

Venerdì 5 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Bonus facciate per i non solari con modello per l'opzione da aggiornare

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Il c.d. "bonus facciate" di cui all'art. 1 commi 219 - 223 della L. 160/2019 spetta "per le spese documentate, sostenute negli anni **2020 e 2021**, relative agli interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o [...]"

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Dubbia la tassazione dei beneficiari di trust esteri

/ Dario AUGELLO e Paolo GIOVANNINI

Ai fini delle imposte dirette, il regime fiscale del trust si divide tra trust opachi e trasparenti.

I redditi prodotti da **trust opachi** sono soggetti a IRES ex art. 73 del TUIR secondo le regole generali.

Diversamente, i redditi prodotti da trust trasparenti - [...]

PAGINA 10

IMPRESA

Ruolo proattivo dell'organo di controllo nella composizione negoziata della crisi

Ravvisabili diversi livelli di intervento nelle varie fasi della procedura

/ Maurizio MEOLI e Antonio NICOTRA

La Fondazione nazionale dei commercialisti, con il documento di ricerca reso noto ieri, ha esaminato la disciplina di cui al DL 118/2021 convertito, soffermandosi in particolare sulla composizione negoziata della crisi, in vigore dal 15 novembre 2021, e sul ruolo dell'**organo di controllo**.

Il nuovo strumento delimita un percorso di natura negoziale e stragiudiziale per gli imprenditori commerciali e agricoli, iscritti nel Registro delle imprese, che versino in "**squilibrio** patrimoniale o economico-finanziario", tale da rendere probabile la crisi o l'insolvenza, a condizione che il risanamento sia perseguibile (art. 2 del DL 118/2021).

La procedura è accessibile su base **volontaria** dall'imprenditore, anche previa "sollecitazione" dell'organo di controllo, i cui compiti vengono delineati all'art. 15 del DL 118/2021.

Secondo il documento di ricerca, sarebbero ravvisabili differenti **livelli** di intervento dell'organo di controllo nelle fasi della procedura: dall'"emersione tempestiva" delle condizioni di cui all'art. 2 del DL

118/2021, all'apertura e al successivo svolgimento delle trattative.

La **vigilanza** dell'organo di controllo (art. 2403 c.c.) non è comunque sospesa dall'accesso dell'imprenditore alle trattative e permane anche **dopo** la conclusione della procedura.

In particolare, l'organo di controllo societario è tenuto a **segnalare**, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'art. 2 comma 1 del DL 118/2021.

Secondo la Fondazione nazionale dei commercialisti, tale segnalazione può ascrivere ai compiti e alle funzioni di vigilanza dell'organo di controllo (ex artt. 2086 comma 2 e 2403 c.c.). Il DL 118/2021, in particolare, alimenta l'importanza del **flusso informativo** con l'organo amministrativo ai fini del superamento della crisi.

La segnalazione deve essere "tempestiva": in assenza di precise indicazioni normative, l'attivazione dovrà avvenire **senza indugio**, non appena siano note le condizioni che legittimano l'accesso alla procedura.

Inoltre, tale [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Il bonus per i beni strumentali aumenta con la separazione delle attività

Gli Ordini al Ministero: "Serve una norma per sbloccare le elezioni"

Il commercialista può firmare il verbale di accesso della Finanza

Inammissibile l'appello validato ma non trasmesso

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Dilazioni decadute all'8 marzo 2020 prive di modelli per l'istanza

/ Alfio CISELLO

La **dilazione dei ruoli** disciplinata dall'art. 19 del DPR 602/73 è stata oggetto di vari interventi ad opera della legislazione emergenziale, spesso mal coordinati [...]

PAGINA 5

Bonus facciate per i non solari con modello per l'opzione da aggiornare

Dovrebbero poter essere cedute le detrazioni relative alle spese per gli interventi sostenute nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Il c.d. "bonus facciate" di cui all'[art. 1](#) commi 219 - 223 della L. 160/2019 spetta "per le spese documentate, sostenute negli anni **2020 e 2021**, relative agli interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, spetta una detrazione dall'imposta lorda pari al 90 per cento".

Per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che sono agevolate le spese sostenute nel corso del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020 e in quello in corso al 31 dicembre 2021 (circ. Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2020 n. [2](#), § 3 secondo cui "per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2020". Si veda ["Imprese «a cavallo» d'anno con più tempo per finire i lavori per il bonus facciate"](#) del 25 ottobre 2021).

Quanto all'**opzione** per la cessione o lo sconto sul corrispettivo di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020 si osserva quanto segue.

Il testo normativo stabilisce testualmente che: "I soggetti che sostengono, **negli anni 2020 e 2021**, spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare".

Non constano al riguardo interventi dell'Amministrazione finanziaria con i quali vengono forniti ulteriori chiarimenti per i titolari di reddito d'impresa con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Stante l'identità del testo normativo contenuto nel comma 219 dell'art. 1 della L. 160/2019 secondo cui le spese devono essere "sostenute negli anni 2020 e 2021" e di quello contenuto nell'art. 121 del DL 34/2020 secondo cui i soggetti "sostengono, negli anni 2020 e 2021" una **interpretazione sistematica** delle norme dovrebbe portare a ritenere che i chiarimenti forniti dalla circ. n. 2/2020 con riguardo ai soggetti titolari di reddito d'impresa con periodo d'imposta "a cavallo" d'anno valgano anche nel caso in cui si decida di optare per la cessione/sconto della detrazione fiscale.

In altre parole, anche ai fini dell'esercizio dell'opzione del c.d. "bonus facciate" di cui all'art. 121 per i soggetti

"non solari" si dovrebbe poter applicare il principio secondo cui possono essere cedute le detrazioni fiscali relative alle spese per gli interventi agevolati sostenute nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021.

Tale interpretazione, tuttavia, **non trova riscontro** alcuno nelle istruzioni per la compilazione del modello di comunicazione da presentare all'Agenzia delle Entrate (si vedano provv. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. [283847](#), provv. Agenzia delle Entrate 12 ottobre 2020 n. [326047](#) e provv. Agenzia delle Entrate 20 luglio 2021 n. [196548](#)).

Il campo "anno di sostenimento della spesa" del quadro A del modello di "Comunicazione" deve essere compilato per indicare se le spese oggetto di opzione sono state sostenute nell'anno 2020 o 2021, ossia gli unici anni di sostenimento delle spese (salvo future proroghe) per i quali risultano esercitabili le opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020. L'anno **2022** può essere indicato esclusivamente se la Comunicazione concerne spese sostenute in relazione a interventi agevolati con il superbonus al 110%, di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020.

Problematico anche il termine dell'invio della comunicazione

Per i soggetti titolari di reddito d'impresa con periodo d'imposta "a cavallo" d'anno dal 1° settembre al 31 agosto, anche ove venisse indicato l'anno "2021" nel campo "anno di sostenimento della spesa" per gli interventi che saranno conclusi entro il 31 agosto 2022, un ulteriore problema sarebbe rappresentato dal **termine** entro cui deve essere inviata la comunicazione (per le spese sostenute nel 2021 è previsto, ad oggi, che il modello debba essere presentato entro il 16 marzo 2022).

In conclusione, una interpretazione sistematica delle disposizioni normative porterebbe a ritenere che anche ai fini dell'opzione di cui all'art. 121 del DL 34/2020 per le imprese **"non solari"** occorra riferirsi alle spese sostenute nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021. Ai fini della presentazione della comunicazione all'Agenzia delle Entrate, tuttavia, questa casistica non è stata considerata.

Ruolo proattivo dell'organo di controllo nella composizione negoziata della crisi

Ravvisabili diversi livelli di intervento nelle varie fasi della procedura

/ Maurizio MEOLI e Antonio NICOTRA

La Fondazione nazionale dei commercialisti, con il [documento](#) di ricerca reso noto ieri, ha esaminato la disciplina di cui al DL [118/2021](#) convertito, soffermandosi in particolare sulla composizione negoziata della crisi, in vigore dal 15 novembre 2021, e sul ruolo dell'**organo di controllo**.

