redigono il bilancio in forma abbreviata devono redigerlo in forma ordinaria e le micro imprese devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando, **per il secondo esercizio consecutivo**, superano due dei limiti indicati.

Pertanto, il superamento di due dei limiti per un solo anno non priva le società del diritto di applicare le semplificazioni (documento CNDCEC 15 aprile 2009).

Avuto riguardo all'esercizio a partire dal quale vengono meno le semplificazioni, sembra dirimente quanto affermato, con riferimento al bilancio in forma abbreviata, dalla Relazione ministeriale al DLgs. [127/91](#), ad avviso della quale "il bilancio del secondo esercizio consecutivo in cui sono stati superati due dei limiti indicati deve essere redatto in forma ordinaria".

In modo coerente con tale indicazione, il documento CNDCEC novembre 2012 ha suggerito, ai fini dell'obbligo di redigere il bilancio in forma ordinaria e **in ottica prudentziale**, "di provvedere sin dal bilancio relativo all'esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, vengono superati i detti limiti".

Aderendo a tale orientamento, qualora la società avesse superato almeno due delle soglie dimensionali negli esercizi 2020 e 2021, decadrebbe dalle semplificazioni già a partire dal bilancio 2021.

Nuovi tax credit per l'acquisto di energia e gas naturale

Le agevolazioni riguardano il secondo trimestre 2022

/ Pamela ALBERTI e Lorenzo MAGRO

Nell'ambito del DL 21 marzo 2022 n. [21](#) (c.d. DL "Ucraina") sono stati introdotti alcuni crediti d'imposta per le imprese a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto di **energia elettrica** e di gas naturale. Tali crediti si affiancano a quelli già previsti per le imprese energivore e per quelle a forte consumo di gas naturale, sui quali il DL in commento è intervenuto incrementandone la misura.

L'[art. 3](#) del DL 21/2022 riconosce un credito d'imposta alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a **16,5 kW**, diverse da quelle a forte consumo di energia elettrica di cui al DM [21 dicembre 2017](#) (beneficiarie del credito di cui all'[art. 4](#) del DL 17/2022).

Il credito d'imposta è pari al **12%** della spesa sostenuta per l'acquisto (comprovato mediante le relative fatture) della componente energetica effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022, qualora il prezzo della componente energetica, calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022 e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% rispetto al corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre 2019.

L'[art. 4](#) del DL 21/2022 riconosce inoltre un credito d'imposta per l'acquisto di gas naturale alle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas di cui all'[art. 5](#) del DL 17/2022 (beneficiarie del credito previsto dal medesimo [art. 5](#)), pari al **20%** della spesa sostenuta per l'acquisto del gas consumato (non per usi termoelettrici) nel secondo trimestre solare dell'anno 2022.

Tale credito d'imposta spetta qualora il prezzo di riferimento del **gas naturale**, calcolato come media, riferita al primo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre del 2019.

Entrambi i citati crediti d'imposta del DL 21/2022, per espressa previsione normativa, **non** concorrono alla formazione del reddito e dell'IRAP e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli [artt. 61](#) e [109](#) comma 5 del TUIR.

I crediti sono inoltre **cumulabili** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e dell'IRAP, non porti

al superamento del costo sostenuto.

Quanto alle modalità di fruizione, i crediti d'imposta di cui agli [artt. 3](#) e [4](#) del DL 21/2022 sono utilizzabili, entro il **31 dicembre 2022**, esclusivamente in compensazione nel modello F24 (ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97), senza applicazione dei limiti ex [art. 1](#) comma 53 della L. 244/2007 e [art. 34](#) della L. 388/2000.

Viene inoltre consentito alle imprese beneficiarie delle agevolazioni in esame di **cedere** il credito d'imposta, solo per intero, ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di "soggetti vigilati" (quali banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario e imprese di assicurazione).

In caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono il **visto** di conformità, rilasciato dai professionisti abilitati, relativo alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito d'imposta.

A seguito della cessione, il cessionario fruisce del credito d'imposta con le stesse modalità previste per il cedente, comunque entro il 31 dicembre 2022.

Incremento della misura per le imprese energivore

Come anticipato, l'[art. 5](#) del DL 21/2022 ha inoltre disposto un **incremento** delle agevolazioni introdotte dal DL [17/2022](#) (si veda "[Nuovi tax credit per imprese energivore, autotrasportatori e Mezzogiorno](#)" del 12 marzo 2022), con un aumento dal 20% al 25% per il credito d'imposta a favore delle imprese energivore ([art. 4](#) del DL 17/2022) e dal 15% al 20% per il credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale ([art. 5](#) del DL 17/2022).

Anche per tali agevolazioni, nonché per il credito d'imposta per le imprese energivore relativo al primo trimestre 2022 di cui all'[art. 15](#) del DL 4/2022, viene limitata, a norma dell'[art. 9](#) del DL 21/2022, la fruizione del credito d'imposta entro il **31 dicembre 2022** e viene prevista la facoltà di cessione dei crediti, analogamente a quanto sopra riportato in merito ai crediti d'imposta di cui agli [artt. 3](#) e [4](#) del DL 21/2022.

Le modalità attuative per la cessione di tali crediti d'imposta saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Conflitto in Ucraina con implicazioni per le attività di sindaci e revisori

Vanno considerati diversi rischi e possibili incertezze significative sulla continuità aziendale

/ **Ermando BOZZA**

Gli impatti della guerra in Ucraina si fanno sentire anche sulle attività dei **sindaci**, che sono chiamati a vigilare sull'osservanza della legge, sul rispetto di principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza degli assetti organizzativi, e dei **revisori**, che devono esprimersi sul bilancio.

Molte sono, infatti, le aree influenzate dagli eventi bellici: **rischi** di cybersecurity, rischi antiriciclaggio, rispetto delle norme sanzionatorie emesse nei confronti della Russia e Bielorussia, dubbi significativi sulla continuità aziendale e potenziali limitazioni nelle procedure di controllo.

I sindaci di società impattate dalla guerra in Ucraina dovranno vigilare che gli amministratori monitorino tempestivamente le **sanzioni** che la Ue e l'Italia infliggono a società e persone fisiche legate alla Russia e Bielorussia valutandone le implicazioni.

Nell'attività di vigilanza, particolare attenzione andrà dedicata ai rischi di **riciclaggio** e di cybersecurity. Sotto il primo profilo, appare opportuno che l'organo di controllo richieda alla società una mappa delle **esposizioni dirette e indirette** nei confronti di soggetti esposti in Russia e Bielorussia. Le società dovrebbero, infatti, verificare nei loro database i clienti, i fornitori e gli altri soggetti direttamente o indirettamente riferibili a Russia o Bielorussia e identificarne i **titolari effettivi**.

La crisi bellica ha, inoltre, accentuato notevolmente i rischi di cybersecurity, aspetto, quest'ultimo, rimarcato anche dalla Consob nel richiamo d'attenzione del **18 marzo 2022**, nella parte in cui si afferma che, "alla luce delle recenti raccomandazioni diffuse dall'Agenzia per la Cybersicurezza Nazionale, deve essere prestata particolare attenzione alla valutazione dei rischi connessi alla **cybersecurity**. Si segnala, pertanto, l'opportunità di predisporre adeguati ed efficaci presidi organizzativi e tecnici volti alla mitigazione di tale rischio, anche prevedendo il rafforzamento dei flussi **informativi** con gli organi di controllo". L'organo di controllo dovrà, quindi, richiedere agli amministratori una valutazione delle misure di sicurezza in essere e valutarne l'adeguatezza, richiedendo, nel caso, pronte azioni di miglioramento.

Sotto il profilo delle attività di **revisione**, una prima considerazione da effettuare è quella relativa alla valutazione del rischio dell'incarico che, a causa dei rischi indotti dalla crisi bellica, potrebbe dover essere rivisto al rialzo.

La crisi russo-ucraina, essendo scoppiata a febbraio 2022, rappresenta, ai fini del bilancio 2021, un fatto **successivo** alla **chiusura** dell'esercizio che non richie-

de modifiche nelle valutazioni, ma che potrebbe generare dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come entità in funzionamento. Basti pensare, ad esempio, ai rischi di **liquidità** che possono generarsi per effetto delle difficoltà di incasso di crediti e del calo repentino di rilevanti quote di fatturato nel corso del 2022. L'esercizio 2021 non gode più della deroga in tema di valutazione dell'appropriato utilizzo del presupposto della **continuità** aziendale introdotta dall'**art. 7** del DL 23/2020 per i bilanci 2019 e 2020, per cui gli amministratori dovranno operare una valutazione della capacità dell'impresa di assolvere alle proprie obbligazioni, in un arco temporale minimo di 12 mesi dalla data di bilancio, e riportare nella Nota integrativa, per quanto possibile su base quantitativa e qualitativa, i rischi e le incertezze connessi agli effetti attuali e prospettici della crisi su attività commerciali, catena di approvvigionamento, equilibri finanziari ed economici.

