

Venerdì 12 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Il riaddebito degli oneri impliciti allo sconto in fattura deve essere trasparente

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Le imprese fornitrici che applicano lo sconto in fattura ex art. 121 del DL 34/2020 in relazione a spese agevolate con detrazioni "edilizie" diverse dal superbonus 110% devono riaddebitare al committente gli **oneri finanziari** impliciti dell' [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Norme sulla determinazione del reddito del trust con decorrenza incerta

/ Maurizio CASALINI

Tra le osservazioni contenute nel documento emanato dall'Associazione "Il trust in Italia" sulla bozza di circolare della Agenzia delle Entrate sulla disciplina fiscale dei trust diramata l'11 agosto 2021, [...]

PAGINA 8

FISCO

Passaggio al forfetario senza vincolo triennale anche per i professionisti

Per tali soggetti regime forfetario e contabilità semplificata sono entrambi regimi naturali

/ Paola RIVETTI

In relazione al regime forfetario, l'art. 1 comma 70 della L. 190/2014 prevede che i soggetti che sono nelle condizioni per applicare il regime agevolato possano scegliere "l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei **modi ordinari**", con opzione triennale.

L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto una **deroga** a tale previsione per gli imprenditori individuali che applicano il regime di contabilità semplificata di cui all'art. 18 del DPR 600/73 (ris. n. 64/2018 e circ. n. 9/2019, § 3.1).

Tali documenti di prassi avevano affermato infatti che il regime forfetario e quello di contabilità semplificata per cassa sono entrambi "regimi naturali dei contribuenti minori" per cui è possibile passare al regime forfetario senza attendere il decorso del triennio minimo.

Dai chiarimenti dell'Agenzia emergeva, invece, la **permanenza** del vincolo triennale:

- per gli imprenditori in contabilità ordinaria (circ. n. 9/2019, § 3.2);
- e per i professionisti (risposta a interpello n. 107/2019).

Rispetto ai professionisti la citata risposta non esplicitava i motivi a fondamento di tale impostazione, limitandosi a osservare che "il richiamo ai chiarimenti di cui alla risoluzione n. 64/E del 2018 **non** sia strettamente **attinente** al caso di specie poiché essa si riferisce ad un soggetto esercente attività di impresa, mentre l'istante è un professionista".

Va peraltro rilevato che, in seguito al riordino dei regimi contabili attuato a suo tempo dalla L. 662/96 e dal DPR 695/96, il regime di contabilità semplificata costituisce il regime contabile "naturale" degli esercenti arti e professioni, applicabile **indipendentemente** dall'ammontare dei compensi percepiti. Il regime di contabilità ordinaria, invece, si adotta a seguito di specifica opzione, in assenza della quale il professionista si considera "naturalmente" in [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Alle Sezioni Unite il registro fisso per la scissione in società semplice

Imposizione indiretta della ricognizione di debito con interpretazioni eterogenee

Modello EAS nella regolarizzazione delle violazioni formali

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

LIPE al 30 novembre ma possibile l'anticipo con i dati precompilati

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Il 30 novembre 2021 è il **termine ultimo** entro il quale comunicare i dati delle liquidazioni periodiche IVA relative al terzo trimestre 2021.

La comunicazione è [...]

PAGINA 4

Il riaddebito degli oneri impliciti allo sconto in fattura deve essere trasparente

Per l'IVA la natura accessoria o meno dello sconto in fattura, rispetto alla prestazione "edilizia" principale, dipende dal tipo di accordi tra le parti

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Le imprese fornitrici che applicano lo sconto in fattura ex [art. 121](#) del DL 34/2020 in relazione a spese agevolate con detrazioni "edilizie" diverse dal superbonus 110% devono riaddebitare al committente gli **oneri finanziari** impliciti dell'operazione (pari alla differenza tra il valore nominale dello sconto applicato in fattura e il valore attualizzato del credito di imposta che sorge a fronte dell'applicazione dello sconto), se non vogliono rimanerne incisi loro stessi.

Nel caso del superbonus 110%, il riaddebito non è necessario, né giustificato sul piano economico, perché, fatto 100 di sconto in fattura, l'impresa fornitrice matura un credito di imposta di 110, il cui valore attuale, che monetizza in caso di cessione a terzi, è all'incirca pari a 100, ossia al **valore nominale** dello sconto che ha riconosciuto in fattura al proprio committente.

Nel caso delle altre detrazioni "edilizie", invece, il valore attuale del credito di imposta che il fornitore matura a fronte dello sconto applicato in fattura (e che il fornitore monetizza in caso di sua cessione a terzi acquirenti) è inferiore di circa il 10% o il 20% del valore nominale dello sconto concesso al committente, a seconda che si tratti di bonus con **orizzonte temporale** di recupero a 5 anni (sismabonus) o a 10 anni (IRPEF 50%, ecobonus, bonus facciate).

Sul piano pratico, taluni fornitori tendono a **riaddebitare** al committente questo 10% o 20% di minor valore attuale del credito di imposta, rispetto al valore nominale dello sconto applicato, senza evidenziarlo come tale ed agendo direttamente con un innalzamento del corrispettivo praticato.

Inutile dire che questa prassi, per quanto possa essere comoda, è totalmente **errata**, specie se, rimanendo comunque all'interno dei meccanismi di costo massimo specifico (ove applicabili) e di tetto massimo di spesa agevolata, la parte di corrispettivo incrementata a titolo di "riaddebito improprio" diviene essa stessa base per il calcolo della detrazione spettante e, quindi, dello sconto massimo applicabile.

Si ricorda, infatti, che tra le spese detraibili, ai sensi dell'[art. 16-bis](#) comma 2 del TUIR "sono comprese quelle di progettazione e per prestazioni professionali **connesse** all'**esecuzione delle opere edilizie** e alla messa a norma degli edifici ai sensi della legislazione vigente in materia" (la disposizione, seppur riguardi la detrazione IRPEF per interventi di recupero edilizio, è applicabile anche al sismabonus e all'ecobonus ai sensi della lett. f) dell'art. 5 comma 1 del DM 6 agosto 2020 "Re-

quisiti", ai sensi della quale rientrano tra le spese detraibili quelle per "prestazioni professionali necessarie alla realizzazione degli interventi" di efficienza energetica).

Proprio perché il **riaddebito** al committente degli oneri finanziari impliciti nell'operazione di sconto in fattura costituisce un comportamento del tutto logico sul piano economico, è facile prevedere che l'Agenzia delle Entrate, laddove non veda evidenziata questa posta, presumerà (con tentativo di inversione dell'onere della prova in capo al contribuente) che la medesima sia stata inserita sotto forma di innalzamento dei corrispettivi praticati a monte e ne contesterà, per importo corrispondente, la detraibilità.

Una volta compresa l'importanza di adeguate procedure di fatturazione volte a evidenziare in modo chiaro e trasparente cosa costituisce corrispettivo dell'appalto e cosa, invece, riaddebito degli oneri finanziari impliciti nell'opzione di sconto in fattura da parte del fornitore, rimane da inquadrare il corretto **trattamento IVA** da applicare sul riaddebito.

A tale proposito, è pacifico che, nella misura in cui all'operazione di sconto debba essere riconosciuta natura meramente **accessoria** delle prestazioni di servizi "edilizi" rese dal fornitore medesimo, il **trattamento IVA** sarà il medesimo delle operazioni principali (sia nel caso di unica fatturazione, sia nel caso di fatturazione separata).

Se invece tale natura accessoria non sussiste, il trattamento IVA del riaddebito sarà quello dell'esenzione ex [art. 10](#) comma 1 n. 1) del DPR 633/72.

La natura accessoria o meno dello sconto in fattura, rispetto alla prestazione "edilizia" principale, dipende dal **tipo di accordi** che intercorrono tra le parti.

Se il contratto di appalto prevede espressamente che, ai fini del pagamento del corrispettivo, il committente dovrà pagare soltanto ciò che residuerà dopo lo sconto in fattura, la **natura accessoria** dello sconto in fattura, rispetto alla prestazione principale dei servizi "edilizi" è *in re ipsa*.