Il nuovo strumento delimita un percorso di natura negoziale e stragiudiziale per gli imprenditori commerciali e agricoli, iscritti nel Registro delle imprese, che versino in "squilibrio patrimoniale o economico-finanziario", tale da rendere probabile la crisi o l'insolvenza, a condizione che il risanamento sia perseguibile ([art. 2](#) del DL 118/2021).

La procedura è accessibile su base **volontaria** dall'imprenditore, anche previa "sollecitazione" dell'organo di controllo, i cui compiti vengono delineati all'[art. 15](#) del DL 118/2021.

Secondo il documento di ricerca, sarebbero ravvisabili differenti **livelli** di intervento dell'organo di controllo nelle fasi della procedura: dall'"emersione tempestiva" delle condizioni di cui all'[art. 2](#) del DL 118/2021, all'apertura e al successivo svolgimento delle trattative.

La **vigilanza** dell'organo di controllo ([art. 2403](#) c.c.) non è comunque sospesa dall'accesso dell'imprenditore alle trattative e permane anche **dopo** la conclusione della procedura.

In particolare, l'organo di controllo societario è tenuto a **segnalare**, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'[art. 2](#) comma 1 del DL 118/2021.

Secondo la Fondazione nazionale dei commercialisti, tale segnalazione può ascrivere ai compiti e alle funzioni di vigilanza dell'organo di controllo (ex [artt. 2086](#) comma 2 e [2403](#) c.c.). Il DL [118/2021](#), in particolare, alimenta l'importanza del **flusso informativo** con l'organo amministrativo ai fini del superamento della crisi.

La segnalazione deve essere "tempestiva": in assenza di precise indicazioni normative, l'attivazione dovrà avvenire **senza indugio**, non appena siano note le condizioni che legittimano l'accesso alla procedura.

Inoltre, tale segnalazione dovrà essere **motivata** circa il percorso logico che ha indotto a ritenere necessario l'accesso alla composizione e dovrà contenere l'indicazione di un termine, non superiore a 30 giorni, entro cui l'organo di amministrazione dovrà riferire sulle iniziative intraprese per porre rimedio allo squilibrio.

Il ruolo dell'organo di controllo si manifesta anche in pendenza di procedura, in particolare quando l'**esperto** abbia segnalato al predetto organo ([art. 9](#) comma 3) gli atti di straordinaria amministrazione pregiudizievoli

per i creditori, per le trattative o le prospettive di risanamento, della cui esistenza – peraltro – potrebbe non essere stato informato dall'organo di amministrazione. La segnalazione dell'esperto dovrebbe, in tal modo, spronare l'attivazione dei poteri **strumentali** alla funzione di vigilanza ([art. 2403-bis](#) c.c.).

Gli organi di controllo devono, quindi, attivarsi tempestivamente mediante la segnalazione per evitare l'omissione di un atto dovuto o, nel corso delle trattative, per fronteggiare l'attività pregiudizievole dell'organo di amministrazione.

La tempestiva segnalazione e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini della responsabilità di cui all'[art. 2407](#) c.c.

La segnalazione tempestiva, secondo il documento di ricerca, sembrerebbe soddisfare le condizioni per l'**esenzione** dalla responsabilità se gli amministratori, nei 30 giorni successivi, abbiano riferito sulle iniziative intraprese e si siano attivati per il superamento della crisi, non rilevando – fuori dall'ipotesi di iniziative irragionevoli o inadeguate – l'effettiva **capacità risolutiva** del rimedio individuato.

Nel DL 118/2021 non è regolata, tuttavia, la possibilità che l'organo di amministrazione ritenga infondata la segnalazione, ovvero non si esprima e rimanga inerte.

La limitazione di responsabilità dovrebbe sussistere – a parere della Fondazione nazionale dei commercialisti – anche quando gli amministratori forniscano **valide** spiegazioni circa l'assenza di crisi o squilibrio patrimoniale o economico-finanziario.

Questa conclusione, però, non sembra pacifica: l'organo di controllo, in tali casi, dovrebbe **intensificare** lo scambio informativo con l'organo di amministrazione per valutare la fondatezza della risposta, attivandosi in caso di **irregolarità** della gestione.

Nell'ipotesi di inerzia dell'organo di amministrazione, invece, ai fini dell'esonero della responsabilità per l'omissione degli amministratori, l'organo di controllo, attivando la dialettica societaria, dovrebbe **convocare l'assemblea** ai sensi dell'[art. 2406](#) comma 2 c.c.

Quando l'organo di amministrazione non fornisce risposta e non si attiva, la mera segnalazione, quindi, non sembra garantire limitazioni di responsabilità.

L'assenza di iniziative, d'altra parte, dovrebbe rappresentare per l'organo di controllo un **indizio** comprovante una gestione gravemente negligente o di dubbia legittimità e regolarità, con la conseguenza che, al fine di evitare ogni addebito, l'organo di controllo sarà tenuto ad attivare i poteri strumentali al corretto svolgimento dell'attività di vigilanza.

Il bonus per i beni strumentali aumenta con la separazione delle attività

La separazione potrebbe essere consigliata per i soggetti che operano nel settore sanitario

/ **Andrea BONINO e Massimo SEGRE**

Rilevanti ripercussioni sulla quantificazione del **credito di imposta** per l'acquisto di **beni strumentali** ([art. 1](#) commi 1051-1063 della L. 178/2020) spettante ai soggetti che operano in un settore che si caratterizza per il regime di esenzione (ad esempio, il settore sanitario) possono derivare dalla recente pronuncia della Corte di Cassazione (sentenza n. [20435](#) del 19 luglio 2021), in base alla quale l'IVA **indetraibile da pro rata**, che sia o meno al 100%, deve considerarsi un costo generale di esercizio che, in quanto collegato al compimento di operazioni che producono ricavi, è deducibile dal reddito d'impresa per cassa nell'anno del pagamento ([art. 99](#) del TUIR).

Secondo il predetto orientamento, ai fini contabili e dell'imposizione diretta, il costo relativo all'indetraibilità sopra richiamata non può essere imputato al singolo bene acquistato, quale onere accessorio di diretta imputazione, ma va ricondotto alle attività esercitate nel loro complesso, anche qualora il pro rata di detrazione **risulti pari a zero**; l'onere in esame non può, quindi, concorrere a formare il costo di riferimento del bene agevolabile acquistato, rilevante ai fini della determinazione del credito di imposta per i beni strumentali, nemmeno nell'ipotesi in cui il pro rata nullo renda l'IVA totalmente indetraibile.

Quanto affermato dalla Corte di Cassazione in esame è, peraltro, in **contrasto** con la tesi sostenuta in passato da autorevole dottrina (norma di comportamento ADC n. [152/2003](#)) e con le precedenti pronunce ministeriali (ris. n. [297/2002](#) e circ. [44/2009](#), relative ad agevolazioni fiscali), in base alle quali, quando l'indetraibilità dell'IVA deriva dall'applicazione di un pro rata di detrazione pari a zero (per assenza, in quello specifico anno, di operazioni effettuate nell'esercizio dell'attività imponibile), il costo rilevante ai fini delle eventuali agevolazioni fiscali andrebbe assunto in base al corrispettivo contrattuale concordato con il fornitore, **incrementato** della suddetta IVA indetraibile: tali orientamenti di prassi trovano conferma anche nella recente risposta a interpello n. [428/2021](#), con riferimento al credito di imposta per investimenti effettuati nel "Mezzogiorno" ([art. 1](#) commi 98-108 della L. 208/2015), mentre la circ. dell'Agenzia delle Entrate n. [9/2021](#) (§ 4.2), relativamente all'agevolazione oggetto di analisi (credito di imposta ex L. [178/2020](#)), si è limitata a considerare la fattispecie della parziale indetraibilità dell'IVA per ef-

fetto del pro rata, qualificando l'imposta indetraibile come **costo generale** non afferente la singola operazione d'acquisto.