I revisori, dal canto loro, dovranno svolgere tutte le procedure previste dall'ISA Italia **570** prestando particolare attenzione proprio all'**informativa di bilancio**. L'assenza della citata deroga *ex art. 7* comporterà, verosimilmente, che i revisori, in molti casi, dovranno considerare di inserire nella propria relazione una dichiarazione sulle incertezze significative sulla continuità aziendale (**art. 14** comma 2 lett. f) del DLgs. 39/2010) o, nei casi più gravi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Anche i sindaci dovranno occuparsi della continuità aziendale, ma con un raggio d'azione che va oltre il "mero" postulato di bilancio; essi dovranno soprattutto **vigilare** che gli amministratori monitorino il **rischio di perdita** di continuità aziendale assumendo tempestive decisioni di soluzione della crisi. È opportuno ricordare che – laddove gli amministratori, malgrado l'esistenza di elementi di squilibrio che rendano probabile la crisi o la perdita di continuità aziendale, non dovessero agire – i sindaci sono tenuti, ai sensi dell'**art. 15** del DL 118/2021, a inviare apposita segnalazione scritta della sussistenza dei presupposti per l'accesso alla procedura di composizione negoziata.

La crisi dovuta al conflitto potrebbe, infine, generare limitazioni nell'acquisizione degli **elementi probativi** della revisione, si pensi, ad esempio, al caso di società controllate, di clienti o di fornitori ubicati nei paesi sanzionati; i revisori, in questi casi, dovranno considerare se esistano procedure alternative da svolgere per evitare limitazioni che potrebbero portare a giudizi con modifica.

Rendiconto finanziario per monitorare lo stato di salute della società

Oltre che ai fini del bilancio, la redazione del rendiconto assume rilevanza, soprattutto nell'attuale crisi, nell'ambito delle informazioni periodiche

/ Stefano DE ROSA

Nei periodi di crisi economica come quello attuale, il rendiconto finanziario rappresenta un utile strumento, assieme alla lettura della Nota integrativa e dell'eventuale Relazione sulla gestione, per consentire ai destinatari del fascicolo di bilancio di valutare lo **stato di salute** dell'azienda a cui lo stesso si riferisce.

A tal proposito, si ricorda che l'[art. 2423](#) comma 1 c.c. stabilisce che "gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico, dal Rendiconto finanziario e dalla Nota integrativa". Inoltre, al rendiconto finanziario è dedicato l'[art. 2425-ter](#) c.c., mentre il principio contabile OIC 10 ne definisce la forma e i contenuti, stabilendone le **modalità di predisposizione** e fornendo **schemi standard** che nella pratica permettono, ad esempio, la comparabilità di dati relativi a società differenti ovvero confronti fra i vari esercizi di una stessa azienda. È prevista la possibilità di non predisporre il rendiconto finanziario per:

- le società che redigono il bilancio in forma **abbreviata** (ai sensi dell'[art. 2435-bis](#) c.c.);
- le c.d. "**micro imprese**", cioè le società che non superano i limiti di cui all'[art. 2435-ter](#) c.c.

Per quanto riguarda la struttura del rendiconto, i singoli flussi finanziari che determinano le variazioni delle disponibilità liquide da un esercizio all'altro sono allocati nelle seguenti categorie:

- attività **operativa** (che comprende le operazioni connesse all'acquisizione, produzione e distribuzione di beni e alla fornitura di servizi, nonché le altre operazioni non ricomprese nell'attività di investimento e di finanziamento);
- attività di **investimento** (che attiene alle operazioni di acquisto e di vendita delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie e delle attività finanziarie non immobilizzate);
- attività di **finanziamento** (relativa alle operazioni di ottenimento e di restituzione delle disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio o di capitale di debito).

Per ogni esercizio devono essere forniti anche i **dati comparativi** dell'**esercizio precedente**. Per il bilancio 2021, pertanto, dal rendiconto finanziario sono desumibili i flussi finanziari 2021-2020 e 2020-2019, che forniscono importanti indicazioni per interpretare l'evoluzione degli effetti della pandemia in corso sulla si-

tuazione economica, patrimoniale e finanziaria della società.

Con riferimento alla **gestione operativa**, ad esempio, le imprese che svolgono la propria attività in settori particolarmente colpiti dalla crisi si trovano a dover fronteggiare gli impatti negativi su tale grandezza, parzialmente attenuati dagli interventi messi in atto dal Governo. Nei casi di applicazione del metodo indiretto del rendiconto, la circostanza in cui si evidenzia una "perdita dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione" è riconducibile presumibilmente a una contrazione del valore della produzione, non compensata a sufficienza dalla riduzione dei costi e dagli eventuali "aiuti di Stato". Altro valore da monitorare è quello delle **variazioni di circolante netto**, in quanto nell'attuale congiuntura economica si possono frequentemente presentare situazioni di:

- incremento dei crediti commerciali, pur a fronte di una contrazione del fatturato, a seguito dell'allungamento delle dilazioni di pagamento richieste dai clienti;
 - aumento delle giacenze di magazzino, con conseguenti possibili problemi di obsolescenza.
- In tali situazioni non è sempre possibile compensare l'aumento del CCN con un incremento dei debiti verso i fornitori (nei casi in cui non vengano, ad esempio, ottenute adeguate dilazioni di pagamento), con conseguenti effetti sulla **liquidità operativa** che dovranno essere attentamente valutati dagli amministratori al fine di decidere quali contromisure mettere in atto (attivando, ad esempio, nuove fonti di finanziamento a breve termine).

Rendiconto utilizzabile anche per monitorare i flussi finanziari

In particolar modo nell'attuale scenario, contraddistinto da condizioni di instabilità economica e finanziaria, aggravate dal conflitto in Ucraina, il rendiconto finanziario può essere utilizzato anche come strumento per monitorare i **flussi finanziari** della società. A tale scopo, anche per le imprese di minori dimensioni, assume rilevanza la predisposizione del documento con cadenza periodica (mensile o trimestrale), preferibilmente anche con configurazione previsionale.

Abusivo accantonare utili troppo a lungo e senza necessità

Rilevano anche la patrimonializzazione della società e la liquidità disponibile

/ Maurizio MEOLI

È abusiva la delibera assembleare che per il quinto anno consecutivo **non distribuisce utili**, nonostante l'ingente somma liquida accantonata per le esigenze societarie, la forte patrimonializzazione della società e l'importo minimo degli utili ulteriormente portati a nuovo.

Ad affermarlo è la sentenza n. [2488/2021](#) del Tribunale di Milano.

Nel caso di specie, l'ex amministratore di una società fiduciaria, socio della stessa al 9,5%, in un contesto di forte conflitto con gli altri soci (appartenenti alla famiglia della moglie, dalla quale si stava separando), agiva in giudizio per far valere, tra l'altro, l'invalidità della delibera con la quale l'assemblea, in sede di approvazione del bilancio relativo al 2017, aveva deciso di non distribuire gli utili maturati, ma di riportarli a nuovo, reputandola viziata da **abuso di maggioranza**.

Abuso che poteva desumersi dai seguenti **rilievi**: fino al momento in cui egli era stato amministratore, almeno una parte degli utili conseguiti era sempre stata distribuita; dopo la cessazione della sua carica sociale (dicembre 2013), la società non aveva più distribuito utili, sebbene li avesse sempre conseguiti. Così fino al 2017, annualità oggetto di contestazione, quando, a fronte di un fatturato di circa 2 milioni e mezzo di euro, di un patrimonio netto di circa 4 milioni e mezzo di euro e di una liquidità di circa 5 milioni di euro, si decideva comunque di non distribuire gli utili pari a circa 80.000 euro.

La società difendeva in giudizio la propria scelta quale espressione di una **prudente politica** di accantonamento necessaria soprattutto in seguito all'entrata in vigore della previsione ([art. 2](#) comma 5 del DL 133/2013 convertito) che, in materia di risparmio amministrato, aveva introdotto l'obbligo per le società fiduciarie di anticipare ogni anno un acconto proporzionato ai redditi di natura finanziaria dei propri clienti. Tale previsione, infatti, al momento dell'introduzione, aveva colto di sorpresa la società, costringendola a un ravvedimento operoso. Ragion per cui si era dato inizio a un accantonamento di utili teso a costituire una riserva idonea a evitare ulteriori procedure di ravvedimento operoso o, comunque, di fare ricorso al finanziamento bancario.