Se però il **contratto di appalto** prevede che lo sconto in fattura sia solo una facoltà eventuale, che il committente potrà richiedere al fornitore mediante apposita comunicazione prima dell'emissione della fattura medesima, ecco allora che lo sconto in fattura può assumere carattere di prestazione autonoma non meramente accessoria, con quel che ne consegue in termini di diverso trattamento IVA.

Passaggio al forfetario senza vincolo triennale anche per i professionisti

Per tali soggetti regime forfetario e contabilità semplificata sono entrambi regimi naturali

/ Paola RIVETTI

In relazione al regime forfetario, l'[art. 1](#) comma 70 della L. 190/2014 prevede che i soggetti che sono nelle condizioni per applicare il regime agevolato possano scegliere "l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei **modi ordinari**", con opzione triennale.

L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto una **deroga** a tale previsione per gli imprenditori individuali che applicano il regime di contabilità semplificata di cui all'[art. 18](#) del DPR 600/73 (ris. n. [64/2018](#) e circ. n. [9/2019](#), § 3.1).

Tali documenti di prassi avevano affermato infatti che il regime forfetario e quello di contabilità semplificata per cassa sono entrambi "regimi naturali dei contribuenti minori" per cui è possibile passare al regime forfetario senza attendere il decorso del triennio minimo.

Dai chiarimenti dell'Agenzia emergeva, invece, la **permanenza** del vincolo triennale:

- per gli imprenditori in contabilità ordinaria (circ. n. 9/2019, § 3.2);
- e per i professionisti (risposta a interpello n. [107/2019](#)).

Rispetto ai professionisti la citata risposta non esplicitava i motivi a fondamento di tale impostazione, limitandosi a osservare che "il richiamo ai chiarimenti di cui alla risoluzione n. 64/E del 2018 **non** sia strettamente **attinente** al caso di specie poiché essa si riferisce ad un soggetto esercente attività di impresa, mentre l'istante è un professionista".

Va peraltro rilevato che, in seguito al riordino dei regimi contabili attuato a suo tempo dalla L. [662/96](#) e dal DPR [695/96](#), il regime di contabilità semplificata costituisce il regime contabile "naturale" degli esercenti arti e professioni, applicabile **indipendentemente** dall'ammontare dei compensi percepiti. Il regime di

contabilità ordinaria, invece, si adotta a seguito di specifica opzione, in assenza della quale il professionista si considera "naturalmente" in contabilità semplificata ([art. 3](#) commi 1 e 2 del DPR 695/96).

Nel caso esaminato dalla risposta n. 107/2019, il passaggio al regime forfetario veniva riconosciuto comunque poiché la revoca dell'opzione risultava possibile in virtù dell'[art. 1](#) comma 1 del DPR 442/97 per le modifiche apportate al regime dalla L. [145/2018](#), a decorrere dal 2019.

In tale quadro si inserisce la risposta all'interpello della DRE Emilia Romagna n. [909-1960/2021](#), la quale **estende** ai professionisti i chiarimenti resi con la ris. n. 64/2018.

Viene infatti rilevato che "nonostante tale risoluzione faccia riferimento ad un soggetto esercente attività d'impresa, si ritiene che l'interpretazione che questa fornisce possa essere applicata, parallelamente, alle persone fisiche esercenti arte o professione sussistendo anche per quest'ultima categoria analoghe condizioni". Si rileva che nel documento nessun riferimento consta rispetto alla risposta interpello n. 107/2019.

Sulla base di ciò – e nonostante l'**improprio** riferimento circa l'applicabilità al professionista dell'[art. 18](#) del DPR 600/73, norma specificamente riferita alla contabilità semplificata per le imprese – è stata riconosciuta l'applicabilità del regime forfetario al professionista che aveva adottato per **fatti concludenti** la contabilità semplificata, pur avendo i requisiti per il forfetario; in tal caso, non si deve "scontare alcun vincolo triennale di permanenza, poiché si realizza di fatto il passaggio tra due «regimi naturali»".

Sarebbe auspicabile che tale posizione, assolutamente **condivisibile**, trovasse definitivo accoglimento anche in un documento di prassi della Direzione centrale dell'Agenzia delle Entrate.

LIPE al 30 novembre ma possibile l'anticipo con i dati precompilati

La comunicazione del terzo trimestre 2021 per la prima volta consente l'utilizzo della bozza di liquidazione periodica

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Il 30 novembre 2021 è il **termine ultimo** entro il quale comunicare i dati delle liquidazioni periodiche IVA relative al terzo trimestre 2021.

La comunicazione è effettuata mediante l'apposito modello approvato dall'Agenzia delle Entrate (da ultimo con provv. n. [62214/2018](#)) ed è dovuta da **tutti** i soggetti passivi IVA, a prescindere dal fatto che le liquidazioni avvengano su base mensile ovvero su base trimestrale, per opzione o per natura.

Il trimestre oggetto della comunicazione in scadenza è il primo con riferimento al quale i soggetti trimestrali per opzione ([art. 7](#) del DPR 542/99) possono fruire del programma di assistenza on line con il quale l'Agenzia delle Entrate mette, tra l'altro, a disposizione degli operatori le **bozze precompilate** delle LIPE ([art. 4](#) comma 1 del DLgs. 127/2015). Il nuovo programma di assistenza riguarda infatti le operazioni effettuate dal 1° luglio 2021.

Come sottolineato dall'Agenzia nel comunicato stampa n. [71/2021](#), le bozze relative alle liquidazioni periodiche del terzo trimestre 2021 sono state rese disponibili nel portale "Fatture e corrispettivi" dall'8 novembre 2021.

L'Amministrazione finanziaria ha sottolineato, con l'occasione, che i soggetti che validassero e trasmetterebbero il modello precompilato in via **anticipata** rispetto alla scadenza naturale, ovvero entro il 16 novembre 2021, potrebbero procedere al versamento dell'imposta eventualmente dovuta, avvalendosi delle funzionalità presenti nell'area riservata, ossia addebitando direttamente l'importo dovuto sul proprio conto corrente bancario o scaricando copia del modello F24 utilizzabile per il pagamento del tributo.

Il 16 novembre è, difatti, il termine previsto dall'[art. 7](#) comma 1 lett. a) del DPR 542/99 per l'effettuazione delle liquidazioni del terzo trimestre da parte dei soggetti che liquidano l'imposta trimestralmente per opzione.

Tali soggetti passivi, qualora abbiano convalidato, entro il **31 ottobre** scorso, i registri IVA relativi ai mesi di luglio, agosto e settembre 2021, dopo averli eventualmente modificati o integrati possono accedere alla sezione "Documenti IVA precompilati", presente nel portale "Fatture e Corrispettivi", trovando, nella sottosezione "Liquidazioni periodiche IVA", la comunicazione del periodo precompilata dall'Agenzia.

Il modello può essere oggetto di **variazioni** e deve essere sottoposto a **controlli**, in modo particolare dai commercianti al minuto (e soggetti assimilati) che abbiano trasmesso telematicamente i dati dei corrispettivi

giornalieri con la versione 6.0 del tracciato utilizzato per la memorizzazione e l'invio (si veda "[On line la bozza della LIPE del terzo trimestre 2021](#)" del 9 novembre).

Costoro, infatti, potrebbero riscontrare possibili incongruenze correlate ai corrispettivi non riscossi o a quelli documentati con fattura, il cui imponibile e la cui imposta potrebbero trovarsi duplicati all'interno della comunicazione (problematica che non dovrebbe più verificarsi con l'utilizzo della versione 7.0 del tracciato).

Una volta terminate le verifiche, l'operatore può procedere alla **validazione** della comunicazione e attendere di conoscerne il numero di protocollo attribuito dal sistema.