La sentenza in oggetto, implicitamente, conferma, invece, la possibilità di **capitalizzare l'IVA** a incremento del costo del bene in presenza dell'esercizio esclusivo di un'attività esente alla quale ricondurre l'acquisto agevolato ([art. 19](#) comma 2 del DPR 633/72), anche qualora vengano effettuate ulteriori operazioni imponibili occasionali che non costituiscano nel loro complesso una vera e propria attività (ulteriore rispetto a quella esente) e non comportino, quindi, l'applicazione del sopra richiamato meccanismo del pro rata.

Tutto ciò considerato, al fine di evitare che la presenza di un pro rata di detrazione (anche eventualmente nullo, nello specifico anno di riferimento, in aderenza alla sentenza richiamata) possa penalizzare gli acquisti afferenti all'attività esente principale, rendendo irrilevante ai fini del credito di imposta in esame l'IVA assolta per rivalsa con riferimento all'acquisto dei beni strumentali agevolati, i soggetti che esercitano più attività nell'ambito della stessa impresa potrebbero optare per l'applicazione **separata** dell'imposta sul valore aggiunto ([art. 36](#) comma 3 del DPR 633/72), nel rispetto delle condizioni poste dalla norma di riferimento.

In particolare, sono suscettibili di essere separate le attività sostanzialmente diverse fra loro, di regola individuate da differenti codici ATECO (circ. n. [22/2013](#)), ma la separazione è consentita anche in presenza di un medesimo codice ATECO, se le specifiche attività presentano una costante **uniformità** nei loro elementi essenziali e sono suscettibili di essere distinte in base a criteri meramente oggettivi (circ. n. [19/2018](#) e risposte a interpello nn. [629/2020](#) e [580/2021](#)).

La separazione in esame potrebbe essere **consigliata**, a titolo esemplificativo, alle società che operano nel settore sanitario sopra richiamato e che a latere dell'attività esente svolta in via principale realizzano un'attività imponibile costituita dall'esercizio di funzioni amministrative e di coordinamento a favore delle altre società del gruppo; la predetta separazione consentirebbe, infatti, alle società stesse di massimizzare il beneficio fiscale collegato all'acquisto di beni agevolati afferenti all'attività esente, incrementando, come detto, il costo rilevante per la quantificazione del credito di imposta, dell'IVA indetraibile.

Dilazioni decadute all'8 marzo 2020 prive di modelli per l'istanza

Per essere riammessi senza pagare le rate scadute bisogna fare domanda entro fine anno

/ Alfio CISSELLO

La **dilazione dei ruoli** disciplinata dall'[art. 19](#) del DPR 602/73 è stata oggetto di vari interventi ad opera della legislazione emergenziale, spesso mal coordinati tra di loro.

Da ultimo, è intervenuto l'[art. 3](#) del DL 146/2021, che, con riferimento ai debitori aventi piani di dilazione in essere all'**8 marzo 2020**, ha sancito che tutte le rate sospese nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 avrebbero dovuto essere pagate entro il 31 ottobre 2021. Nel contempo, è stata introdotta una facilitazione, prevedendo che la decadenza si verifica con il mancato pagamento di **18 rate**, anche non consecutive (in luogo delle canoniche 5, o delle 10 previste per gli altri piani di dilazione rientranti nella legislazione emergenziale).

A nostro avviso, comunque permane una **irragionevole disparità** rispetto ai debitori che avevano piani di dilazione decaduti all'8 marzo 2020.

Per questi ultimi, come sancisce l'[art. 13-decies](#) comma 5 del DL 137/2020, è possibile essere riammessi alla dilazione senza dover pagare le rate insolute.

Il beneficio non è da poco, considerato che, ai sensi dell'[art. 19](#) comma 3 del DPR 602/73, se si decade si può essere riammessi solo se si pagano tutte le rate insolute in unica soluzione.

Occorre però presentare domanda entro il **31 dicembre 2021**.

Per dette dilazioni, si decade con il mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive, in luogo delle 5 per le dilazioni "a regime".

Proprio in relazione a questi debitori emerge un problema più pratico che tecnico.

A quanto ci consta Agenzia delle Entrate-Riscossione non ha ancora approvato **modelli specifici**, per cui i debitori che intendono cominciare a rientrare nei piani e a pagare le rate non sanno, con esattezza, che modelli utilizzare.

I modelli scaricabili dal sito tengono conto delle novità apportate dalla legislazione emergenziale, non a caso si afferma che per le domande presentate sino al 31 dicembre 2021 per i debiti sino a **100.000 euro** (e non 60.000 euro) non si vaglia la temporanea difficoltà finanziaria.

Nelle pagine del sito dedicate alla rateizzazione si dà conto del fatto che i debitori decaduti all'8 marzo 2020 possono essere riammessi automaticamente, ma non vi è ancora **traccia dei modelli**.

Urge quindi un intervento dell'Agente della riscossione sul punto.

Urge l'approvazione dei modelli

Si fa presente che, trattandosi di una **riammissione automatica** ad una dilazione che era già in essere, non pare necessario dimostrare lo stato di difficoltà finanziaria, quale che sia l'importo.

In altre parole, vista la formulazione dell'[art. 13-decies](#) comma 5 del DL 137/2020, in capo all'Agente della riscossione non vi è alcuna discrezionalità nel riammettere tali debitori alla dilazione.

Gli Ordini al Ministero: "Serve una norma per sbloccare le elezioni"

Circa 30 ODCEC scrivono a via Arenula per perorare la causa di una sanatoria da inserire in uno dei prossimi provvedimenti di legge

/ Savino GALLO

Continua la fitta corrispondenza, in realtà fino a questo momento univoca, tra commercialisti e Ministero della Giustizia. Dopo le lettere degli Ordini di Milano e Bari e quella dell'ex Consigliere nazionale Felice Ruscetta, questa volta a scrivere al Ministero sono circa **30 ODCEC territoriali**. Una missiva unica (ancorché inviata singolarmente da tutti gli Ordini che l'hanno sottoscritta) per chiedere di intervenire al più presto sulla questione che sta da tempo bloccando le elezioni di categoria.

Non, però, con un commissariamento del CNDCEC, come pure è stato richiesto da più parti, in ultimo proprio da Ruscetta. Ma con l'introduzione di una norma che vada a **sanare** l'eventuale illegittimità in carica del Consiglio nazionale, in modo da mettere al riparo i procedimenti elettorali.

"Chiediamo il suo intervento – scrivono gli Ordini rivolgendosi alla Ministra Cartabia – affinché la complessa situazione venutasi a creare trovi una soluzione attraverso l'introduzione nell'ordinamento giuridico (sfruttando veicoli legislativi in itinere) di una **disposizione** che sani la situazione in cui versa la nostra categoria come accaduto di recente per altre professioni".

Tale norma, secondo gli scriventi, "potrebbe consentire la **ripresa** del procedimento elettorale per il rinnovo dei Consigli territoriali e nello stesso tempo chiarire, senza dare più adito ad altre interpretazioni strumentali, che il Consiglio Nazionale debba essere eletto solo a seguito del rinnovo dei Consigli degli Ordini territoriali, al fine di garantire la piena rappresentatività dell'organo nazionale, in ossequio a quanto già affermato dal parere del Consiglio di Stato n. 187/2016".

Si ricorda che la sospensione cautelare disposta dal TAR riguarda solo le elezioni locali (si veda "[Elezioni dei commercialisti bloccate fino a febbraio 2022](#)" del 18 ottobre 2021), mentre quelle nazionali rimangono in calendario per il **12 gennaio 2022**. Il che vuol dire che fra una settimana, il prossimo 13 novembre, scadrebbero i termini per la presentazione delle liste, termine che andrebbe per forza di cose rispettato se dal Ministero non dovessero arrivare indicazioni chiare sullo spostamento anche di questa tornata elettorale.