Il Tribunale di Milano ritiene che la delibera in questione, autonoma anche se dipendente da quella di approvazione del bilancio di esercizio da cui emergono gli utili conseguiti, sia effettivamente viziata da abuso da parte della maggioranza.

Si ricorda, in primo luogo, come – pur non essendo

configurabile un diritto del socio all'utile netto d'esercizio sino a che non sia intervenuta una delibera assembleare sulla destinazione dell'utile stesso a dividendo – esista certamente una **legittima aspettativa** a un riparto degli utili; riparto che rappresenta un compenso dell'investimento effettuato e che, comunque, deve presentarsi equo e ragionevole, ovvero tale da non comprimere il valore della partecipazione.

Peraltro, l'aspettativa alla percezione di utili deriva dalla natura stessa del contratto di società, in cui l'esercizio in comune di un'attività economica è posto in essere, ex [art. 2247](#) c.c., "allo **scopo di dividerne gli utili**".

È certamente vero che è rimessa all'assemblea – normalmente in sede di approvazione del bilancio d'esercizio ex [art. 2433](#) c.c. – la facoltà di optare per la distribuzione degli utili ovvero per il loro accantonamento per il reimpiego nell'interesse della stessa società. Ma è altrettanto vero che tale decisione risulta censurabile quando espressione di iniziative abusive della maggioranza. Il riesame della decisione assembleare di non distribuzione degli utili può, quindi, condurre al suo annullamento nel caso in cui venga dimostrato – anche tramite presunzioni – che un **interesse extrasociale** abbia indotto la maggioranza a pretermettere i diritti individuali dei singoli azionisti, facendo un uso distorto e abusivo del proprio potere discrezionale.

In via generale, infatti, l'abuso di maggioranza sussiste se la decisione, da un lato, **non** trova alcuna **giustificazione** nell'interesse della società, e, dall'altro, si presenta come il risultato di un'intenzionale attività dei soci di maggioranza diretta a provocare la **lesione** dei diritti di partecipazione o degli altri diritti patrimoniali dei soci di minoranza.

A fronte di ciò, secondo i giudici milanesi, il carattere abusivo della decisione del caso di specie deriva dal fatto che l'esigenza di garantire alla società la liquidità necessaria per far fronte ai suoi impegni non necessitava della decisione di portare a nuovo anche gli utili maturati nel 2017, considerando che, come segnalato, la società aveva una disponibilità liquida di circa 5 milioni di euro ed era ben patrimonializzata. Tale rilevante disponibilità liquida costituiva il risultato di pregresse, e indiscutibili, decisioni di non distribuire gli utili che avevano **raggiunto il risultato** perseguito.

Di conseguenza l'ulteriore (sistematica) negazione della distribuzione del dividendo, nel 2018, è reputata illegittima, perché l'obiettivo di avere adeguate risorse disponibili poteva dirsi raggiunto e perché, in ogni caso, un loro eventuale incremento con gli utili 2017 sarebbe stato modesto e non ne avrebbe mutato la sostanza.

Obbligo di notifica delle esportazioni di materie prime critiche

Il DL 21/2022 prevede inoltre una procedura digitalizzata per l'ottenimento delle licenze dual use

/ Valeria BALDI e Lorenzo UGOLINI

Con il DL [21/2022](#), recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina, sono state introdotte importanti novità in tema di esportazioni dall'Ue.

In primo luogo, l'[art. 30](#) introduce l'**obbligo di notifica** per le operazioni di esportazione al di fuori dell'Ue di materie prime critiche (CRM-Critical Raw Materials), che saranno individuate con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri. Tra le CRM rientrano i rottami ferrosi, anche non originari dell'Italia, i quali saranno soggetti all'obbligo di notifica.

Di conseguenza, le imprese che intendono esportare, direttamente o indirettamente, le materie prime critiche o i rottami ferrosi hanno l'obbligo di notificare, almeno dieci giorni prima dell'avvio dell'operazione, al MISE e al MAECI una **informativa completa** dell'operazione.

In caso di inadempimento, salvo che il fatto costituisca reato, è prevista una **sanzione amministrativa** piuttosto pesante, pari al 30% del valore dell'operazione e comunque non inferiore a 30.000 euro per ogni singola operazione.

L'[art. 35](#) del medesimo decreto, invece, prevede una importante novità in ambito dual use, disponendo che i procedimenti di richiesta e di rilascio delle autorizzazioni all'esportazione di tali beni si debbano svolgere esclusivamente tramite un **sistema telematico** basato su una piattaforma digitale integrata.

In particolare, l'[art. 35](#) del DL 21/2022 è intervenuto sui DLgs. [221/2017](#), che disciplina le procedure di autorizzazione all'esportazione di prodotti e di tecnologie a duplice uso, introducendo, all'[art. 8](#), i commi 7-bis e 7-ter.

La nuova procedura digitalizzata, in concreto, sarà utilizzabile dagli operatori non appena sarà comunicata, con avviso da pubblicare in Gazzetta ufficiale da parte del Ministero degli Affari esteri e della cooperazione internazionale (MAECI) la **data di avvio** dell'operatività della piattaforma.

La novità era stata anticipata dal direttore della Divisione beni a duplice uso dell'unità per le autorizzazioni dei materiali di armamento (UAMA) nel corso di un incontro promosso lo scorso dicembre per presentare

le novità introdotte dal regolamento Ue [2021/821](#).

In tale sede, si era sottolineato come il nuovo regolamento europeo sui beni a duplice uso ponga al centro il tema della **semplificazione** e armonizzazione delle procedure e dei criteri di rilascio delle licenze: la digitalizzazione del processo si pone, infatti, come un passo fondamentale nel raggiungimento di tale obiettivo, semplificando l'operatività delle imprese e rendendo più snello l'iter di rilascio delle autorizzazioni.

Cambiamento sostanziale sia per le imprese che per gli uffici UAMA

A fronte di tali benefici, tuttavia, l'abbandono della procedura analogica comporta un **cambiamento sostanziale** sia per le imprese che per gli uffici UAMA preposti alle approvazioni, con inevitabili iniziali problemi di adeguamento.

Per tale ragione il Ministero ha ritenuto di prevedere una fase sperimentale volontaria, che consenta alle imprese di acquisire dimestichezza con il sistema, nonché di superare gli eventuali problemi informatici di implementazione.

A supporto delle **valutazioni tecniche** che devono essere effettuate dal Ministero ai fini del rilascio delle autorizzazioni previste per l'esportazione, il trasferimento, l'intermediazione, l'assistenza tecnica ed il transito di prodotti a duplice uso e di prodotti a duplice uso non listati, il DL [21/2022](#) ha previsto la possibilità di avvalersi di esperti di comprovata qualificazione professionale, anche estranei alla Pubblica Amministrazione, fino a un massimo di 10.

Infine, nell'ottica dell'effettuazione di controlli **efficaci e mirati**, il decreto in esame ha integrato l'[art. 17](#) del DLgs. 221/2017, dedicato alle misure ispettive volte ad accertare l'effettiva destinazione finale e l'effettivo uso finale dei prodotti e delle tecnologie oggetto di autorizzazione, prevedendo la possibilità per l'UAMA di effettuare visite ispettive presso le imprese mediante l'invio di ispettori che possono accedere ai locali aziendali, nonché esaminare e acquisire copie di registri, dati, regolamenti interni e altri materiali relativi ai prodotti esportati o trasferiti.

Il mancato invio del foglio salari blocca il DURC

Le conseguenze vanno dalle sanzioni amministrative alla mancata regolarità contributiva

/ Fabrizio VAZIO

Entro il **28 febbraio 2022** i datori di lavoro dovevano inviare il foglio salari all'INAIL, concludendo così le operazioni di autoliquidazione.

Infatti, entro tale data, il datore di lavoro titolare di posizione assicurativa territoriale doveva presentare la dichiarazione delle retribuzioni telematica, comprensiva dell'**eventuale comunicazione** del pagamento in quattro rate, nonché della domanda di riduzione del premio artigiani utilizzando i servizi telematici "Invio dichiarazione salari" o "AL.P.I. online".

Può capitare tuttavia che taluni datori di lavoro dimentichino di inviare i fogli salari.

A parte i casi in cui ciò è dovuto al sostanziale tracollo di un'azienda, che magari ha cessato l'attività ma non lo ha comunicato all'Istituto assicuratore, tale eventualità è possibile anche qualora avvenga, per esempio, un **cambio del professionista** che segue l'azienda in tali adempimenti: ove il "passaggio di consegne" avvenga proprio a ridosso di fine febbraio, è possibile che l'adempimento non venga effettuato.