Sarà, quindi, possibile accedere alla sezione **pagamenti**, nella quale è presente l'indicazione dell'imposta eventualmente dovuta per il trimestre, nonché l'opzione relativa all'inoltro del pagamento o al download del modello F24. Nel primo caso, occorrerà indicare l'IBAN del conto corrente sul quale verrà addebitato l'importo, avendo cura di specificare, con un apposito "flag" nella sezione "Consenso", che il conto identificato dall'IBAN indicato è intestato al codice fiscale del dichiarante. Alternativamente, come detto, sarà possibile scaricare e stampare il modello F24, procedendo al versamento dell'imposta secondo modalità "tradizionali".

Regolarizzazioni possibili sino al 2 maggio 2022

Con riferimento ai profili **sanzionatori**, immutati anche per coloro che si dovessero avvalere delle LIPE precompilate, si ricorda che in caso di omessa, incompleta o infedele trasmissione dei dati, è dovuta la sanzione amministrativa compresa tra 500 e 2.000 euro ([art. 11](#) comma 2-ter del DLgs. 471/97), per la quale è eventualmente possibile beneficiare dell'istituto del ravvedimento operoso (ris. n. [104/2017](#)).

Ferma la debenza della sanzione, è data comunque la possibilità al soggetto passivo di **regolarizzare** i dati anteriormente al 2 maggio 2022 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2021) inviando una comunicazione sostitutiva, in correzione della precedente, o, in alternativa, compilando il quadro VH della dichiarazione annuale IVA.

Nel caso di regolarizzazione successiva al **2 maggio 2022**, sarà necessario presentare una dichiarazione IVA integrativa e versare, oltre alla sanzione ex art. 11 comma 2-ter, anche quella per invio tardivo della dichiarazione, ai sensi dell'[art. 5](#) del DLgs. 471/97.

Alle Sezioni Unite il registro fisso per la scissione in società semplice

La Cassazione rimette al Primo Presidente la valutazione della questione interpretativa dell'art. 4 della Tariffa allegata al DPR 131/86

/ Anita MAURO

Ci si può chiedere se l'atto di scissione in **società semplice** sconti l'imposta di registro fissa, anche se la società semplice non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Tale interrogativo, con l'ordinanza n. [33312](#), depositata ieri, è stato rivolto dalla Cassazione al primo Presidente, perché quest'ultimo ne valuti la remissione alle Sezioni Unite, ritenendo che si tratti di una "questione interpretativa di massima di particolare importanza" ex [art. 374](#) comma 2 c.c.

La questione concerne, in breve, l'applicazione dell'art. [4](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, con specifico riferimento all'applicazione dell'**imposta di registro** agli atti di scissione in cui siano coinvolte società semplici. Il caso di specie, infatti, riguardava la scissione di una srl con integrale trasferimento del patrimonio alle due società beneficiarie preesistenti Alfa Holding srl e Beta società semplice. L'atto veniva assoggettato all'imposta di registro fissa, ai sensi dell'art. [4](#) comma 1 lett. b) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, ma l'Agenzia delle Entrate riteneva, invece, doversi applicare l'imposta proporzionale.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, ai sensi dell'art. [4](#) citato, l'imposta fissa per gli atti di scissione sarebbe riservata esclusivamente alle scissioni tra soggetti "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività **commerciali o agricole**" e non sarebbe applicabile, pertanto, alle scissioni coinvolgenti società semplici.

La questione giunge in Cassazione, dopo che, di fronte alle Commissioni provinciale e regionale, l'Agenzia è risultata sempre soccombente, in quanto i giudici tributari hanno avallato l'interpretazione dell'art. [4](#), comma 1, lett. b) della Tariffa Parte I, allegata al DPR 131/86 propugnata dai contribuenti, sostenendo che l'imposta in misura fissa si applicasse alla scissione compiuta tra **qualsiasi tipo** di società, qualunque ne fosse l'oggetto.

Per comprendere la questione, è opportuno ricordare che l'art. [4](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, è la norma che individua tassativamente gli atti societari da assoggettare ad imposta di registro. Tra il resto, essa prevede (alla lett. b) l'assoggettamento ad imposta di registro fissa di: "fusione tra società, scissione delle stesse...".

Il **campo di applicazione** del citato art. 4 è espressamente circoscritto agli atti "propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organiz-

zazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole".

Proprio su tale dizione normativa vertono i **dubbi** evidenziati dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza in oggetto.

La Corte evidenzia, infatti, che, secondo una prima interpretazione, il riferimento agli atti "propri delle società di qualunque tipo ed oggetto" escluderebbe che, per le società, debba essere verificato che abbiano ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, riguardando tale condizione solo "gli enti diversi dalle società".

In breve, secondo questa interpretazione, tutti gli atti delle società di qualunque tipo ed oggetto – comprese, quindi, le società semplici – rientrerebbero nel campo di applicazione dell'art. 4 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

Invece, una diversa interpretazione, sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nel procedimento in oggetto, ritiene che la proposizione "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole" sia da riferire non solo agli enti diversi dalle società, bensì anche alle società, con la conseguenza che la scissione riguardante una società semplice non potrebbe accedere all'**imposta di registro fissa**, essendo estranea all'art. [4](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

Secondo la Corte di Cassazione, il tema della corretta imposizione della scissione non è stato debitamente affrontato nella giurisprudenza di legittimità che, però, nelle pronunce nn. [4763/2009](#) e [227/2021](#), relative ad ipotesi di **fusione**, avrebbe avallato la tesi dell'Agenzia delle Entrate affermando che l'imposta fissa possa applicarsi solo ove la fusione "riguardi enti e società svolgenti esclusivamente o principalmente attività commerciale o agricola, mentre si applica l'imposta proporzionale del 3 per cento, prevista dall'art. 9 della medesima tariffa qualora l'operazione riguardi enti svolgenti attività diverse da quelle commerciali o agricole".

Tenuto conto dell'importanza del tema, la questione viene, quindi, rimessa al primo Presidente, perché valuti se rimetterla alle Sezioni Unite.

Va rimarcato, tuttavia, che la sentenza si è concentrata sulla tassazione della **scissione**, ma l'art. 4 riguarda tutti gli atti societari, compresi, ad esempio, i conferimenti e le assegnazioni, con riguardo alle quali la dottrina e la giurisprudenza non dubitano dell'applicabilità alle società semplici.

Imposizione indiretta della ricognizione di debito con interpretazioni eterogenee

Rimesse alle Sezioni Unite sia tale questione che quella relativa alla nozione di deposito in caso d'uso

/ Cecilia PASQUALE

Con l'ordinanza interlocutoria n. [33313](#), pubblicata ieri, la Corte di Cassazione ha rimesso al Primo Presidente, affinché valuti l'assegnazione alle Sezioni Unite, due questioni ampiamente **dibattute** tra gli interpreti, una relativa alla nozione di "deposito in caso d'uso" con riferimento ai documenti depositati in procedimenti giudiziari, l'altra riguardante l'imposizione indiretta della ricognizione di debito.

Il caso sottoposto alla Corte riguardava il trattamento impositivo di una **nota di riconoscimento di debito**, che il creditore aveva posto a supporto probatorio in un procedimento per decreto ingiuntivo relativo al pagamento di un assegno. La Commissione tributaria regionale aveva ritenuto che la nota fosse soggetta a registrazione in caso d'uso, quale scrittura privata non riconosciuta depositata nel corso dell'azione monitoria; per il ricorrente, la scrittura non doveva essere registrata in quanto depositata a soli fini probatori e, in ogni caso, essa era priva di contenuto patrimoniale, con conseguente esenzione dalla tassazione in misura proporzionale.

La Cassazione affronta, in primo luogo, la questione del **significato** da attribuire alla nozione di "registrazione in caso d'uso" ([art. 6](#) del DPR 131/86), giungendo a rimettere la questione alle Sezioni Unite in ragione della scarsa chiarezza della norma e della varietà di opinioni espresse sul punto.

L'[art. 6](#) del DPR 131/86 dispone che "si ha **caso d'uso** quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento".