Se le elezioni nazionali si svolgessero regolarmente, continua la missiva, si correrebbe il rischio di "genera-

re ancora **ulteriori controversie** giudiziarie in seno alla nostra categoria, perché i futuri componenti dei Consigli degli Ordini territoriali (soggetti già individuabili nei candidati alle prossime elezioni) si potrebbero veder privati del loro diritto di voto attribuito, invece, in caso di mancato rinnovo degli organi territoriali prima delle elezioni nazionali, a Consigli il cui mandato è scaduto il 31 dicembre 2020".

Una norma inserita in un provvedimento di legge, con cui si chiarisce che il Consiglio nazionale e gli Ordini territoriali sono legittimati a **rimanere in carica** fino allo svolgimento delle relative tornate elettorali, metterebbe al riparo da eventuali altri contenziosi, senza dover ricorrere al commissariamento tanto del CNDCEC quanto dei 131 ODCEC, ipotesi che gli autori della missiva non vogliono "nemmeno immaginare".

La lettera, oltretutto alla Ministra Cartabia e al Sottosegretario alla Giustizia Sisto, è stata inviata anche ad Andrea De Bertoldi, Senatore di Fratelli d'Italia nonché Coordinatore della Consulta dei parlamentari commercialisti, che appena un paio di settimane fa aveva presentato un'**interrogazione** parlamentare sullo stallo elettorale dei commercialisti.

L'auspicio, quindi, è che l'iniziativa parlamentare (la presentazione di un emendamento da inserire in uno dei prossimi veicoli normativi) possa essere portata avanti da qualche componente della Consulta, *in primis* lo stesso De Bertoldi, e che possa incontrare il favore dei rappresentanti dell'Esecutivo.

Approvato tale provvedimento, secondo gli autori della lettera (ma la stessa convinzione aleggia anche all'interno del CNDCEC), si potrebbe ripartire subito con i procedimenti elettorali: probabilmente andrebbero annullate le elezioni attualmente sospese (perché la delibera di indizione è precedente all'eventuale sanatoria), ma fatto ciò si potrebbe tornare al voto nel giro di **qualche mese**.

Ogni altra soluzione, invece, potrebbe non garantire la stessa **rapidità** per arrivare alle elezioni, inclusa l'ipotesi della nomina di un Commissario. D'altronde, spiega una fonte vicina al Consiglio nazionale, c'è già stato un esempio in tale senso: nel dicembre 2012 il CNDCEC venne commissariato, ma le elezioni nazionali si celebrarono solo un anno e mezzo più tardi, nel luglio del 2014.

Il commercialista può firmare il verbale di accesso della Finanza

Non serve dimostrare la qualità di legale rappresentante o di persona espressamente delegata

/ Alice BOANO

In caso di accesso nei locali aziendali ai fini IVA, la sottoscrizione del **processo verbale** ex [art. 52](#), sesto comma del DPR 633/72 può provenire dal professionista incaricato della tenuta delle scritture contabili ed essere da questi apposta sul verbale anche al di fuori dei locali aziendali, in quanto egli è mandatario del contribuente investito di un onere di collaborare con l'Ente verificatore.

Il principio di diritto appena esposto è stato affermato dalla Corte di Cassazione ieri, 4 novembre 2021, con la pronuncia n. [31620](#).

Secondo i giudici della Regionale del Veneto, l'avviso di accertamento sarebbe stato **privo di motivazione** in quanto farebbe riferimento a un atto nullo o che non è stato portato a conoscenza della società e dei suoi soci perché il [verbale di constatazione](#) non sarebbe stato consegnato o notificato e sottoscritto dal legale rappresentante o soggetto da questi delegato, bensì da un dipendente, tenutario delle scritture contabili, al di fuori della sede sociale.

La Suprema Corte richiama, innanzitutto, la **norma di riferimento** su cui si fonda la decisione. L'[art. 52](#), sesto comma del DPR n. 633/72, nel testo vigente alla data di comunicazione del PVC, stabiliva, tra le altre cose, che "Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione".

Sul punto, la giurisprudenza è ormai ferma nel ritenere che i verbalizzanti ben possono anche effettuare l'accesso non presso la sede del contribuente, ma presso l'ufficio del professionista incaricato di tenere le scritture contabili (*ex multis*, Cass. 6 giugno 2018 n. [14707](#)).

Queste conclusioni derivano da due considerazioni: l'art. 52, primo comma del menzionato DPR non richiede particolari formalità per gli accessi presso il consu-

lente detentore delle scritture contabili; inoltre, il decimo comma dell'articolo sanziona, richiamando il quinto comma, con l'**inutilizzabilità** in sfavore del contribuente, anche in sede contenziosa, la mancata esibizione dell'attestazione del detentore delle scritture e l'opposizione all'accesso o il rifiuto di esibizione di esse da parte di quest'ultimo (Cass. 11 aprile 2014 n. [8539](#)). Da tali asseverazioni si deve, pertanto, dedurre che la *ratio legis* è nel senso di consentire l'accesso alle scritture anche al di fuori della sede aziendale presso i locali del consulente depositario **senza particolari formalità**, in quanto questi è un mandatario del contribuente (Cass. 15 gennaio 2019 n. [702](#)).

Nozione ampia di "rappresentante"

Tali principi valgono, a maggior ragione, nel caso sottoposto alla pronuncia in commento, ove l'accesso è avvenuto presso i locali aziendali. Conseguentemente l'Agenzia delle Entrate legittimamente ha comunicato il PVC al tenutario delle scritture contabili, senza che nella **fase processuale** debba essere dall'Agenzia dimostrata in capo al ricevente la qualità di legale rappresentante o di persona espressamente delegata a tal fine, in quanto egli per il fatto stesso di essere incaricato tenutario delle scritture è mandatario del contribuente investito di un onere di collaborazione con i verbalizzanti.

La decisione di ieri si pone in linea con l'orientamento che suggerisce una lettura ampia del comma 6 dell'[art. 52](#) del DPR 633/72. Da ultimo, recentemente, la Cassazione 3 giugno 2021 n. [15453](#) ha inteso il concetto di rappresentante non in senso tecnico-giuridico, ritenendo valido il verbale consegnato e sottoscritto dal **coniuge** del contribuente in assenza di una formale delega (in passato, Cass. 23 settembre 2011 n. [19505](#)).

Inammissibile l'appello validato ma non trasmesso

La costituzione nel processo telematico si prova con la ricevuta di accettazione del Sigit e l'attribuzione del numero di iscrizione a ruolo

/ Caterina MONTELEONE

Con la sentenza della C.T. Reg. Torino del 10 settembre 2021 n. [655/5/21](#), i giudici hanno affermato che, per il **perfezionamento** della costituzione in giudizio posta in essere secondo le regole del [processo tributario telematico](#), utilizzando la piattaforma messa a disposizione dal Sigit, è necessario "un duplice adempimento della parte proponente, il primo è l'inserimento a Si.Gi.T. dell'atto nella forma prevista dal Regolamento stesso (pertanto con l'atto, la NIR, il modello F23 se pagato o con il CUT, gli allegati ritenuti necessari, le notifiche alle parti...), ed il secondo dall'invio dello stesso".

Nel caso deciso, la parte appellante sosteneva che la **costituzione in giudizio** fosse stata regolarmente posta in essere, nel rispetto dei trenta giorni previsti dall'[art. 53](#) del DLgs. 546/92 e, a dimostrazione dell'adempimento, produceva un documento (denominato T- seguito dal numero attribuito dal sistema) che viene rilasciato al termine della compilazione della Nota di deposito e della successiva validazione dei vari quadri che devono essere compilati. Chiedeva, quindi, che venisse riconosciuto il deposito nel rispetto dei termini e, in via subordinata, la rimessione in termini per poter nuovamente porre in essere gli adempimenti necessari per la costituzione in giudizio.