A tale proposito, l'**art. 28** del DPR 1124/1965, oltre a stabilire che il datore di lavoro deve comunicare all'Istituto assicuratore, nel termine del 28 febbraio dell'anno successivo, l'**ammontare delle retribuzioni** effettivamente pagate durante detto periodo (salvo i controlli che l'Istituto ritenga di disporre), prevede altresì che, in caso di mancato invio, l'INAIL possa procedere direttamente all'accertamento di tali retribuzioni o effettuare la liquidazione del premio dovuto in base alle retribuzioni dell'anno precedente.

In esito al **mancato invio** del foglio salari, l'Istituto provvede dunque a verifiche sulla base di una lista di evidenza che viene sviluppata poco dopo la scadenza per l'invio del modulo.

L'INAIL può far pervenire solleciti all'invio e, ove il datore di lavoro non provveda, operare secondo modalità diverse.

In primis, gli uffici amministrativi verificheranno attraverso le banche dati l'eventuale cessazione di attività e, ove emergano elementi circa l'importo dei salari corrisposti, potranno operare la regolazione sulla base di quanto risulta in altre banche dati (ad esempio,

l'INPS), ferma restando la possibilità di **ulteriori rettifiche** qualora emergano successivamente importi diversi.

È altresì possibile che l'ufficio amministrativo disponga, specialmente per le aziende che hanno un monte salari più cospicuo, una **verifica ispettiva** atta a verificare *in primis* che l'azienda sia ancora in attività e, inoltre, quali siano le retribuzioni corrisposte nell'anno in cui il foglio salari non è stato inviato.

Ovviamente il funzionario ispettivo effettuerà una verifica complessiva con particolare riferimento al rischio di lavorazione, all'inquadramento gestionale e contesterà eventuali sanzioni amministrative legate anche alla mancata comunicazione di cessazione dell'attività.

A proposito di **sanzioni amministrative**, come ricordano le istruzioni all'autoliquidazione, la violazione dell'obbligo di comunicazione all'INAIL, nei termini previsti, dell'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte nel periodo assicurativo, è punita con la sanzione amministrativa da 125 a 770 euro, se la mancata o tardata comunicazione non determina una liquidazione del premio inferiore al dovuto. Nel caso in cui la mancata comunicazione all'INAIL abbia determinato una mancata richiesta di premio, perché i salari effettivamente erogati sono superiori a quelli su cui l'INAIL aveva calcolato i salari ex art. 28, sulla differenza sono dovute le sanzioni civili.

Va da ultimo rilevato che il mancato invio del foglio salari ha il rilevante effetto di **bloccare** la concessione del documento unico di regolarità contributiva, in quanto, come ricorda la circolare INAIL n. **61/2015**, l'esito di regolarità nell'interrogazione ai fini del DURC online è subordinato, fra l'altro, al fatto che "risultino trasmesse le relative denunce/dichiarazioni retributive (il cui termine massimo di presentazione è scaduto rispetto alla data di interrogazione)".

È evidente dunque la necessità che, appena l'azienda o il professionista che la segue **si avvedano** del mancato invio del foglio salari, provvedano immediatamente a tale incombenza senza attendere eventuali solleciti da parte dell'Istituto assicuratore.

Senza apertura del concordato inefficaci i pagamenti ai professionisti

Acconti o pagamenti non beneficiano automaticamente di esenzione da revocatoria

/ Saverio MANCINELLI

Nell'art. 67 comma 3 del RD 267/42 sono individuate varie fattispecie di **esenzioni** da revocatoria fallimentare, tra cui quella alla lettera g), avente ad oggetto i pagamenti di debiti liquidi ed esigibili, eseguiti alla scadenza, per ottenere la prestazione di servizi strumentali all'accesso a procedure concorsuali. Il beneficio include, quindi, anche le prestazioni professionali (rese da advisor, legale, commercialista, attestatore e stimatore) indispensabili per la predisposizione di un concordato preventivo.

L'esenzione in questione condivide la medesima *ratio* posta a fondamento del beneficio ex art. 111 comma 2 del RD 267/42 che considera crediti **prededucibili** quelli sorti in occasione o in funzione di procedure concorsuali di cui alla legge fallimentare, dove, in linea generale, i crediti sorti "in esecuzione" sono quelli successivi all'atto introduttivo della procedura (deposito della domanda per il concordato, sentenza dichiarativa per il fallimento), mentre i crediti sorti "in funzione" sono precedenti a tale atto "iniziale" (attribuendosi a tale perifrasi il significato di: "in vista di", "allo scopo di" o "al fine di").

In breve ed in linea generale, i professionisti che svolgono la propria attività "in funzione" di un concordato preventivo dovrebbero beneficiare di un **duplice** vantaggio: se non pagati potrebbero ottenere la prededuzione del credito, se pagati (in tutto o in parte) potrebbero godere della stabilità dell'atto, in quanto esente da revocatoria (con la precisazione che, dovendosi trattare di pagamenti di debiti liquidi ed esigibili eseguiti alle rispettive scadenze, appare pacifico che non possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'esenzione eventuali pagamenti anticipati rispetto alla scadenza pattuita).

Tuttavia, il condizionale è d'obbligo poiché – in tema di prededuzione dei professionisti per crediti sorti "in funzione" del concordato – la giurisprudenza di legittimità si è più volte espressa in senso **oscillante**. Il mosaico delle prime pronunce della Suprema Corte tende a consegnare il principio che i crediti dei professionisti sono de plano prededucibili nel **consecutivo fallimento**, mentre negli interventi più recenti risulta "mal digerita" l'idea che l'attività professionale possa essere prestata in modo formalmente corretto, ma sostanzialmente e consapevolmente inutile per i creditori.

Il dibattito giurisprudenziale è stato devoluto alla pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite n. [42093/2021](#), chiamata a rispondere su molteplici quesiti, tra cui quello "se la disciplina della revocatoria dei pagamenti di crediti insorti a fronte della «prestazione di servizi

strumentali all'accesso alle procedure concorsuali» condivide la medesima *ratio* che è posta a fondamento della prededuzione del credito dei professionisti che abbiano prestato la propria opera in vista dell'accesso alla procedura concordataria".

Le Sezioni Unite, affrontando in parte motiva i vari quesiti sottoposti al vaglio, hanno (tuttavia) enunciato un unico **principio** di diritto, che sostanzialmente afferma che il credito del professionista relativo a prestazioni – anteriori o successive al deposito della domanda ex art. 161 del RD 267/42 – per l'accesso al concordato preventivo o per il perfezionamento dei relativi atti, è prededucibile nel successivo e consecutivo fallimento a condizione che la procedura minore sia stata aperta.

Nel contempo, le Sezioni Unite ritengono che tale condizione sia necessaria, ma non sufficiente per ottenere il beneficio; occorre, infatti, che venga anche perseguita una **"concreta"** utilità, non essendo prededucibili i crediti per prestazioni professionali che non procurino alcun beneficio in termini di accrescimento dell'attivo o di salvaguardia della sua integrità, in quanto per l'estensione della prededucibilità non basta un mero collegamento funzionale con la procedura, ma occorre la sussistenza di un (concreto) vantaggio a favore della massa dei creditori, dove tale accertamento costituisce un'indagine di fatto, riservata al giudice di merito, su impulso (*rectius* eccezione) del curatore in sede di verifica del passivo fallimentare.

Nel contempo, poiché la Sezioni Unite, in un passaggio motivazionale, rilevano "un'identità di ratio delle due norme" attinenti la prededuzione e l'esenzione da revocatoria, il principio espresso dalle Sezioni Unite implica il seguente corollario: in difetto del decreto di apertura, eventuali **acconti** o pagamenti ottenuti dai professionisti in funzione dell'accesso alla procedura, non beneficiano dell'esenzione da revocatoria fallimentare ex art. 67 lett. g) del RD 267/42, non potendosi riconoscere la "funzionalità automatica" senza espresso riferimento (almeno) all'ammissione al concordato preventivo.

Ciò significa che il professionista, incaricato nella predisposizione di un concordato preventivo, dovrà interrogarsi se sia corretto ricorrere a tale procedura, ipotizzandone le probabilità di successo e se la sua attività possa avere una "funzionalità/vantaggio/salvaguardia" per i creditori; il tutto nella consapevolezza che eventuali acconti o pagamenti, anche se ricevuti alla scadenza, potrebbero essere dichiarati **inefficaci**.

Bonus investimenti nel Mezzogiorno per il charter nautico

Le imbarcazioni dovrebbero essere correttamente classificate nelle voci di bilancio rilevanti

/ Pamela ALBERTI e Silvia LATORRACA

Con la risposta all'interrogazione parlamentare n. [5-07730](#), è stato affermato che le società di charter nautico possono fruire del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno in relazione alle **imbarcazioni** da diporto qualora siano correttamente classificate, secondo i principi contabili, nelle voci B.II.2 o B.II.3 dell'attivo patrimoniale.