Limitando l'esame alle opinioni dottrinali, posto che la giurisprudenza è scarna e non risulta aver affrontato chiaramente l'argomento, la Cassazione osserva che, secondo una prima tesi, il deposito si considera caso d'uso soggetto ad imposta quando costituisce un **atto volontario** del soggetto, con conseguente esclusione delle ipotesi in cui la produzione dell'atto sia frutto di un ordine o di un invito da parte dell'Ufficio.

Una diversa ricostruzione, valorizzando l'inciso "**per essere acquisito agli atti**", correla il deposito fiscalmente rilevante al fatto che il documento sia definitivamente acquisito o archiviato presso l'Ufficio, mentre non costituirebbe caso d'uso la mera esibizione di una scrittura destinata ad essere restituita al contri-

bute.

Per una diversa interpretazione, il mero deposito non costituisce caso d'uso, essendo richiesto che questo sia finalizzato a perseguire **effetti giuridici sostanziali**. Inoltre, il caso d'uso andrebbe escluso quando il deposito si realizza nell'ambito di un'attività giurisdizionale/contenziosa in senso stretto, al fine di evitare che l'imposizione fiscale si traduca in un "ostacolo alla richiesta di giustizia, costringendo il contribuente che voglia instaurare un'azione giudiziaria, ma che non abbia la disponibilità economica per adempiere all'obbligazione tributaria, a rinunciare al proprio diritto di difesa".

In aggiunta all'enunciata questione, la Suprema Corte rileva un'analogia eterogeneità di interpretazioni con riferimento all'applicazione dell'**imposta di registro** al riconoscimento di debito, fattispecie non espressamente regolata dalle norme fiscali.

Premesso che l'imposta di registro sul **decreto ingiuntivo** (pari al 3% ex [artt. 37](#) del DPR 131/86 e 8 comma 1 lett. b) della tariffa allegata) va distinta da quella cui è sottoposta la ricognizione di debito in base alla quale il decreto ingiuntivo eventualmente è stato emesso, la Corte enuncia i diversi orientamenti giurisprudenziali sul punto, secondo cui la ricognizione di debito:

- è un negozio a natura **dichiarativa**, in quanto non crea né estingue un'obbligazione ma si limita ad accertarla, con conseguente applicazione dell'aliquota pari all'1%, prevista dall'art. 3 della Tariffa Parte I allegata al DPR 131/86 per gli "atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura" (Cass. 28 maggio 2007 n. [12432](#));

- è un atto a **contenuto patrimoniale** soggetto a imposta di registro pari al 3% (prevista, in via residuale, per gli atti "diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale" dall'art. 9 della Tariffa Parte I allegata al DPR 131/86; così la Cassazione 12 novembre 2014 n. [24107](#));

- è una **dichiarazione di scienza** circa la sussistenza di un rapporto preesistente tra le parti, priva di contenuto patrimoniale e soggetta all'imposta di registro in misura fissa (Cass. 11 gennaio 2018 n. [481](#)).

Dalla ricostruzione in termini di atto non avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale deriverebbe che, se la ricognizione è contenuta in atti pubblici o scritture private autenticate, vi è obbligo di **registrazione** in "termine fisso" (art. 11 comma 1 Tariffa Parte I); se si tratta di scritture private non autenticate, si procede a registrazione solo "in caso d'uso" (art. 4 comma 1 Tariffa Parte II).

Modello EAS nella regolarizzazione delle violazioni formali

Per la Provinciale di Reggio Emilia si rientra nella sanatoria

/ Alfio CISSELLO

Sin dall'introduzione della **regolarizzazione delle violazioni formali** disciplinata dall'[art. 9](#) del DL 119/2018, è stata controversa la possibilità di sanare la mancata effettuazione di adempimenti che rientrano nella c.d. remissione in bonis.

Mediante l'art. 9 richiamato, era possibile sanare irregolarità formali pagando 200 euro per tutte le violazioni commesse in ciascun periodo d'imposta.

Sarebbe stato inoltre necessario rimuovere l'irregolarità o l'omissione entro il 2 marzo 2020.

La remissione in bonis, di cui all'[art. 2](#) comma 1 del DL 16/2012, prevede la possibilità di mantenere **benefici aventi natura fiscale** e regimi opzionali subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione o di altro adempimento di carattere formale anche in caso di omissione di detto obbligo presentando, ancorché tardivamente, la relativa comunicazione e versando una sanzione di 250 euro. È però necessario effettuare il tutto entro la prima dichiarazione fiscale utile.

Non si tratta, quindi, di violazioni, ma piuttosto di omissioni relative ad **adempimenti** che consentono l'accesso a trattamenti fiscali agevolati (si pensi all'opzione per la cedolare secca oppure per la tassazione consolidata).

Particolarmente importante è la mancata presentazione del c.d. **modello EAS**, che, nelle annualità in cui era in vigore, era un presupposto per fruire della non imponibilità dei corrispettivi, delle quote e dei contributi percepiti dagli enti non commerciali di tipo associativo ([art. 148](#) del TUIR e [art. 4](#) comma 4 e 6 del DPR 633/72).

La menzionata omissione, pacificamente, rientra nella c.d. **remissione in bonis**, come recentemente attestato dalla giurisprudenza di vertice (Cass. 29 ottobre 2021 n. [30695](#)).

Se non viene rispettato il termine della prima dichiarazione utile, tuttavia, la remissione non è più ammessa. L'Agenzia delle Entrate, pur senza menzionare espressamente il modello EAS, ha specificato che le irregolarità rientranti nella remissione in bonis **non potevano beneficiare** della regolarizzazione delle violazioni formali (circ. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2019 n. [11](#) § 3).

Alcuni contribuenti hanno comunque pagato i 200 euro e "regolarizzato" la violazione trasmettendo il modello, riservandosi di far valere l'effetto dell'art. 9 del DL 119/2018 in un **eventuale contenzioso**.

In sede di ricorso contro l'accertamento mediante il quale viene negata la non imponibilità dei corrispettivi, delle quote e dei contributi è possibile chiedere al giudice l'accoglimento del ricorso in quanto la questione deve ritenersi definita applicandosi l'art. 9.

Diversa l'opinione delle Entrate

Riteniamo si tratti di eccezione fondata, sebbene la questione sia oggettivamente controversa.

Non a caso, l'art. 9 del DL 119/2018 ha una portata molto ampia, che non pare circoscritta alle violazioni propriamente intese. Era possibile infatti sanare "le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che **non rilevano sulla determinazione** della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento dei tributi".

La prima giurisprudenza occupatasi del tema, con specifico riferimento al modello EAS, ha adottato la tesi favorevole al contribuente (C.T. Prov. Reggio Emilia 28 settembre 2021 n. [227/1/21](#)).

Norme sulla determinazione del reddito del trust con decorrenza incerta

La bozza di circolare dell'Agenzia delle Entrate non risolve alcune importanti tematiche in merito all'imposizione dei beneficiari

/ Maurizio CASALINI

Tra le osservazioni contenute nel documento emanato dall'Associazione "Il trust in Italia" sulla bozza di circolare della Agenzia delle Entrate sulla disciplina fiscale dei trust diramata l'11 agosto 2021, emergono, nella seconda sezione, alcuni temi che sembrano richiedere un ulteriore approfondimento da parte dell'Agenzia.

Tra le altre cose, l'Associazione tratta il tema dell'**obbligo di registrazione** degli atti di attribuzione di patrimonio posti in essere da trust esteri nei casi previsti dall'[art. 2](#), comma 1, lett. d) del DPR 131/86, ovvero nell'ipotesi in cui i beneficiari siano residenti nel territorio dello Stato, a condizione che anche il disponente sia residente in Italia. Ma a tal fine si rende necessario chiedersi qual è il "momento" in cui verificare la residenza nel territorio nello Stato. Potrebbero infatti verificarsi dei mutamenti di residenza nel corso della vita del trust. Bisogna infatti aver sempre in mente che il trust non presenta una struttura statica, ma rappresenta un'entità assolutamente dinamica, in cui le situazioni dei vari soggetti e l'esercizio dei poteri da parte del trustee possono cambiare di anno in anno.