Nel processo tributario telematico, la costituzione in giudizio richiede che vengano compilati i vari quadri con l'inserimento dei dati richiesti; dopo aver inserito i vari dati richiesti è necessario dare il comando "salva", affinché il sistema proponga quello successivo da compilare. Al termine, dopo aver anche allegato l'atto processuale e i vari allegati sarà necessario "validare" la compilazione e, successivamente, "**trasmettere**" la nota compilata, completa dell'atto processuale e degli allegati. Nel caso oggetto della sentenza in esame, la costituzione non si era perfezionata in quanto la compilazione della Nota di deposito era stata validata, ma non era stato dato il successivo comando di deposito.

I giudici hanno dichiarato l'**appello inammissibile**, evidenziando come la prova che il deposito è andato a buon fine ed è stato ricevuto dalla Segreteria della commissione tributaria provinciale indicata al momento del deposito, è rappresentata dai due messaggi PEC ricevuti dalla parte all'indirizzo comunicato all'atto del deposito, entrambi rilasciati dal sistema succes-

sivamente alla trasmissione della Nota di deposito. La prima PEC è la ricevuta di accettazione, che viene rilasciata con modalità sincrona, da parte del sistema informativo Sigit e che certifica la tempestività della costituzione in giudizio; la seconda è rilasciata con modalità asincrona, contiene l'indicazione del numero di iscrizione a ruolo e attesta l'esistenza di eventuali anomalie riscontrate nel deposito ricevuto.

In via subordinata alla **rimessione in termini**, la parte appellante aveva chiesto che i giudici dichiarassero la sanatoria della tardiva costituzione in giudizio in considerazione della costituzione in giudizio della parte appellata. I giudici hanno respinto tale richiesta rilevando come la costituzione dell'Ufficio, secondo quanto emerso dai fatti evidenziati nella sentenza, era stata posta in essere solo dopo aver avuto la certezza che l'appellante non si fosse costituita nel rispetto dei termini previsti.

La costituzione della controparte non elimina l'inammissibilità

Al riguardo, premesso che la costituzione in giudizio deve avvenire entro trenta giorni dalla notifica dell'atto a pena di inammissibilità, la quale è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, non vi sono dubbi che ai fini della dichiarazione di inammissibilità sia irrilevante che la **parte resistente** si sia o meno costituita.

Infatti, nel caso in cui la parte non si costituisca (anche se, come nel caso in esame, l'omissione sia dovuta all'errore commesso nell'utilizzo del sistema informatico, a causa del quale non sono stati posti in essere tutti gli **adempimenti** necessari al perfezionarsi della costituzione in giudizio), il rapporto processuale si può ritenere non instaurato, anche nel caso in cui la controparte pubblica si sia costituita in giudizio, poiché la sua costituzione in giudizio non può sostituire "il diritto di azione", prerogativa esclusiva del contribuente in primo grado e della parte soccombente, se come nel caso in esame, in grado di appello, la quale si manifesta con la notifica dell'atto processuale e la successiva costituzione in giudizio.

Disponibile la domanda per l'esonero contributivo delle filiere agricole

Nel modulo si deve indicare l'importo e specificare la quota di esonero che si richiede ai sensi delle sezioni 3.1 e/o 3.12 del Quadro temporaneo

/ Daniele SILVESTRO

I datori di lavoro e i lavoratori agricoli autonomi appartenenti alle filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura possono adesso **presentare la domanda** per richiedere l'esonero contributivo introdotto dagli [artt. 16 e 16-bis](#) del DL 137/2020.

Nella giornata di ieri, 4 novembre 2021, l'INPS ha infatti comunicato con il messaggio n. [3774](#) la **disponibilità del modulo** telematico "Esonero contributivo art. 16-16 bis DL 137/2020 anno 2020-2021" utilizzabile sia dai datori di lavoro, accedendo nel "Portale delle Agevolazioni" (ex "DiResCo"), sia dai lavoratori agricoli autonomi, entrando all'interno del "Cassetto previdenziale Autonomi in agricoltura", alla sezione "Comunicazione bidirezionale", "Invio comunicazione".

Come anticipato con la circ. n. [131](#) – che ha fornito le prime istruzioni circa l'ambito soggettivo, la misura, la contribuzione esonerabile, le modalità di accesso e di compilazione dei flussi UniEmens – e ribadito con il messaggio in commento, la domanda va presentata entro **30 giorni** dalla data di pubblicazione del messaggio n. [3774](#) (ovverosia entro il 4 dicembre 2021).

Nel riepilogare il quadro normativo, si ricorda che gli [artt. 16 e 16-bis](#) del DL 137/2020 hanno introdotto per i mesi di **novembre e dicembre 2020 e gennaio 2021** un esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali (esclusi i premi INAIL) in favore delle aziende appartenenti alle filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura, comprese le aziende produttrici di vino e birra, identificate con i codici ATECO di cui all'[allegato 3](#) al DL 137/2020.

I potenziali beneficiari dell'esonero sono sia i **datori di lavoro**, per la contribuzione a loro carico riferita alle predette mensilità, sia i **lavoratori agricoli autonomi** (imprenditori agricoli professionali, coltivatori diretti, mezzadri e coloni) con riferimento alla contribuzione dovuta per i mesi di novembre, dicembre 2020 e gennaio 2021.

Tornando al messaggio in commento, viene specificato che il modulo in questione permette al richiedente di dichiarare – ai sensi degli [artt. 47 e 76](#) del DPR 445/2000 – di non aver superato i **limiti individuali** fissati dalla comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 [C\(2020\)1863](#), e successive modificazioni, recante un "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19", con specifico riferimento alle **sezioni 3.1 e 3.12**. Tale adempimento è stato inserito dall'[art. 19](#) comma 2-bis del DL 41/2021 (DL "Sostegni").

Sotto il profilo operativo, i richiedenti devono indicare

l'**importo dell'esonero** richiesto e specificare la **quota di esonero** che richiedono ai sensi della sezione 3.1 e/o 3.12 del Quadro temporaneo (nell'ipotesi in cui vengono valorizzate entrambe le sezioni, la somma delle quote di esonero deve corrispondere all'importo dell'esonero richiesto). Inoltre, sottolinea ancora l'INPS, la richiesta di esonero ai sensi della sezione 3.12 risulta vincolata al possesso dei requisiti indicati dalla circ. n. [131/2021](#) (§ 4).

Con specifico riferimento ai lavoratori autonomi, il modulo di domanda esporrà gli importi precompilati con l'importo dell'esonero **separatamente** per l'anno 2020 (novembre e dicembre) e per l'anno 2021 (gennaio). Per i periodi inferiori al mese, l'esonero sarà riconosciuto solo per frazioni di mese pari o superiori a 15 giorni.

Domanda da presentare entro il 4 dicembre

Una volta scaduto il termine di presentazione delle domande, in caso di esito positivo delle stesse, a ciascun contribuente sarà data comunicazione dell'importo **autorizzato in via definitiva**, a mezzo:

- posta elettronica certificata per i datori di lavoro, i quali dovranno provvedere al versamento della contribuzione dovuta eccedente l'importo autorizzato entro 30 giorni dalla ricezione della PEC;
- news individuale per i lavoratori autonomi, che saranno tenuti a versare entro il termine di 30 giorni dalla ricezione della news la contribuzione dovuta eccedente l'importo autorizzato.

Invece, per le aziende agricole con OTI e OTD, gli importi esonerati (distinti per categoria, trimestre di competenza ed emissione di riferimento) saranno comunicati con specifica **news individuale**. Chi ha effettuato i versamenti in misura superiore a quella risultante a seguito dell'applicazione dell'esonero potrà richiederne la compensazione con la contribuzione da versare alle scadenze future.

L'INPS precisa inoltre che l'importo autorizzato in via definitiva tiene conto di **diversi fattori**, quali: l'importo richiesto nella domanda; la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà per il massimale individuale di cui alle sezioni 3.1 e 3.12 del Quadro Temporaneo; le risorse stanziare. Di conseguenza, l'importo complessivo dell'esonero, potenzialmente autorizzabile, può **subire riduzioni** nell'ipotesi in cui le risorse necessarie a coprire la totalità delle richieste risultino superiori all'importo stanziato.