La questione sollevata riguarda le società di noleggio delle imbarcazioni da diporto e l'applicazione del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno di cui all'[art. 1](#) commi 98 ss. della L. 208/2015, con particolare riferimento ad alcune segnalazioni relative a un'ipotesi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate che esclude dall'agevolazione l'acquisto delle imbarcazioni da diporto nuove partendo dall'assunto che "le imbarcazioni da diporto non possono essere ricomprese nella voce B.II.2 dell'attivo dello stato patrimoniale «Impianti, macchinari e attrezzature varie» ovvero nella voce B.II.3 «Attrezzature industriali e commerciali» – ammesse all'agevolazione – ma debbano farsi rientrare nella voce **B.II.4** «Altri beni», categoria, invece, esclusa dalle agevolazioni".

In risposta all'interrogazione parlamentare, il Ministero dell'Economia, sentita l'Amministrazione finanziaria, ha ricordato che l'art. 1 comma 98 della L. n. 208/2015 (da ultimo modificato dall'[art. 1](#) comma 175 della L. 234/2021) riconosce un credito d'imposta alle imprese che "effettuano l'acquisizione dei **beni strumentali** nuovi indicati nel comma 99, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, della Regione siciliana e delle regioni Sardegna e Molise, ammissibili alle deroghe previste dall'[articolo 107](#), paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e nelle zone assistite della regione Abruzzo, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027". Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale pro tempore vigente.

Quanto all'individuazione dei beni agevolabili, il comma 99 dell'[art. 1](#) della L. n. 208/2015 stabilisce che sono agevolabili gli investimenti "facenti parte di un progetto di investimento iniziale (...), relativi all'acquisto di **macchinari**, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio".

L'[art. 13](#) del regolamento (Ue) n. 651/2014, a cui la legge

istitutiva del credito d'imposta rinvia, prevede comunque l'esclusione dalle agevolazioni in argomento dei settori "Trasporti e relative infrastrutture" e "Costruzione navale".

Pertanto, secondo il Ministero, le attività svolte dalle imprese di noleggio di imbarcazioni devono essere valutate, caso per caso, al fine di stabilire se si sia in presenza di soggetti operanti nei **settori esclusi** dalla disciplina agevolativa, tenuto conto delle regole unionali in materia di aiuti di Stato.

Viene inoltre precisato che, a differenza della disciplina attuale, la norma introduttiva dell'analogo credito d'imposta – per acquisizione di beni strumentali in aree svantaggiate di cui all'[art. 1](#) commi da 271 a 279 della L. 296/2006 – faceva esplicito riferimento ai beni "classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale di cui al primo comma, voci B.II.2 e B.II.3, dell'[articolo 2424](#) del codice civile".

Per l'individuazione dei beni agevolabili occorre fare riferimento ai chiarimenti forniti nella circolare n. [38/2008](#), che escludeva dall'agevolazione tutti i beni classificati in voci di bilancio diverse da quelle sopra riportate – come i beni iscritti nella voce residuale "B.II.4 - Altri beni" – attribuendo, in sostanza, rilevanza alla corretta **classificazione contabile** di tali beni in applicazione di quanto previsto dai principi contabili in materia di immobilizzazioni materiali.

Alla luce di quanto riportato, il Ministero afferma quindi che "i beni di cui si tratta – ferma restando la sussistenza di tutti gli ulteriori requisiti per l'accesso all'agevolazione de qua – sono considerati agevolabili qualora, sulla base dei corretti principi contabili, risultino classificati nelle predette **voci rilevanti** (voci B.II.2 e B.II.3 dell'articolo 2424 del codice civile)".

A ben vedere, la risposta in commento **non fornisce** chiarimenti sulla corretta classificazione in bilancio delle imbarcazioni da diporto, ma afferma soltanto che le stesse, ove correttamente classificate nelle voci B.II.2 e B.II.3, potrebbero accedere all'agevolazione.

In termini analoghi si era già espressa la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [322/2020](#), secondo cui, ai fini della individuazione dei beni agevolabili ex art. 1 commi 98 ss. della L. 208/2015, occorre fare riferimento alla corretta classificazione degli stessi in bilancio, secondo quanto previsto dalla normativa civilistica e nel rispetto dei corretti principi contabili. Di conseguenza, restano esclusi tutti i beni classificabili, in base al documento OIC [16](#), in voci di bilancio diverse da **B.II.2** e **B.II.3**.

Richiesta di pagamento diretto della CIG con doppia modalità fino al 30 aprile

Prorogata dall'INPS la fase transitoria in cui è possibile inviare i dati con il flusso "UniEmens-Cig" o con il modello "SR41"

/ Luca MAMONE

Con il messaggio n. [1320/2022](#), pubblicato ieri, l'INPS ha prorogato fino al 30 aprile 2022 il **periodo transitorio** durante il quale è possibile trasmettere, con il nuovo flusso telematico "UniEmens-Cig" oppure con il modello "SR41", le richieste di pagamento diretto dei trattamenti di integrazione salariale previsti dall'[art. 8](#) del DL 41/2021 (DL "Sostegni").

Si ricorda che la citata norma del DL "Sostegni" stabilisce che, per le domande di accesso ai trattamenti di **integrazione salariale** ordinari e in deroga con causale COVID-19 previsti dal medesimo decreto, ossia la CIGO, l'assegno ordinario (ora assegno di integrazione salariale) e la CIG in deroga, la trasmissione dei dati necessari al pagamento diretto delle prestazioni da parte dell'INPS può essere effettuata in modo semplificato con il nuovo flusso telematico denominato **"UniEmens-Cig"**.

Nel merito era intervenuto l'INPS con la circ. n. [62/2021](#), prevedendo – per consentire una graduale transizione – una prima fase transitoria, di durata semestrale, in cui l'invio dei dati può essere effettuato o con il nuovo flusso telematico "UniEmens-Cig" o con il modello **"SR41"**.

Con la medesima circolare, peraltro, l'Istituto previdenziale ha precisato che al fine di valutarne l'eventuale definitiva estensione a tutti i trattamenti di integrazione salariale era consentito, fin da subito, utilizzare il nuovo flusso "UniEmens-Cig" anche per inviare i dati dei **pagamenti diretti** riferiti a periodi di integrazione salariale richiesti con causali ordinarie.

In seguito, con il messaggio n. [3556/2021](#), l'INPS aveva ulteriormente prorogato fino al 31 dicembre 2021 tale possibilità, ricordando che le richieste di pagamento relative a domande di integrazione salariale presentate dal 1° gennaio di quest'anno e aventi a oggetto periodi di integrazione salariale decorrenti da **"gennaio 2022"**, potevano essere inviate solo con il nuovo flusso telematico "UniEmens-Cig".

Tuttavia, preso atto delle segnalazioni provenienti dalle Sedi territoriali nonché delle esigenze rappresentate da diverse aziende e intermediari, l'Istituto ha deciso, con il messaggio n. 1320/2022 di ieri, di prorogare ulteriormente il periodo transitorio di coesistenza di entrambi i sistemi fino al **30 aprile 2022**.

Dal 1° maggio valido solo il flusso "UniEmens-Cig"

Pertanto, si precisa nel messaggio, le richieste di pagamento diretto afferenti a periodi di integrazione salariale decorrenti dal 1° maggio 2022 dovranno essere inviate **esclusivamente** con il nuovo flusso telematico "UniEmens-Cig".

Inoltre, si chiarisce che per le richieste di pagamento diretto afferenti a domande che hanno a oggetto periodi di integrazione salariale con una decorrenza anteriore al **1° maggio 2022**, i datori di lavoro possono continuare a scegliere se utilizzare il nuovo flusso telematico "UniEmens-Cig" o il modello "SR41".

In particolare, si evidenzia che il sistema "SR41" dovrà necessariamente essere utilizzato fino alla fine del periodo autorizzato dai datori di lavoro che, alla data del 1° maggio 2022, avessero **già inviato** richieste di pagamento con tale sistema.

In ogni caso, si ricorda che restano esclusi dall'ambito di applicazione del nuovo sistema "UniEmens-Cig" i trattamenti di integrazione salariale del **settore agricolo**, per i quali rimangono in vigore le modalità di trasmissione dei dati tramite il modello "SR43" semplificato.

In modo analogo, restano escluse le richieste di pagamento diretto della prestazione dell'indennità di mancato avviamento al lavoro per i lavoratori del **settore portuale** di cui all'[art. 3](#) comma 2 della L. 92/2012, per le quali deve continuare a essere utilizzato il modello "SR41 semplificato".