In tema di determinazione del reddito di capitale, l'Associazione evidenzia che nella definizione di reddito espressa nella bozza di circolare ("ogni provento, compresi i redditi eventualmente reinvestiti nel trust") sarebbe senz'altro opportuno specificare la **decorrenza temporale** della previsione contenuta all'[art. 45](#), comma 4-*quater* del TUIR. In mancanza, si giustificerebbe un'interpretazione surrettiziamente retroattiva di una norma che non può qualificarsi di interpretazione autentica ai sensi e per gli effetti dell'[art. 1](#), comma 2 della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

Va, inoltre, effettuata una specificazione riguardo il concetto di **ricapitalizzazione dei redditi**, in quanto va considerato che nelle prassi contabili applicabili ai trust ci si può trovare in presenza di:

- redditi capitalizzati, che diventerebbero di pertinenza dei beneficiari del capitale e che sarebbero assoggettati ad IRES in capo al trust, ma che non dovrebbe-

ro subire imposta di donazione una volta attribuiti ai beneficiari;

- redditi accantonati per future attribuzioni, in un'ottica perequativa nel tempo delle attribuzioni, che rimarrebbero pertinenza dei beneficiari del reddito, ma che sarebbero assoggettati ad IRES in capo al trust; nessun ulteriore aggravio di imposta in caso di loro successiva attribuzione;

- di redditi in **attesa di attribuzione**, di pertinenza dei beneficiari del reddito, ma che sarebbero soggetti ad IRPEF in capo ai beneficiari stessi.

Inoltre, che nell'ambito dei redditi del trust vi possano rientrare anche componenti di natura finanziaria o immobiliare che abbiano già scontato l'imposizione nello Stato della fonte.

Si rende pertanto necessario che l'Agenzia confermi esplicitamente che la norma ha **efficacia ex nunc**, con la conseguenza che si dovrebbe assumere quale patrimonio, il dato acquisito desumibile dalla situazione contabile del fondo in trust, al 31 dicembre 2019.

Dubbi sulla distribuzione dei beni ai beneficiari

Sempre con riferimento alla distinzione reddito – patrimonio, l'Associazione, nel commentare il passaggio della bozza in cui l'Agenzia delle Entrate afferma che "Qualora oggetto di distribuzione/attribuzione sia una somma di denaro derivante dalla vendita di un bene che era stato conferito in trust dal disponente, al fine di stabilire la quota da escludere dal reddito occorre far riferimento al costo o valore di acquisto del bene risultante dalla documentazione contabile", sottolinea che il criterio del costo o valore di acquisto del bene risultante dalla documentazione contabile potrebbe esprimere un **valore superiore o inferiore** a quello del momento in cui lo stesso bene è trasferito in dotazione al fondo in trust, e che pertanto occorrerebbe che si chiarissero i criteri per la determinazione delle distribuzioni ai beneficiari che fossero effettuate direttamente con beni in natura e non con denaro.

Per i datori agricoli, nuovo codice "3H" per l'esonero per assunzioni di donne svantaggiate

È on line il modulo "92-2012" aggiornato con la disciplina prevista dalla legge di bilancio 2021

/ REDAZIONE

Ieri la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro ha pubblicato l'[approfondimento](#) che fa il punto sull'**esonero** ex [art. 1](#) commi da 16 a 19 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) previsto, in via sperimentale per il biennio 2021-2022, per le assunzioni/trasformazioni di contratto relative a **"donne lavoratrici svantaggiate"**.

In particolare, il documento in commento riepiloga la disciplina dell'agevolazione, riprendendo i chiarimenti forniti dall'INPS con la circolare n. [32](#) del 22 febbraio 2021 e con il messaggio n. [1421](#) del 6 aprile 2021, e illustra le istruzioni operative dettate dall'Istituto con il messaggio n. [3809](#), vevolevoli solo per le assunzioni o trasformazioni **effettuate nel 2021** (si veda ["Nuovo modulo per l'incentivo per le assunzioni di donne svantaggiate"](#) del 6 novembre 2021).

Sotto il profilo operativo, si ricorda che, ai fini della fruizione dell'incentivo, i datori di lavoro interessati sono tenuti alla trasmissione del modulo **"92-2012"** (riversitato proprio allo scopo di prendere atto della diversa disciplina dettata dalla legge di bilancio 2021). Tale modulo è stato messo a disposizione dall'INPS all'interno del Cassetto previdenziale a partire da ieri, 11 novembre 2021.

Inoltre, i datori di lavoro interessati potranno poi fruire dell'esonero mediante i **flussi UniEmens** seguendo le istruzioni fornite con il messaggio n. [3809](#).

Con specifico riguardo ai datori di lavoro agricoli, a de-

correre dal mese retributivo di competenza **novembre 2021**, oltre ai consueti dati occupazionali e retributivi utili per la tariffazione, sarà necessario indicare nel flusso UniEmens, sezione PosAgri, il valore:

- **"Y"** in "CodiceRetribuzione";
- **"3H"** in "CodAgio".

Valori da indicare nel flusso UniEmens, sezione PosAgri

Inoltre, per il recupero dell'incentivo relativo al mese di ottobre 2021, i datori di lavoro dovranno **ritrasmettere** a decorrere dal 1° dicembre 2021 l'intero flusso di **ottobre 2021**, valorizzando – per le lavoratrici interessate – gli elementi sopraindicati.

Invece, per il **recupero** dell'incentivo dal mese di gennaio 2021 fino al mese di settembre 2021, i datori di lavoro dovranno trasmettere per le lavoratrici interessate un flusso di **variazione** che:

- ometta i consueti dati occupazionali e retributivi utili per la tariffazione;
- valorizzi il codice "Y" in "CodiceRetribuzione" e il codice "3K" in "CodAgio".

La valorizzazione dei periodi pregressi, precisa l'INPS, deve essere effettuata esclusivamente nei flussi trasmessi entro il periodo di trasmissione dei flussi relativi al **IV trimestre 2021**.

Decontribuzione per il settore turismo e spettacolo con nuovo modello on line

L'INPS fornisce le istruzioni per l'accesso e la fruizione dell'agevolazione contributiva prevista dal DL Sostegni-bis

/ Luca MAMONE

Con la circ. n. [169/2021](#) pubblicata ieri, l'INPS ha fornito ulteriori indicazioni in merito alla fruizione dell'**agevolazione** contributiva introdotta dall'[art. 43](#) del DL 73/2021 (DL "Sostegni-bis").

Sul punto, si ricorda che tale norma riconosce, ai datori di lavoro privati dei settori del turismo e degli stabilimenti termali e del commercio nonché del settore creativo, culturale e dello spettacolo, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, fruibile entro il **31 dicembre 2021**, nel limite del doppio delle ore di integrazione salariale già fruiti nei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2021, con esclusione dei premi e dei contributi dovuti all'INAIL.

L'esonero in questione è riparametrato e applicato su base mensile.

Ciò premesso, nella circolare di ieri, con cui l'Istituto previdenziale ha integrato le precedenti istruzioni diffuse con la circ. n. [140/2021](#), vengono innanzitutto riportati ulteriori **codici ATECO** ricompresi nel settore economico "creativo, culturale e dello spettacolo", indicanti attività ricadenti nell'ambito di applicazione dell'agevolazione (59.14 attività di proiezione cinematografica, 93.21.00 parchi di divertimento e parchi tematici, 91.02.00 attività di musei, eccetera) e che vanno ad aggiungersi a quelle già elencate nella precedente circolare.

Per quanto riguarda invece la **quantificazione** della misura di esonero, l'INPS evidenzia che il parametro di riferimento da utilizzare si sostanzia nel calcolo della contribuzione datoriale non versata in relazione al doppio delle ore dei trattamenti di integrazione salariale utilizzati nei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2021.

Per l'INPS, questo comporta che, per i trattamenti di integrazione salariale anticipati dal datore di lavoro e posti **a conguaglio**, per ciascuna matricola DM e per ciascun lavoratore, per ciascun mese in cui si è avuta la fruizione dei citati trattamenti, il calcolo dell'esonero è il seguente: aliquota contributiva astrattamente dovuta a carico del datore di lavoro x (retribuzione teorica più ratei/divisore contrattuale rapportato se *part-time*) x le ore di trattamento fruiti x 2.