Dubbia la tassazione dei beneficiari di trust esteri

Gli operatori si interrogano sull'applicazione della nuova presunzione di imponibilità sulle attribuzioni e sulla determinazione della base imponibile

/ Dario AUGELLO e Paolo GIOVANNINI

Ai fini delle imposte dirette, il regime fiscale del trust si divide tra trust opachi e trasparenti.

I redditi prodotti da **trust opachi** sono soggetti a IRES ex art. 73 del TUIR secondo le regole generali.

Diversamente, i redditi prodotti da trust trasparenti – ossia con beneficiari che vantano un diritto di credito sui redditi prodotti dal trust – sono imputati ai beneficiari quali **redditi di capitale** in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto istitutivo del trust.

L'imposizione fiscale sui beneficiari di trust trasparenti è disciplinata dall'art. 44, comma 1, lett. g-*sexies* e dall'art. 45 del TUIR, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 13, comma 1 del DL 124/2019.

La riforma del 2019, da un lato, ha individuato quali redditi di capitale anche i **proventi corrisposti** a residenti italiani da trust paradisiaci, ancorché opachi, dall'altro, ha stabilito che le attribuzioni da trust esteri a beneficiari residenti si presumono reddito, qualora non sia possibile distinguere tra reddito e patrimonio.

Su questi aspetti è intervenuta di recente la bozza di circolare dell'Agenzia resa pubblica l'11 agosto scorso.

Tuttavia alcuni profili restano dubbi, in specie con riferimento alla tassazione dei **trust paradisiaci**.

Preliminarmente meriterebbe di essere chiarito che la **presunzione** legale relativa di cui all'art. 45, comma 4-*quater* del TUIR non può avere effetto retroattivo.

Essa infatti, non diversamente dalla presunzione di cui all'art. 12, comma 2 del DL 78/2009, crea nuova materia imponibile e dunque ha carattere **sostanziale**.

Per l'effetto, la presunzione non dovrebbe applicarsi, in caso di accertamento, alle attribuzioni avvenute prima dell'entrata in vigore della norma e anche alle attribuzioni avvenute successivamente, ma comunque riferibili a somme e/o beni posseduti dal trust estero in data anteriore all'entrata in vigore dell'art. 13, comma 1 del DL 124/2019.

Per quanto concerne i trust paradisiaci, l'art. 44 del TUIR stabilisce che essi si individuano ai sensi dell'art. 47-bis del TUIR.

In proposito, la bozza di circolare afferma che, per determinare se un trust è paradisiaco, "occorre confrontare il livello nominale di tassazione dei redditi prodotti dal trust nell'ordinamento fiscale nel quale il trust è stabilito con l'aliquota IRES vigente nel periodo d'imposta in cui i redditi di capitale sono distribuiti".

La tesi appare condivisibile e la verifica sul **livello di tassazione** avviene effettivamente per singolo periodo d'imposta.

Considerato però che l'anno in cui il reddito è prodotto

dal trust può essere diverso da quello in cui lo stesso reddito è attribuito al beneficiario, non è chiaro, al fine di individuare il livello nominale di tassazione dei redditi prodotti dal trust estero, se debba aversi riguardo all'anno in cui il reddito è prodotto dal trust oppure all'anno in cui il reddito è corrisposto al beneficiario residente.

Logicamente sembra più corretta la prima ipotesi, posto che occorre sempre riferirsi alle regole vigenti nel periodo d'imposta in cui il reddito è stato prodotto.

Un altro aspetto che merita di essere chiarito è come debba essere trattata fiscalmente la somma corrisposta una tantum dal trust al beneficiario residente, quando questa derivi dall'accumulo in capo al trust di redditi realizzati nel corso di più anni (c.d. **stratificazione** dei redditi).

Si pensi al caso in cui lo stesso reddito risulti prodotto dal trust in più anni (cioè canoni di locazione) e la condizione di trust paradisiaco si verifichi solo per alcuni anni e non per altri: ci si chiede quale dei redditi prodotti dal trust si considera attribuito per primo ai beneficiari.

Su questo punto non risultano chiarimenti nella bozza di circolare dell'Agenzia.

Infine, risulta dubbia la determinazione della **base imponibile** per i redditi corrisposti da trust paradisiaci.

La bozza di circolare afferma che "le attribuzioni a favore dei beneficiari italiani da parte di predetti trust opachi esteri sono assoggettabili ad imposizione in Italia sulla base del criterio di cassa che regola, in genere, la tassazione dei redditi di capitale, a differenza delle attribuzioni di trust trasparenti per le quali come detto vale il criterio di imputazione".

Tuttavia, posto che per il **principio di cassa** il reddito prodotto dal trust è tassabile solo quando è **percepito** dal beneficiario residente, non è chiaro se l'importo incassato determini anche la base imponibile del reddito di capitale.

In caso positivo, vorrebbe dire che il reddito imponibile non può essere superiore al provento **incassato**, pertanto non si avrebbe riguardo, ad esempio, a eventuali costi sostenuti dal trust estero indeducibili secondo la normativa italiana, che potrebbero aumentare l'imponibile fiscale per il beneficiario.

In caso negativo, invece, la base imponibile per i beneficiari di trust paradisiaco sarebbe determinata per **imputazione**, al pari dei beneficiari di trust trasparenti, salvo che, mancando un diritto di credito, il beneficiario di trust opaco paradisiaco subirebbe la tassazione del reddito imputato solo al momento dell'incasso.

IVA al 4% anche senza l'adattamento del veicolo venduto al disabile

Assume rilievo la particolare condizione di disabilità del soggetto interessato

/ Francesco BRANDI

La concessionaria che vende l'automobile a un portatore di handicap beneficia dell'**aliquota IVA** agevolata al **4%**, anche senza l'adattamento del veicolo.

Lo ha stabilito la Corte di Cassazione che, con l'ordinanza n. [28324](#) del 15 ottobre 2021, ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate annullando l'avviso di accertamento emesso per la maggiore IVA.

Oggetto di lite era l'accertamento emesso nei confronti della contribuente che aveva venduto a un disabile un veicolo applicando l'IVA agevolata al 4%.

La C.T. Reg. Sicilia (sez. staccata di Catania), nell'accogliere l'appello della società, riteneva fosse sufficiente, per ottenere l'agevolazione, la **certificazione** rilasciata dalla ASL competente e attestante l'handicap dell'acquirente.

Secondo la tesi dell'Agenzia delle Entrate, due sono le condizioni alternative che avrebbero consentito all'acquirente di godere dell'IVA agevolata:

- che l'acquirente fosse affetta da **handicap** di carattere psichico o mentale di gravità tale da aver diritto all'indennità di accompagnamento o fosse invalida con grave limitazione della capacità di deambulazione o affetta da pluriamputazioni, casi nei quali si prescinde dall'adattamento del veicolo acquistato ([art. 30](#), comma 7 della L. 388/2000);

- che l'acquirente, non rientrando nelle precedenti categorie, potesse ritenersi comunque compresa tra i soggetti di cui all'[art. 3](#) della L. 104/92, presentasse contemporaneamente **ridotte o impedito capacità motorie** permanenti e avesse acquistato un mezzo adattato per la locomozione ([art. 8](#), comma 3 della L. 449/97).

Nel caso di specie, secondo l'Agenzia, la contribuente non aveva dimostrato che l'acquirente del veicolo fosse affetta da handicap psichico o mentale o da grave limitazione della capacità di deambulazione così da escludere la necessità di **adattamento del veicolo**.

Nel rigettare il ricorso dell'Agenzia delle Entrate la Cassazione sottolinea come la C.T. Reg. avesse dato atto, sulla base di documentazione in atti, che l'acquirente era affetta da handicap grave ai sensi dell'[art. 3](#) della L. 104/1992, con ridotte o impedito capacità motorie permanenti. Ricorrendo tali condizioni difetterebbe

soltanto **l'adattamento del veicolo**, condizione che l'Agenzia delle Entrate ritiene indefettibile.

La Suprema Corte ha rigettato la tesi erariale.