Scissione asimmetrica dopo il conferimento di partecipazioni non abusiva

Rileva la volontà di separare il patrimonio della scindenda perché i soci persone fisiche possano gestire in autonomia la propria frazione di patrimonio

/ REDAZIONE

Con la risposta n. [152](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha considerato non passibile di **abuso del diritto** ex [art. 10-bis](#) della L. 212/2000 di un'operazione di scissione parziale non proporzionale asimmetrica preceduta da un conferimento di una partecipazione di controllo, detenuta dalla scindenda, a favore di una holding neo-costituita.

In merito si afferma che, affinché non siano ravvisabili profili elusivi è necessario che la scissione non sia, di fatto, volta a surrogare lo **scioglimento** del vincolo societario da parte dei soci e l'assegnazione agli stessi del patrimonio aziendale (attraverso società di mero godimento).

Si ritiene, quindi, che nel caso di specie non si verifica alcun **vantaggio fiscale** in quanto:

- la società scissa, anche a seguito dell'operazione di scissione, continuerà ad esercitare la propria attività d'impresa commerciale con i relativi asset non oggetto di trasferimento, secondo i desideri di un socio;
- la società beneficiaria della scissione intraprenderà una propria attività d'impresa, secondo le direttive dell'altro socio persona fisica.

L'operazione di scissione è stata preceduta dal conferimento di una partecipazione effettuato in regime di

"realizzo controllato" ex [art. 175](#) del TUIR.

Guardando al combinato disposto delle due operazioni, si ritiene che non si verifichi la sottrazione di beni al **regime di impresa** né alcun salto d'imposta.

Si valorizza il fatto che la ragione economica sottostante alla riorganizzazione societaria del caso di specie è quella di **separare** il patrimonio della scindenda al fine di consentire ai soci persone fisiche di gestire in autonomia la frazione di patrimonio di propria competenza (anche in vista di un futuro passaggio generazionale).

Stessa impostazione adottata anche nella risposta a interpello n. 248/2020

Lo stesso obiettivo **non sarebbe stato conseguibile** attraverso la creazione di due holding unipersonali mediante conferimento, da parte dei soci, delle rispettive partecipazioni nella scindenda, in quanto le holding in questione, poste al di sopra nella catena societaria, avrebbero continuato a gestire in modo unitario tutte le partecipazioni detenute nella medesima.

La stessa impostazione è stata adottata anche dalla risposta a interpello n. [248/2020](#).

Rinvio alla Consulta della vaccinazione obbligatoria del personale sanitario

Il Consiglio di giustizia amministrativa della Regione Sicilia ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'obbligo

/ Luca NEGRINI

L'obbligo di vaccinazione anti SARS-Cov-2, originariamente introdotto dall'[art. 4](#) del DL 44/2021 per il personale sanitario e poi progressivamente esteso ad altre categorie di lavoratori, continua a essere oggetto di un **contenzioso giudiziario**, nell'ambito del quale è stata quasi sempre posta in discussione da chi lo contesta la sua **legittimità costituzionale**.

Fino a oggi la questione era sempre stata **respinta**, sia dalla giurisprudenza amministrativa sia da quella ordinaria. Il Consiglio di Stato, con la sentenza n. [7045](#) del 20 ottobre 2021, aveva ritenuto che la vaccinazione obbligatoria selettiva introdotta dall'[art. 4](#) del DL 44/2021 rispondesse a una chiara **finalità di tutela** non solo del personale sanitario sui luoghi di lavoro, ma anche degli stessi pazienti e degli utenti della sanità, pubblica e privata, secondo un principio di solidarietà fatto proprio dalla Costituzione e, sulla base di queste premesse di carattere generale, aveva giudicato manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate. Tale valutazione è stata successivamente ribadita dal Consiglio di Stato con l'ordinanza n. [583](#), pubblicata il 4 febbraio 2022.

Analogamente si erano espressi i giudici ordinari, tra cui di recente il giudice del lavoro di Torino, con un'ordinanza del [3 marzo](#) scorso, pronunciata nell'ambito di un procedimento cautelare promosso da una dipendente di un centro dentistico. Secondo i giudici torinesi, in linea con quanto già osservato in altre pronunce (si veda Trib. Roma [20 agosto 2021](#)), è più corretto parlare di un **onere** anziché di un obbligo, nonostante l'art. 4 utilizzi tale espressione, perché dal punto di vista contrattuale un requisito soggettivo essenziale per lo svolgimento della prestazione, come il fatto di essere vaccinati, si configura come un onere cui è necessario assolvere per poter rendere la prestazione stessa.

Di diverso avviso è, invece, il Consiglio di Giustizia amministrativa della Regione Sicilia, davanti al quale la questione si è posta nell'ambito di un procedimento promosso da uno studente iscritto al terzo anno del corso di laurea d'infermieristica, cui era stato **inibito** dall'Università di Palermo di partecipare a un tirocinio formativo all'interno delle strutture sanitarie in quanto **non vaccinato**.

In via interlocutoria, con un'ordinanza pronunciata lo scorso [17 gennaio](#), i giudici siciliani hanno ritenuto necessari ulteriori approfondimenti istruttori ai fini della valutazione della questione di costituzionalità, dovendo verificare se l'obbligo vaccinale per il COVID-19 soddisfi le condizioni dettate dalla Corte Costituzionale

(sentenza n. 5/2018) in tema di compressione della libertà di **autodeterminazione sanitaria** dei cittadini in ambito vaccinale, ossia la non nocività dell'inoculazione per il singolo paziente e il beneficio per la salute pubblica. Hanno, pertanto, demandato a un collegio di esperti, composto dal Segretario generale del Ministero della Salute, dal Presidente del Consiglio superiore della sanità operante presso il Ministero della Salute e dal Direttore della Direzione generale di prevenzione sanitaria, la raccolta dei dati necessari per operare tale valutazione.

Alla luce dei dati raccolti, in particolare sugli effetti collaterali della vaccinazione, la Corte siciliana con un'ordinanza pubblicata martedì [22 marzo](#) ha ritenuto **non manifestamente infondata** la questione di costituzionalità dell'art. 4 del DL 44/2021, nella parte in cui prevede, da un lato, l'obbligo vaccinale per il personale sanitario e, dall'altro lato, per effetto dell'inadempimento all'obbligo vaccinale, la sospensione dall'esercizio delle professioni sanitarie, per contrasto con gli [artt. 3, 4, 32, 33, 34, 97](#) Cost. Ciò in quanto il numero di eventi avversi e le scarse misure di prevenzione adottate non consentono di escludere che il vaccino obbligatorio **non incida** negativamente sullo stato di salute di colui che è obbligato, con conseguenze che possono andare oltre quelle ritenute ammissibili dalla precedente giurisprudenza costituzionale, in quanto normali e, come tali, tollerabili.

È stata ritenuta, altresì, non manifestamente infondata, per contrasto con gli [artt. 3](#) e [21](#) Cost., la questione di costituzionalità proposta nei confronti della **legge sul consenso informato** e dell'art. 4 del DL 44/2021, in quanto l'[art. 1](#) della L. 219/2017 non esclude espressamente la sottoscrizione del consenso informato nelle ipotesi di trattamenti sanitari obbligatori, mentre l'art. 4 del DL 44/2021 non esclude l'onere di sottoscrizione del consenso informato nel caso di vaccinazione obbligatoria.

La richiesta di un intervento dei giudici costituzionali, vista la rilevanza della questione e le discussioni che comunque sono sorte in ordine alla legittimità dei provvedimenti adottati, appare tutto sommato una soluzione ragionevole, perché consentirà alla Corte di pronunciarsi in modo **definitivo** sul tema, sciogliendo ogni dubbio sulla costituzionalità delle norme in merito agli obblighi vaccinali via via introdotti dal legislatore per cercare di contenere la pandemia provocata dal COVID-19.

Taglio delle accise sui carburanti senza necessità di autorizzazione europea

Dopo la riduzione di 25 centesimi a litro per 30 giorni, MEF e MISE possono diminuire le aliquote

/ Diego ZUCAL

Il DL [21/2022](#), in vigore dal 22 marzo 2022, prevede una **riduzione temporanea** delle aliquote sull'accisa (All. 1 del DLgs. [504/95](#), c.d. TUA) per alcuni prodotti: per la benzina l'aliquota passa da 728,40 euro a 478,40 euro per mille litri; per il gasolio usato come carburante l'aliquota passa da 617,40 euro a 367,40 euro per mille litri. Si tratta di una riduzione che, ragguagliata in litri, ammonta a 25 centesimi.