Invece, per i trattamenti di integrazione salariale a **pagamento diretto** da parte dell'INPS, per ciascuna matricola DM e per ciascun lavoratore, per ciascun mese in cui si è avuta la fruizione dei citati trattamenti, il calcolo dell'esonero è il seguente: aliquota contributiva astrattamente dovuta a carico del datore di lavoro x retribuzione oraria indicata nel modello SR41 x le ore di

trattamento fruiti x 2.

In ogni caso, si precisa che l'agevolazione in argomento spetta nei limiti delle risorse stanziate, pari a 770,9 milioni di euro per l'anno 2021, e che l'Istituto previdenziale autorizzerà la fruizione della misura solo dopo avere verificato la sufficiente **capienza** delle risorse. Al riguardo, con la circ. n. 169/2021 si comunica che, all'interno dell'applicazione "Portale delle Agevolazioni", presente sul sito www.inps.it, è disponibile il modulo di istanza on-line "**SOST.BIS_ES**", da utilizzare per la richiesta dell'esonero in argomento.

Operativamente, i datori di lavoro interessati potranno inviare le predette domande **entro 30 giorni** dalla data di pubblicazione della circolare in questione (avvenuta l'11 novembre 2021).

In particolare, per essere autorizzato alla fruizione dell'agevolazione, il datore di lavoro interessato, previa autenticazione, dovrà inoltrare all'Istituto – avvalendosi esclusivamente del modulo "SOST.BIS_ES" – una **domanda** di ammissione all'esonero, indicando il codice fiscale dell'azienda che intende fruire dell'esonero, la relativa matricola aziendale, le dimensioni dell'impresa (micro, piccola, media o grande), nonché l'ammontare dell'esonero di cui si richiede l'autorizzazione, che deve essere determinato sulla base della contribuzione non versata per il doppio delle ore di integrazione salariale fruiti nel periodo compreso tra gennaio e marzo 2021.

Al termine della **fase istruttoria**, l'INPS comunicherà, in calce al predetto modulo di istanza *on line*, l'ammissione alla misura agevolata e l'importo dell'esonero che potrà essere fruito. Nelle ipotesi in cui l'importo richiesto nell'istanza risulti superiore rispetto all'importo dell'esonero calcolato dai sistemi informatici dell'Istituto, verrà autorizzato il solo importo calcolato dall'Istituto.

Richiesta di riesame entro 30 giorni

Laddove il datore di lavoro ritenga non coerente il calcolo dell'ammontare dell'esonero effettuato dall'INPS, potrà proporre, entro 30 giorni dalla ricezione dell'esito dell'elaborazione dell'istanza di esonero, una richiesta di **riesame** alla competente Sede INPS utilizzando il modulo di domanda "SOST.BIS_ES".

La Struttura territoriale, una volta ricevuta la richiesta di riesame, dovrà verificare l'ammontare dell'esonero spettante e potrà **rideterminare** l'importo spettante nei limiti di quanto richiesto nell'istanza.

Udienze cartolari in Cassazione fino al 31 dicembre

Le parti possono però chiedere la discussione orale, quando è prevista la pubblica udienza

/ Dario AUGELLO e Gabriella DE MATTIA

A causa dell'emergenza epidemiologica ancora in corso è stata modificata, in via provvisoria, anche la disciplina dell'udienza pubblica in Cassazione. Fino al 31 dicembre 2021, infatti, le udienze pubbliche sono sostituite dal c.d. **rito cartolare**, ferma restando la facoltà per ciascuna delle parti di chiedere la discussione in presenza.

Prima di esaminare il rito cartolare, si rammenta che secondo le regole ordinarie il ricorso per cassazione può essere trattato in camera di consiglio o in pubblica udienza. In particolare, a partire dal **2016** (DL [168/2016](#) convertito) il rito camerale, da eccezione, è diventato la regola, mentre la pubblica udienza è tenuta solo in presenza di determinate condizioni.

La trattazione avviene in **pubblica udienza** quando "sia resa opportuna dalla particolare rilevanza della questione di diritto sulla quale [ndr. la Corte] deve pronunciare" ([art. 375](#), comma 2 c.p.c.).

In questo caso le parti possono depositare memorie non oltre cinque giorni prima dell'udienza e la causa viene discussa in pubblica udienza dopo l'esposizione da parte del giudice relatore e del Pubblico Ministero ([art. 379](#) c.p.c.).

Nel **rito camerale**, invece, l'adunanza non è pubblica e la causa non è discussa tra le parti ([art. 380-bis](#) c.p.c.). Non intervengono né il Pubblico Ministero, che può solo depositare conclusioni scritte non oltre venti giorni prima dell'adunanza, né il giudice relatore.

Anche le parti sono del tutto **estromesse**: mentre prima del 2016 l'adunanza camerale era comunque "partecipata", in quanto i difensori delle parti potevano chiedere di essere sentiti, oggi le parti possono unicamente depositare memorie non oltre dieci giorni prima dell'adunanza.

Il rito camerale sopra descritto si applica ai ricorsi trattati dinanzi alla sezione semplice, ossia la Quinta sezione per la materia tributaria, e si distingue dall'altro rito camerale previsto per la trattazione, dinanzi alla Sesta sezione c.d. **sezione "filtro"** ([art. 380-bis](#) c.p.c.), dei ricorsi inammissibili, manifestamente infondati o manifestamente fondati.

In quest'ultimo caso, su proposta del relatore, che abbia ravvisato profili di inammissibilità o manifesta fondatezza o infondatezza, il presidente fissa la data dell'adunanza e ne dà comunicazione alle parti con decreto di fissazione dell'udienza.

Le parti hanno facoltà di presentare memorie non oltre cinque giorni prima della camera di consiglio, mentre tale facoltà è preclusa al Pubblico Ministero. Se però, a esito dell'adunanza camerale, la Corte ritiene che non sussistano profili di inammissibilità o manifesta fondatezza o infondatezza, la causa è rimessa alla

pubblica udienza della sezione semplice.

In tale contesto si è inserito, in una **prima fase** emergenziale, durata fino al 31 luglio 2021, l'[art. 23](#), comma 8-bis del DL 137/2020, convertito.

Tale disposizione aveva previsto che "Per la decisione sui ricorsi proposti per la trattazione in udienza pubblica a norma degli [articoli 374](#), [375](#), ultimo comma, e 379 del codice di procedura civile" la Suprema Corte procedesse in camera di consiglio senza l'intervento né del procuratore generale né dei difensori (c.d. udienza "cartolare").

Tuttavia, era stata data facoltà ad una delle parti o al procuratore generale di chiedere la discussione orale entro il termine perentorio di **venticinque giorni** liberi prima della data dell'udienza mediante PEC da trasmettere alla cancelleria della Corte.

Sempre l'[art. 23](#), comma 8-bis aveva previsto che, entro quindici giorni prima dell'udienza, il procuratore generale formulasse le sue conclusioni motivate con atto inviato alla cancelleria della Corte a mezzo PEC e che le stesse conclusioni fossero inoltrate, sempre a mezzo PEC, agli avvocati delle parti.

Le parti, d'altro canto, entro il quinto giorno prima dell'udienza, potevano depositare **memorie** ai sensi dell'[art. 378](#) c.p.c. con atto inviato alla cancelleria sempre a mezzo PEC.

Attualmente, per effetto del DL [105/2021](#), che ha prorogato fino al 31 dicembre 2021 diverse disposizioni processuali emergenziali introdotte nel 2020, si è aperta una **seconda fase**.

Per quanto riguarda le udienze in Cassazione, l'[art. 7](#) del DL 105/2021 ha prorogato fino al 31 dicembre 2021 l'efficacia dell'[art. 23](#), comma 8-bis.

Tuttavia la disposizione ha previsto una **deroga**, giacché la trattazione scritta non si sarebbe comunque applicata ai procedimenti per i quali l'udienza pubblica risultava "fissata" tra il 1° agosto 2021 e il 30 settembre 2021.