Rigettata la tesi erariale

Il Collegio di legittimità, pur non essendo vincolato all'interpretazione delle Entrate, ha dato seguito alla C.M. n. [74/2000](#) con cui è stato chiarito che la *ratio* della norma agevolativa trovava fondamento nell'incidenza dei **maggiori costi** che i disabili dovevano sopportare per adattare il veicolo acquistato, agevolazione di cui, però, non potevano usufruire altri portatori di handicap come, ad esempio, i non vedenti.

Successivamente, il legislatore (L. n. [388/2000](#)) ha esteso l'agevolazione anche ad altre categorie a prescindere dall'adattamento del veicolo. Ciò che assume rilievo, dunque, è "la particolare **condizione di disabilità** del soggetto interessato piuttosto che il solo ristoro dei maggiori costi sostenuti per l'adattamento del veicolo". In conclusione, alla luce delle norme e delle sue modifiche, anche nella prospettiva di un'interpretazione costituzionalmente orientata dagli [artt. 3](#) e [32](#) della Costituzione, condivide la decisione della Commissione regionale che ha ritenuto applicabile l'aliquota agevolata a prescindere dall'adattamento del veicolo.

Sul punto anche le **commissioni di merito** si stanno orientando a favore dei contribuenti. A prescindere della pronuncia della C.T. Reg. Sicilia prima ricordata si fa riferimento alla sentenza n. 94/1/21 della C. T. Reg. Basilicata secondo cui, in materia di agevolazione IVA, l'handicap con connotazione di gravità, ai sensi dell'[art. 3](#), comma 3 della L. n. 104/92, accertato dalla Commissione medica di verifica, integra il diritto a ottenere l'agevolazione qualora, pur non essendo previsto normativamente, sia assimilabile alle patologie che, a causa di incapacità di deambulazione, impediscono la conduzione del veicolo; in tali casi il diritto è riconosciuto prescindendo dalla presenza di dispositivi di adattamento del veicolo inerenti ai soggetti abilitati a condurre.

Il momento dell'uscita del socio fissa il valore della quota

Non è possibile prendere in considerazione il bilancio d'esercizio chiuso successivamente

/ Maurizio MEOLI

Nelle società di persone, in caso di scioglimento del rapporto sociale relativamente a un socio, ai sensi dell'[art. 2289](#) comma 2 c.c., questi ha diritto a una somma di denaro che rappresenti il valore della quota da liquidarsi in base alla situazione patrimoniale della società **nel giorno in cui il rapporto cessa**; non è possibile prescindere dal rispetto di tale criterio temporale, in favore di un preteso criterio del "giorno più prossimo" ovvero – come nella specie – di quello del più vicino bilancio d'esercizio, in ragione dell'assenza di documentazione in concreto idonea, dovendo in tal caso farsi ricorso a criteri sostitutivi, ancorché presuntivi.

A stabilirlo è la Cassazione, nell'ordinanza n. [22346/2021](#).

Nelle società di persone, ai sensi dell'[art. 2289](#) c.c., quando "il rapporto sociale si scioglie limitatamente a un socio, questi o i suoi eredi hanno diritto soltanto ad una somma di danaro che rappresenti il valore della quota. La liquidazione della quota è fatta in base alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento".

Nel caso di specie, il socio accomandante di una sas veniva escluso dalla società ad **agosto 2002** e agiva in giudizio per ottenere la liquidazione della propria quota. Il competente Tribunale gli riconosceva un determinato importo fondato sul **bilancio al 31 dicembre 2002**, data di chiusura dell'esercizio sociale. Questa soluzione veniva contestata dall'accomandatario, dal momento che, secondo la normativa in materia, la liquidazione avrebbe dovuto essere operata con riferimento non già alla chiusura dell'esercizio, bensì al momento in cui lo scioglimento aveva avuto effetto. La Corte territoriale rigettava il ricorso rilevando non solo una **incompletezza nella documentazione** che la società aveva dedotto in giudizio e che aveva precluso la ricostruzione della situazione contabile e patrimoniale all'epoca dell'esclusione del socio, ma anche il fatto che sarebbe stato onere della società, e del socio accomandatario, **dimostrare il pregiudizio** derivante loro dalla erronea individuazione del tempo rispetto al quale effettuare la valutazione della quota.

Contro tale decisione l'accomandatario ricorreva in Cassazione.

I giudici di legittimità accolgono il ricorso e cassano la sentenza impugnata (con rinvio della controversia alla stessa Corte d'Appello, in diversa composizione).

Innanzitutto, si evidenzia come, per espresso dettato normativo, il diritto di credito del socio comunque "uscito" dalla società corrisponda al valore della quota in base alla situazione patrimoniale esistente al mo-

mento in cui il relativo rapporto viene a cessare (cfr. Cass. n. [5449/2015](#)). Rispetto a ciò, nessuna rilevanza possono presentare le **successive vicende** societarie sul diritto così maturato e perfezionato. Sarebbe un controsenso, infatti, se il socio "uscito" dovesse in ipotesi sopportare le conseguenze, anche negative, di una gestione societaria alla quale è rimasto totalmente estraneo (cfr. Cass. n. [9397/2011](#)).

È ritenuto, inoltre, impossibile superare il dato temporale normativamente fissato in ragione dell'ipotetica assenza di una documentazione nel concreto idonea. L'effettivo manifestarsi di una simile eventualità, infatti, dovrebbe essere affrontato con il ricorso a **criteri sostitutivi**, anche di carattere presuntivo (se opportunamente giustificati).

In altri termini, le carenze documentali non possono consentire uno spostamento nel tempo dell'efficacia della cessazione del rapporto sociale e/o di quello di determinazione del valore della quota del socio uscente, neppure facendosi riferimento al criterio del **"giorno più prossimo"**; tanto meno potrà essere utilizzato il mero riferimento al tempo del (più vicino) bilancio di esercizio.

Le eventuali carenze documentali, peraltro, potrebbero comportare un più gravoso impegno per l'elaborazione della consulenza tecnica o, anche, una più accentuata **"elasticità"** o **"approssimazione"** del risultato in tal modo raggiunto. Con la conseguenza che il consulente tecnico dovrà evidenziare il verificarsi di simili problematiche e puntualmente giustificare i mezzi adottati per risolverle.

Neppure può condividersi il rilievo secondo cui sarebbe stato onere della società e/o dell'accomandatario allegare e comprovare che l'utilizzo di un criterio temporale diverso da quello stabilito dalla norma avrebbe arrecato loro un pregiudizio.

Così ragionando, infatti, si farebbe diventare vicenda processuale ciò che, invece, si pone come requisito sostanziale della fattispecie.

In pratica, conclude la Suprema Corte, il punto non è se l'uso di un criterio temporale diverso da quello stabilito dalla legge comporti un aumento o una diminuzione del credito spettante all'ex socio per la liquidazione della quota o anche, nel caso, lasci inalterata la relativa somma, ma il fatto che, dal giorno stesso in cui si verifica lo scioglimento, l'ex socio non partecipa più all'impresa societaria e agli affari della stessa; con la conseguenza che lo stesso **non ha più titolo** né per lucrare guadagni, né per sopportare perdite.

Alla Consulta la natura del credito IVA sulle provvigioni dell'agente

Incerta l'estensione del privilegio generale attribuito alle provvigioni derivanti dal rapporto di agenzia

/ Antonio NICOTRA

Il Tribunale di Udine, con ordinanza [7 maggio 2021](#) (pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale 3 novembre 2021 n. 44), ha ritenuto rilevanti e non manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale, con riferimento all'[art. 3](#) Cost., sia dell'[art. 2751-bis](#) n. 3 c.c., nella parte in cui non è esteso al credito per rivalsa IVA il **privilegio generale** attribuito alle provvigioni derivanti dal rapporto di agenzia, sia dell'[art. 1](#) comma 474 della L. 205/2017 nella parte in cui, estendendo al credito per rivalsa IVA il privilegio generale attribuito al credito per le retribuzioni del lavoratore autonomo, non dispone analoga estensione del privilegio generale attribuito al credito per provvigioni derivante da rapporto di agenzia al credito per rivalsa IVA.