A tale importo deve essere aggiunto il peso dell'IVA, la cui **base imponibile** ricomprende le accise ([art. 78](#) comma 1 lett. a) della direttiva 2006/112/Ce). Il taglio delle aliquote porterà, pertanto, a una riduzione dei prezzi al consumo pari a 30,5 centesimi al litro, data dalla diminuzione dell'accisa a cui si somma l'IVA su di essa gravante.

L'abbattimento dell'accisa è esteso anche al **gasolio commerciale** usato come carburante, la cui aliquota è fissata, dal numero 4-*bis* della Tabella A del TUA, in 403,22 euro per mille litri. Nello specifico, la citata previsione agevolativa è stata "congelata" dall'[art. 1](#) comma 3 del DL 21/2022, il quale prevede che "in dipendenza della rideterminazione dell'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante stabilita dal comma 1, l'aliquota di accisa sul gasolio commerciale usato come carburante, di cui al numero 4-*bis* della Tabella A allegata al testo unico delle accise di cui al decreto legislativo n. [504](#) del 1995, non trova applicazione per il periodo indicato nel comma 2 del presente articolo".

Si registra invece un effetto inverso, ossia un aumento delle aliquote, con riferimento alle fattispecie previste dal n. 12 della Tabella A del TUA. Anche in questo caso, infatti, la previsione agevolativa è congelata. Sennonché in tali ipotesi ("azionamento delle autovetture da noleggio da piazza, compresi i motoscafi che in talune località sostituiscono le vetture da piazza e quelli lacuali, adibiti al servizio pubblico da banchina per il trasporto di persone") l'aliquota prevista per la benzina è pari a 359 euro per mille litri, mentre quella del gasolio ammonta a 330 euro per mille litri.

Il costo delle riduzioni sopra delineate è stato valutato, per il 2022, in 588 milioni circa.

Appare opportuno specificare che gli interventi di riduzione delle aliquote **non necessitano** di alcuna preventiva autorizzazione a livello unionale. A livello comunitario sono, in verità, fissate solamente le aliquote minime, mentre rimane facoltà degli Stati membri innalzare le stesse. Con specifico riferimento ai prodotti energetici, l'[art. 4](#), par. 1, direttiva 2003/96/Ce prevede che "I livelli di tassazione applicati dagli Stati membri ai prodotti energetici e all'elettricità di cui all'articolo 2

non possono essere inferiori ai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva".

Il legislatore nazionale ha ampiamente fatto ricorso alla possibilità di inasprire le accise sui carburanti.

Nel documento denominato "1864. Imposta di fabbricazione e consumo. Le accise" il Ministero delle Finanze afferma che "(...) le aliquote di accisa sui carburanti hanno subito nel tempo alcuni **aumenti finalizzati** a reperire urgentemente nuove entrate tributarie per fronteggiare eventi improvvisi, come la missione UN-MIBH in Bosnia Erzegovina nel 1996, o per finanziare interventi strutturali dello Stato, come ad esempio il rinnovo dei contratti di lavoro per il trasporto pubblico locale o la manutenzione e la conservazione dei beni culturali nazionali". Ulteriori aumenti delle aliquote sono stati disposti, per esempio, dalla L. 75/2011 ([art. 1](#) comma 4) per il finanziamento del Fondo Spettacolo; dalla L. [10/2011](#) ([art. 2](#) comma 2-*quater* del DL 225/2010) per fare fronte all'emergenza rappresentata dallo sbarco degli immigrati; dal DL 74/2012 ([art. 2](#), comma 3) per reperire risorse a seguito del terremoto in Emilia del 2012; dalla L. 183/11 ([art. 33](#) comma 30) per finanziare il "Bonus gestori" nel 2014; etc.

I sopra elencati aumenti sono, come si nota, correlati a un **determinato obiettivo**, peraltro socialmente apprezzabile. Sennonché, esaurita l'emergenza o venuta meno la spesa da finanziare, l'inasprimento è sempre stato consolidato nell'accisa complessiva gravante sul carburante.

Con la conseguenza che, senza tener conto del DL 21 marzo 2022, n. [21](#), il peso del Fisco incide per circa il 55% sul costo finale della benzina e per circa il 51% su quello del gasolio.

Con il decreto in esame il legislatore inverte tale trend, ma solo per 30 giorni. Va tuttavia specificato che l'[art. 1](#), comma 8, del decreto in esame dispone che "Successivamente al periodo previsto dal comma 2 e fino al 31 dicembre 2022, ferme restando le condizioni di cui all'[articolo 1](#), comma 291, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, le aliquote di accisa applicate ai prodotti di cui al comma 1 possono essere **rideterminate** con il decreto emanato ai sensi del comma 290 del medesimo [articolo 1](#) della legge n. 244 del 2007, adottato anche con cadenza diversa da quella ivi prevista".

Nella sostanza il MEF, di concerto con il MISE, può **diminuire**, senza particolari scadenze, le aliquote previste per le accise sui carburanti per compensare le maggiori entrate dell'IVA derivanti dalle variazioni del prezzo internazionale, espresso in euro, del petrolio greggio ([art. 1](#), comma 290 della legge n. 244/2007).

Servono supporto e modelli operativi per le aggregazioni professionali

Gentile Redazione,
mi collego all'ultima ricerca diffusa da Consiglio e Fondazione nazionale dei commercialisti sulle STP (si veda ["Ancora scarsa la diffusione delle STP tra commercialisti"](#) del 23 marzo), per tornare a parlare di **aggregazioni professionali**; oggi più che mai sono un'esigenza sentita dalla nostra categoria e una priorità per poter stare su un mercato competitivo e offrire servizi professionali di qualità.

Spesso si parla del limite, che effettivamente esiste, con riguardo alla creazione da parte di professionisti di forme di raggruppamento. Tale limite riguarda principalmente la **normativa fiscale**, che costituisce un freno alle organizzazioni fra professionisti (e quindi anche la costituzione di nuove società o associazioni) anche, ma non solo, in virtù della scelta che va fatta fra "reddito per competenza" o "reddito per cassa" in considerazione della formula associativa che si adotta. In più la mancanza di certezze circa una neutralità fiscale nel conferire la propria struttura originaria in una nuova associazione è sicuramente un altro problema. Al di là degli aspetti fiscali, esistono altri aspetti di natura prettamente **societaria** che impattano sulle difficoltà sul come costituire e regolare una società o un'associazione tra professionisti. Concretamente, tra le altre, le tematiche principali sono:

- quale **governance** scegliere? Adozione di deliberare a unanimità o a maggioranza? Amministrazione disgiunta o meno? In caso di veto la decisione viene rimessa all'assemblea (decide a maggioranza per teste o su ripartizione degli utili)?
- come **dividere gli utili**? In base a utili/quote fisse o variabili? La scelta non è di poco conto perché le conseguenze sono rilevanti. Ad esempio, se si opta per la ripartizione in maniera fissa, vi è il rischio che la struttura si "addormenti"; viceversa, se la scelta ricade per una ripartizione variabile, vi è il rischio di "accaparramento" della clientela quando la stessa entra in studio. Ancora, sarà necessario definire il c.d. "punto di partenza" degli utili/quote, ovvero se considerare il fatturato generato, le marginalità prodotte o quanto dichiarato nella denuncia dei redditi da ciascun singolo professionista negli ultimi X anni, apportando naturalmente le dovute rettifiche e aggiustamenti.

Questi sono solo due aspetti da considerare, ma ve ne sono molti altri e quello che si vede è che a fronte di queste varie problematiche ci sono al più solo studi teorici mentre mancano **modelli pratici** da consultare e su cui potersi misurare, progettare il proprio futuro insieme. Su questo aspetto certamente le varie classi dirigenti della professione devono **investire di più** per

dare a tutti i colleghi risposte concrete sui vari problemi pratici che si pongono quando si vuole fare veramente una aggregazione tra professionisti.

Ma, ancora, esiste un altro aspetto (anche se non di tipo fiscale-societario) per il quale possiamo usare una metafora sportiva, ossia: come si può convivere e come **"giocare di squadra"**? La maggioranza degli appartenenti a organizzazioni professionali sostiene che gioca di squadra anche se non sa poi spiegare cosa voglia veramente dire se si approfondisce la tematica.