In merito, l'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione con relazione n. 74 del 28 luglio 2021 ha precisato che detta deroga dovesse intendersi limitata alle sole udienze pubbliche già "calendarizzate" tra il 1° agosto 2021 e il 30 settembre 2021 e non già alle udienze trattate dopo il 30 settembre 2021 (quand'anche il decreto di fissazione fosse stato comunicato alle parti tra il 1° agosto 2021 e il 30 settembre 2021).

Per effetto del DL [105/2021](#), dunque, le udienze pubbliche trattate fino al 31 dicembre 2021 seguono di regola il rito c.d. cartolare, ma gli avvocati delle parti possono **chiedere** la discussione orale entro venticinque giorni liberi prima della data dell'udienza.

Particolare tenuità anche per la bancarotta documentale

Si può definire danno di speciale tenuità quello cagionato dal fatto di reato globalmente considerato e non quello derivante dal passivo fallimentare

/ Maria Francesca ARTUSI

Ai fini della configurabilità della causa di esclusione della punibilità per **particolare tenuità** del fatto, prevista dall'[art. 131-bis](#) c.p., il giudizio sulla tenuità richiede una valutazione complessa e congiunta di tutte le peculiarità della fattispecie concreta, che tenga conto, ai sensi dell'[art. 133](#) comma 1 c.p., delle modalità della condotta, del grado di colpevolezza da esse desumibile e dell'entità del danno o del pericolo.

In giurisprudenza è stata proprio rimarcata l'esigenza di una **ponderata considerazione** di tutte le peculiarità della fattispecie, in quanto è la concreta manifestazione del reato che ne segna il disvalore; "qualunque reato, anche l'omicidio, può essere tenue, come quando la condotta illecita conduce ad abbreviare la vita solo di poco" (Cass. SS.UU. n. [13681/2016](#)).

Il giudice è, pertanto, tenuto a motivare sulle forme di estrinsecazione del comportamento incriminato, al fine di valutarne la gravità, l'entità del contrasto rispetto alla legge e, conseguentemente, il bisogno di pena, essendo **insufficiente** il richiamo a mere clausole di stile ed invece necessario lo scrutinio delle specifiche circostanze emerse nel procedimento.

Né – al di fuori dei limiti edittali previsti dall'[art. 131-bis](#) c.p. – sono ammissibili **preclusioni** legate al tipo di reato, come si evince dalle decisioni della Corte Costituzionale che hanno ribadito, in aderenza al diritto vivente, la necessità di una valutazione complessiva di tutte le peculiarità della fattispecie concreta, non solo dell'entità dell'aggressione del bene giuridico protetto (Corte Cost. nn. [30/2021](#) e [207/2017](#)).

La sentenza n. [41016](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri, fa applicazione di tali principi ammettendo la rilevanza della particolare tenuità in un caso di bancarotta semplice documentale ([art. 217](#) del RD 267/42).

Il tema della rilevanza del danno nell'ambito del reato di bancarotta documentale è stato elaborato dalla giurisprudenza ai fini dell'applicazione delle circostanze previste dall'[art. 219](#) del RD 267/42. Si può definire danno di speciale tenuità quello cagionato dal fatto di reato **globalmente considerato** e non quello derivante dal passivo fallimentare. Detto danno deve, perciò, valutarsi sia in relazione all'impossibilità di ricostruire totalmente o parzialmente la situazione contabile dell'impresa fallita o di esercitare le azioni revocatone

o altre azioni a tutela dei creditori, sia in relazione alla diminuzione che l'omessa tenuta dei libri contabili abbia determinato nella quota di attivo oggetto di riparto tra i creditori (Cass. n. [44443/2012](#) e Cass. n. [19304/2013](#)).

Pertanto, il danno cagionato dai fatti di bancarotta semplice documentale può consistere nella **impossibilità** di ricostruire, totalmente o parzialmente, la situazione contabile dell'impresa fallita o di esercitare le azioni revocatone o altre azioni a tutela dei creditori, ovvero dalla diminuzione che l'omessa tenuta dei **libri contabili** ha determinato nella quota di attivo da ripartirsi fra i creditori. Se il danno causato dall'omissione è di speciale tenuità o, addirittura, non sussiste, il giudice deve concedere l'attenuante prevista dal comma 3 del citato art. 219.

La valutazione dell'esistenza e dell'entità del danno risulta, dunque, anche nelle fattispecie fallimentari documentali necessariamente ancorata alla specifica valutazione di dati obiettivi, evincibili dall'istruttoria dibattimentale e dalle allegazioni delle parti.

Una **diversa interpretazione**, astrattamente correlata al tipo di reato, finirebbe – secondo la sentenza in commento – per escludere l'applicabilità dell'attenuante in parola e, più in generale, delle circostanze correlate alla dimensione del danno cagionato dal reato.

Tali principi orientano l'interprete anche per la **valutazione del danno** previsto, quale indicatore che concorre alla definizione di particolare tenuità del fatto ex [art. 131-bis](#) c.p., ed anzi sono del tutto in linea con la necessaria verifica, globale e di contesto, che richiede l'applicazione di tale causa di non punibilità.

La Cassazione conclude, così, affermando che in tema di bancarotta documentale la nozione di danno è delimitata al pregiudizio cagionato dal fatto di reato globalmente considerato, da valutarsi sia in relazione all'impossibilità di ricostruire, totalmente o parzialmente, la situazione contabile dell'impresa fallita o di esercitare le azioni revocatone o altre azioni a tutela dei creditori, sia in relazione alla **diminuzione** che l'omessa tenuta dei libri contabili abbia determinato nella quota di attivo oggetto di riparto tra i creditori.

Riduzione contributiva per le aziende edili ancora all'11,50%

È stato pubblicato sul sito del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, nella sezione "Pubblicità legale", il decreto direttoriale del [30 settembre 2021](#) relativo alla **riduzione contributiva** in favore dei datori di lavoro del settore edile.

In modo particolare, il decreto in commento conferma tale riduzione nella misura dell'11,50% anche per il 2021.

Si ricorda che la riduzione in esame è prevista dall'[art. 29](#) comma 2 del DL 244/1995 e la sua misura viene determinata **annualmente** con apposito decreto del Ministero del Lavoro, il quale può confermarla o rimodularla rispetto all'anno pre-

cedente.

Sotto il profilo pratico, il beneficio consiste in una riduzione sui contributi dovuti per le assicurazioni sociali **diverse da quella pensionistica** e si applica ai soli operai occupati per 40 ore a settimana. Non spetta, quindi, per i lavoratori a tempo parziale.

Inoltre, la riduzione **non si applica** sul contributo, pari allo 0,30% della retribuzione imponibile, destinabile al finanziamento dei fondi interprofessionali per la formazione continua.

Diniego della detrazione IVA per la fattura emessa fittiziamente

La Corte di Giustizia Ue, con la sentenza di ieri relativa alla causa [C-281/20](#), si è espressa nel senso di ritenere conforme alla direttiva [2006/112/Ce](#) il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di beni, in capo a un soggetto passivo che abbia **consapevolmente** indicato un **fornitore fittizio** nell'autofattura da lui stesso emessa.

L'operazione in argomento, difatti, era effettuata con il meccanismo del **reverse charge** e, secondo le risultanze del giudizio di merito, appariva che l'acquirente aveva consapevolmente occultato le reali generalità del proprio fornitore, indicando un soggetto fittizio nell'autofattura che documentava l'acquisto dei beni.

Richiamando i propri precedenti in materia, la Corte di Giustizia riconosce la possibilità di **disconoscere** il diritto alla detrazione, se, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti, mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva la qualità di soggetto passivo o se è

sufficientemente dimostrato che il soggetto passivo acquirente aveva commesso un'evasione dell'IVA.

Per costante giurisprudenza della Corte, l'evasione è equiparata alla circostanza in cui il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto **sapere** che, con l'acquisto effettuato, partecipava a un'operazione evasiva. In tal caso, il soggetto passivo si ritiene corresponsabile dell'evasione a prescindere dal fatto che abbia tratto un beneficio diretto dell'evasione medesima.

Nel caso di specie, risulta che l'acquirente abbia consapevolmente menzionato un fornitore fittizio nella fattura emessa e ciò è un elemento che certifica la consapevolezza di partecipare a un'operazione evasiva. Resta, tuttavia, onere del giudice del rinvio **valutare**, tenendo conto di tutti gli elementi e delle circostanze di fatto del caso di specie, se ciò si verifichi effettivamente nell'ambito del procedimento specifico.

Nuova modalità di visualizzazione delle ricevute dei flussi UniEmens

Con il messaggio n. [3897](#) pubblicato ieri, 11 novembre 2021, l'INPS ha comunicato il rilascio di una nuova modalità di **visualizzazione delle ricevute** relative alla trasmissione dei flussi UniEmens.

In modo particolare, mediante la nuova modalità si rende possibile, a tutti i soggetti delegati o titolati a gestire le posizioni contributive, la visualizzazione delle informazioni presenti all'interno dei **flussi UniEmens** trasmessi. I soggetti interessati alla novità in argomento sono:

- il titolare dell'azienda, il rappresentante legale o altro responsabile e il dipendente delegato;
- gli intermediari con delega esplicita per la posizione contributiva e i loro dipendenti subdelegati.

Tuttavia, tenuto conto che il flusso UniEmens può contenere le denunce inerenti a più posizioni aziendali e a più Gestioni previdenziali, l'Istituto ha ritenuto opportuno **distinguere** il grado di accesso alle informazioni in base al legame tra le

posizioni esposte e le deleghe dell'utente.

Nel dettaglio, per le Gestioni per le quali è attivo il sistema "Gestione Deleghe", se l'utente autenticato risulta essere il trasmettitore del flusso, ma non ha più la delega, egli potrà visualizzare solamente **informazioni di sintesi** (ad esempio: IdTrasmissione, data ricezione, CF azienda, periodo di competenza, ecc.); invece, se l'utente autenticato ha il titolo o la delega, visualizzerà tutte le informazioni di dettaglio relative alle posizioni per le quali ha la delega, a prescindere dal fatto che abbia trasmesso o meno il flusso.

Infine, se l'utente autenticato:

- non è trasmettitore e non ha la delega per una certa posizione, **non visualizzerà** alcuna informazione su tale posizione;
- non è trasmettitore del flusso e non ha titolo o delega su alcuna posizione presente nel flusso, non verrà mostrata alcuna informazione.

Prescrizione dell'azione dei creditori sociali dal provvedimento di LCA dell'assicurazione

La Cassazione, nell'ordinanza n. [33620/2021](#), ha stabilito che il termine di prescrizione dell'**azione dei creditori sociali** nei confronti di amministratori e sindaci di una società di assicurazioni in liquidazione coatta amministrativa (LCA) decorre, di regola, dalla data del provvedimento che dà avvio alla procedura.

L'azione dei creditori sociali, ex [art. 2394](#) c.c., può essere proposta quando il patrimonio sociale risulti insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti. Tale insufficienza rappresenta un mero **fatto contabile** che si verifica quando il patrimonio della società presenti un'eccedenza delle passività sulle attività, ovvero si trovi in una situazione in cui l'attivo della società, raffrontato ai suoi debiti, sia insufficiente al loro soddisfacimento (*cfr.*, da ultimo, Cass. n. 15839/2020).

Il termine di prescrizione dell'azione in questione decorre dal momento in cui tale situazione diventa **"astrattamente conoscibile"** dai creditori sociali.

Questo momento coincide, in via di presunzione semplice, fondata sul c.d. *id quod plerumque accidit*, con l'assoggettamento della società ad una procedura concorsuale.

Non è da escludere che l'insufficienza patrimoniale possa essersi manifestata anteriormente, ma grava su chi allega tale circostanza l'**onere** di fornire la relativa prova.

A fronte di ciò, è da considerare che le Comunicazioni dell'Autorità di vigilanza del settore assicurativo (prima ISVAP ed oggi IVASS) presentano una valenza meramente **endsocietaria**, risultando non idonee a rendere manifesta ai creditori sociali la reale situazione della società.

Di conseguenza, in assenza di prove che possano in altro modo condurre ad una differente conclusione, il termine di prescrizione dell'azione in questione non può che decorrere **dal provvedimento** di messa in liquidazione coatta amministrativa della società.

Blocco degli sfratti legittimo ma non ulteriormente prorogabile

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. [213](#), le cui motivazioni sono state pubblicate ieri, ha affermato la **legittimità** costituzionale delle proroghe (dal 1° gennaio 2021 al 31 giugno 2021 e dal 1° luglio 2021 al 31 dicembre 2021) del **blocco** degli sfratti per morosità, originariamente previsto all'[art. 103](#) comma 6 del DL 18/2020.

Secondo la Corte, le proroghe (disposte dagli [artt. 13](#) comma 13 del DL 183/2020 e [40-quater](#) del DL 41/2021) sono state giustificate dall'eccezionale emergenza sanitaria, anche considerato che il contenuto della misura è stato progressivamente adattato all'evolversi della pandemia, in modo da assicurare la **proporzionalità** delle misure rispetto a tale situazione (contrariamente a quanto avvenuto con la seconda proroga della sospensione delle procedure esecutive aventi a oggetto l'abitazione principale del debitore ex [art. 54-ter](#) del DL

18/2020, dichiarata costituzionalmente illegittima dalla sentenza della Corte Costituzionale n. [128/2021](#)).

La Corte ha, infine, rilevato che, sebbene l'eccezionalità della pandemia da COVID-19 abbia giustificato la sospensione temporanea dell'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili, la misura emergenziale deve ritenersi senza possibilità di **ulteriore proroga**, "avendo la compressione del diritto di proprietà raggiunto il limite massimo di tollerabilità, pur considerando la sua funzione sociale ([art. 42](#), secondo comma, Cost.)".

Resta ferma in capo al legislatore, qualora l'evolversi dell'emergenza sanitaria lo richieda, la possibilità di adottare **altre misure** più idonee per realizzare un diverso bilanciamento, ragionevole e proporzionato.

Codice tributo "6951" per il bonus sanificazione

Dopo il provv. n. [309145/2021](#), che ha determinato al 100% la percentuale effettiva di fruizione del credito d'imposta per la **sanificazione** di cui all'[art. 32](#) del DL 73/2021 (si veda "[Il bonus sanificazione richiesto spetta interamente](#)" dell'11 novembre), con la ris. n. [64](#) di ieri l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo **"6951"** per consentire ai beneficiari l'utilizzo in compensazione del bonus.

L'[art. 32](#) del DL 73/2021 riconosce un credito d'imposta in relazione alle spese sostenute nei mesi di **giugno, luglio e agosto 2021** per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per COVID-19.

Col provv. 15 luglio 2021 n. [191910](#) sono stati definiti i criteri e le modalità di applicazione e fruizione del credito, ai fini del rispetto del limite di spesa stabilito in 200 milioni di euro. Oltre a fissare la **percentuale** di fruizione, per quanto riguarda modalità, termini e condizioni di fruizione, il provv. n. 309145/2021 afferma che si applicano le disposizioni di cui al punto 5 del citato provv. del 15 luglio 2021.

Il credito d'imposta può quindi essere utilizzato in compensazione nel modello **F24** ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97 a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento che definisce l'ammontare massimo del credito fruibile, esclusivamente tramite i servizi della stessa Agenzia.

Come anticipato, la ris. n. 64 di ieri ha istituito il codice tribu-

to "6951", denominato "CREDITO D'IMPOSTA SANIFICAZIONE E ACQUISTO DISPOSITIVI DI PROTEZIONE - articolo 32 del decretolegge 25 maggio 2021, n. 73".

In sede di **compilazione** del modello F24, il codice va esposto nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indica-

te nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati".

Nel campo "anno di riferimento" del modello F24 va sempre indicato il valore "2021".