Il gioco di squadra presuppone alcune basi minime:

- la definizione di **obiettivi comuni** che diano al contempo soddisfazione al singolo;
- la predisposizione di una **strategia** che si fondi sugli obiettivi da conseguire (ad esempio, prevedendo la specializzazione e la suddivisione in team di lavoro o dipartimenti con diverse specializzazioni per fare un lavoro di maggiore qualità e dare una completezza di offerta ai clienti o, all'altro estremo, la specializzazione di tutto lo studio su una singola tematica;
- la definizione dei **ruoli** dei singoli;
- la predisposizione di **regole**, che sono fondamentali (su questo aspetto un appunto che può sembrare ovvio, ma poi in pratica non lo è: il presupposto del gioco di squadra è che si prendono insieme le varie decisioni e anche se un soggetto inizialmente dissente è necessario che poi si conformi alla volontà della maggioranza portando avanti ciò che si è deciso insieme. Questa semplice regola, in soggetti tendenzialmente individualistici quali sono i professionisti, è piuttosto difficile, ma è la cosa più importante da fare, altrimenti è inutile parlare di "gioco di squadra").

Peraltro, a monte è necessario condividere **"quale" gioco**, quale "partita giocare" e con quale *sentiment*: è chiaro che se si sceglie "lo stile Rotary", dove l'impegno è relativo e il *commitment* è contenuto, si avrà un diverso coinvolgimento rispetto allo "stile ferrata in montagna", dove la vita di ciascuno dipende da quella degli altri componenti la squadra.

Tutto ciò coinvolge le professioni e i loro organi elettivi – e in particolare nel mio caso la professione dei commercialisti – a cui è richiesto, oltre che di promuovere la soluzione degli ostacoli fiscali e societari, anche di approfondire in modo nuovo questi temi, dando **supporto**, modelli operativi concreti, agevolazioni e anche approfondimenti e indirizzi comportamentali. Serve tutto questo, urgentemente!

Alberto Righini

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Verona

Via libera definitivo della Camera con voto di fiducia, il decreto Sostegni-ter è legge

Nella seduta di ieri, la Camera ha votato la questione di **fiducia** posta dal Governo sull'approvazione, senza emendamenti e articoli aggiuntivi dell'articolo unico del Ddl. di conversione del DL [4/2022](#) ("Sostegni-ter"), nel testo della Commissione identico a quello approvato dal Senato.

Tra le misure approvate, figurano la modifica della disciplina della **sospensione** degli **ammortamenti** di cui all'[art. 60](#) comma 7-bis ss. del DL 104/2020 (conv. L. [126/2020](#)), prevedendone l'applicazione con riferimento ai bilanci 2021 e 2022 (si veda "[Sospensione degli ammortamenti anche nel 2022](#)" del 18 marzo) e una nuova proroga delle **rate** da rottamazione-ter e da saldo e stralcio degli omessi pagamenti (si veda "[Ancora prorogate le rate da rottamazione dei ruoli](#)" del 16 marzo).

Inoltre, per effetto delle misure contenute nel Ddl. di conversione, anche le imprese con codice ATECO 93.11.20 "Gestione di piscine" potranno accedere al **credito locazioni** per i mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022 (si veda "[Credito locazioni per gennaio, febbraio e marzo 2022 anche per i gestori di piscine](#)" del 19 marzo).

In materia di lavoro, si segnalano infine alcuni interventi in materia di **agevolazioni contributive**, somministrazione, lavoratori da remoto non appartenenti all'Unione europea, nonché l'introduzione di misure volte ad agevolare l'ingresso nel mondo del lavoro delle persone con disturbi specifici di apprendimento (si veda "[In arrivo agevolazioni contributive per agenzie di viaggi e tour operator](#)" del 18 marzo).

Per i reati in materia di IVA contano solo i costi effettivamente documentati

Ai fini della configurabilità dei reati in materia di IVA, la determinazione della base imponibile, e della relativa imposta evasa, deve avvenire solo sulla base dei **costi effettivamente documentati**, non rilevando l'eventuale sussistenza di costi non documentati, mentre è possibile tenere conto di questi ultimi nelle ipotesi di reati concernenti le imposte dirette.

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. [9983](#) depositata ieri, ha confermato tale principio già espresso in giurisprudenza (cfr. Cass. n. [53980/2018](#)).

In un procedimento in cui il legale rappresentante di una srl era stato condannato per il delitto di **omessa dichiarazione** ai sensi dell'[art. 5](#) del DLgs. 74/2000, i giudici di legittimità ribadiscono che, ai fini **IVA**, possono essere considerate sola-

mente le somme desumibili dalle fatture passive rinvenute, mentre non sussiste alcun obbligo a carico dell'Amministrazione finanziaria di ricercarle presso gli emittenti.

Viene così respinta la tesi difensiva che, invece, contestava la determinazione della base imponibile e dell'imposta evasa che ne deriva, lamentando la mancata considerazione di **tutti i costi** risultanti dalla contabilità, la cui effettività avrebbe potuto essere accertata mediante controlli incrociati in ambito IVA (cioè, anche se ciò non è stato chiaramente esposto, nei confronti degli emittenti le fatture passive annotate nella contabilità dell'impresa amministrata dal ricorrente ma non rinvenute).

Cessione d'azienda se viene ceduto il marchio farmaceutico

Configura **cessione d'azienda** e non cessione di singoli beni, l'operazione con cui Beta Italia cede ad Alfa "alcuni asset significativi per l'esercizio di impresa", tra i quali, specificamente i marchi di un prodotto farmaceutico, l'autorizzazione all'immissione in commercio del prodotto farmaceutico medesimo, il dossier relativo al prodotto e il magazzino residuo alla data di perfezionamento della cessione. Lo affermano le Entrate nella risposta a interpello n. [151](#), pubblicata ieri.

La risposta giunge a tale conclusione dopo aver ricordato la **nozione di azienda** definita dall'[art. 2555](#) c.c. e l'orientamento della giurisprudenza di legittimità che ha definito l'azienda come il complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, individuando nell'organizzazione la sua connotazione essenziale (Cass. SS.UU. n. [5087/2014](#)).

In breve, si configura una cessione d'azienda quando oggetto di cessione è un insieme **organicamente finalizzato** all'esercizio dell'attività d'impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di una determinata attività

da parte del cessionario, anche mediante successiva integrazione da parte del cessionario.

Nel caso di specie, gli asset ceduti integrano di fatto una struttura organizzativa aziendale, in quanto, combinati tra loro, realizzano un'organizzazione potenzialmente idonea, nel suo complesso, allo svolgimento di un'attività economica a sé stante, anche a prescindere dall'assenza di **ulteriori elementi** come asset materiali e personale.

Pertanto, ai fini delle **imposte sui redditi**:

- l'operazione concorre alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'[art. 86](#) comma 2 del TUIR (la plusvalenza può beneficiare della rateizzazione di cui al comma 4 del medesimo art. 86, nel caso in cui il ramo d'azienda sia stato posseduto per un periodo non inferiore a tre anni);

- non concorre alla formazione della base imponibile dell'IRAP ex [art. 5](#) comma 1 del DLgs. 446/97.

Inoltre, l'operazione risulta fuori campo IVA a norma dell'art. 2 comma 3 lett. b) del DPR [633/72](#).

Non agevolabili le prestazioni del fondo integrativo non legate alla cessazione dell'attività

Con risposta a interpello n. [150](#) di ieri, 23 marzo 2022, l'Agenzia delle Entrate ha **escluso** l'accesso al regime di imposizione sostitutiva per i titolari di redditi di **pensione estera** di cui all'[art. 24-ter](#) del TUIR in capo a una persona titolare di un fondo pensione integrativo privato, in quanto, nel caso di specie, non si trattava di prestazioni pensionistiche collegate alla cessazione del rapporto di lavoro o al raggiungimento di un requisito anagrafico.

L'Agenzia evidenzia che l'accesso al beneficio è condizionato alla titolarità, da parte delle persone fisiche, dei **redditi di pensione** di cui all'art. 49 comma 2 lett. a) erogati da soggetti esteri; la norma stabilisce, in particolare, che costituiscono redditi di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati.

In base a quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate n. [21/2020](#) (§ 1) rientrano nella nozione di redditi da pensione

anche tutti gli emolumenti percepiti dopo la **cessazione di un'attività lavorativa**, che trovano genericamente loro causa anche in un rapporto di lavoro diverso da quello di lavoro dipendente (ad esempio, il trattamento pensionistico percepito da un ex titolare di reddito di lavoro autonomo).

Il caso prospettato all'Agenzia ha invece a oggetto un fondo integrativo assimilabile al fondo di previdenza complementare previsto dalla legislazione italiana e messo a disposizione del datore di lavoro ai suoi dipendenti; inoltre, il diritto a ricevere la prestazione dal fondo non era legato alla cessazione del rapporto di lavoro, né era condizionato al raggiungimento di una certa **età anagrafica**.

In base a tali elementi, ad avviso dell'Agenzia, le prestazioni in oggetto non sono quindi qualificabili come trattamento pensionistico e **non consentono** quindi di accedere all'agevolazione di cui all'[art. 24-ter](#) del TUIR.