Per il Tribunale di Udine è ravvisabile, da un lato, l'irrazionalità della mancata inclusione nel privilegio attribuito al credito per provvigioni anche del credito per rivalsa IVA relativo alle fatture emesse (questione con cui si prospetta l'illegittimità dell'[art. 2751-bis](#) n. 3 c.c.), dall'altro, l'ingiustificata **disparità** di trattamento rispetto ai crediti per i compensi dei prestatori d'opera, il cui privilegio è esteso dall'[art. 2751-bis](#) n. 2 c.c. anche al credito di rivalsa IVA (questione con cui si prospetta l'illegittimità costituzionale dell'[art. 1](#) comma 474 della L. 205/2017; sul tema, *cfr.* Corte Cost. nn. [1/98](#) e [451/98](#)). Sebbene il credito dell'agente per rivalsa IVA sulle fatture emesse abbia natura giuridica **diversa** rispetto al credito per provvigioni, tuttavia il mancato pagamento dell'IVA da parte del preponente si traduce, in concreto, in una decurtazione del credito per provvigioni: il credito per rivalsa IVA, infatti, gode di un privilegio di rango inferiore a quello di cui all'[art. 2751-bis](#) n. 3 c.c. e di natura speciale sui beni ai quali si riferisce il servizio ([art. 2758](#) comma 2 c.c.), ciò che lo rende, di fatto, incapiente, non essendovi beni del preponente ai quali possa riferirsi in modo specifico il servizio prestato dall'agente.

L'effetto distorsivo si verifica in quanto la legge tributaria consente al soggetto IVA di emettere una nota di variazione, **annullando** il proprio debito verso lo Stato per l'IVA esposta nelle sue fatture ma non incassata, solo se l'operazione per la quale sia stata emessa fattura viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile ([art. 26](#) comma 2 del DPR 633/72). Il legislatore, non considerando il regime delle cause di

prelazione destinato a operare in caso di insolvenza del debitore, non regola l'ipotesi in cui il soggetto IVA **incassi** il credito per il servizio (l'operazione, quindi, non viene meno) ma non possa incassare – per incapienza del debitore – il credito per rivalsa IVA esposto nella fattura. Il consolidamento del debito verso l'Era-rio per l'IVA esposta in fattura, ma non incassata, comporta una riduzione del *quantum* di soddisfazione.

L'esclusione dal privilegio di una parte del medesimo credito avente natura privilegiata viola il principio di ragionevolezza (Corte Cost. nn. [326/83](#) e [84/92](#)).

Peraltro, se è comune la *ratio* che fonda il riconoscimento del privilegio al **lavoratore autonomo** (n. 2 dell'[art. 2751-bis](#) c.c.) e all'agente (n. 3 dell'*art. cit.*), non è giustificabile la disparità di trattamento tra i due creditori circa l'estensione dei rispettivi privilegi al credito per rivalsa IVA. Il regime IVA sulle fatture emesse è il medesimo in entrambi i casi.

Ciò determina la violazione del principio di uguaglianza.

Sotto questo profilo, l'[art. 1](#) comma 474 della L. 205/2017 appare foriero di dubbi di incostituzionalità, per avere, da un lato, riconosciuto l'estensione del privilegio anche al credito per rivalsa IVA, quale parte essenziale della tutela del credito da **lavoro autonomo**, e, dall'altro lato, omesso di applicare tale principio a tutti i crediti che condividono l'attribuzione di un privilegio giustificato dalla medesima *ratio* di tutela del lavoro autonomo.

Le questioni assumono rilievo ai fini del caso di specie, ove il giudice del fallimento è chiamato a decidere sull'ammissione al passivo del credito (per provvigioni derivanti dal rapporto di agenzia e per l'IVA esposta in fattura) e sul relativo **rango**, con una decisione suscettibile di acquisire efficacia di giudicato, c.d. endofallimentare, non sindacabile in sede di ripartizione dell'attivo liquidato (*cfr.* Corte Cost. n. [170/2013](#)).

Dalla collocazione del credito per rivalsa IVA in chirografo (in base alla normativa vigente, trattandosi di prestazioni non riferibili a determinati beni presenti nell'attivo fallimentare) ovvero in privilegio *ex art. 2751-bis* n. 3 c.c. (in caso di dichiarazione di incostituzionalità di una delle disposizioni), infatti, dipende la possibilità di **soddisfazione** di tale credito in esito alla procedura fallimentare.

Recupero IVA possibile anche senza nota di variazione

Con risposta a interpello n. [762](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha espresso i seguenti **principi**:

- l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'IVA, ai sensi dell'[art. 26](#) del DPR 633/72, rappresenta lo strumento principale (e generale) per porre rimedio agli errori compiuti in sede di fatturazione;
- nell'**impossibilità oggettiva** di emettere tempestivamente l'anzidetta nota di variazione, il soggetto passivo può fare ricorso all'istituto della restituzione dell'IVA da parte dell'Era-rio, disciplinato dall'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72.

Per quanto concerne il ricorso all'istituto disciplinato dall'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72, l'Agenzia delle Entrate precisa che, in linea generale, trattasi di norma avente carattere eccezionale, la cui **applicazione** è riservata ai casi in cui sussistano condizioni oggettive che non consentono il recupero dell'IVA

secondo il metodo più generale, vale a dire l'emissione della nota di variazione in diminuzione ex [art. 26](#) del DPR 633/72.

Tuttavia, in coerenza con quanto sancito dalla Corte di Cassazione n. [20843/2020](#), il diritto al rimborso ex art. 30-ter del DPR 633/72 è comunque riconosciuto, nel rispetto del principio di **neutralità** dell'imposta, laddove vi sia stato un errore a fronte del quale "il rischio di perdita del gettito fiscale può ritenersi insussistente".

La circostanza ricorre, ad esempio, nel caso di specie, poiché il cessionario o committente non ha mai annotato le fatture ricevute nel registro degli acquisti, né esercitato il diritto alla detrazione. Tale elemento, secondo l'Agenzia delle Entrate, giustifica il **ricorso** all'istanza di cui all'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72, non essendo esperibile per il soggetto passivo l'emissione della nota di variazione.

Dal CdM nuove norme su concorrenza, processi digitali nel diritto societario e lotta al riciclaggio

Il Consiglio dei Ministri che si è tenuto ieri ha approvato il disegno di legge annuale per il mercato e la concorrenza 2021 e, in esame definitivo, 18 decreti legislativi di attuazione di norme europee.

Per quanto riguarda il Ddl. **concorrenza**, stando al comunicato diffuso in serata da Palazzo Chigi, il provvedimento delega il Governo a rivedere i regimi amministrativi delle attività private, a semplificare e reingegnerizzare in digitale le procedure. Il complesso normativo vuole rendere più efficaci ed efficienti e coordinati i controlli sulle attività economiche.

Vengono, inoltre, apportate diverse modifiche al fine di **rafforzare** il potere di accertamento degli illeciti per violazione della disciplina sulla concorrenza da parte dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato.

Per quanto riguarda i decreti legislativi si segnala l'**approvazione** in via definitiva del DLgs. sulla lotta al riciclaggio mediante il diritto penale di attuazione della direttiva Ue [2018/1673](#), che ha richiesto agli Stati membri di attuare misure di natura penale più rigorose per punire e per prevenire gli illeciti connessi al riutilizzo di denaro o beni prove-

nienti da attività criminose (si veda "[Riciclaggio anche per delitti colposi e contravvenzioni](#)" del 12 agosto 2021).

È stato approvato definitivamente, infine, anche il DLgs. di recepimento della direttiva Ue [2019/1151](#), recante modifica della direttiva Ue [2017/1132](#) per quanto concerne l'uso di strumenti e processi digitali nel **diritto societario**. A tal proposito si ricorda che le competenti Commissioni di Camera e Senato avevano espresso pareri non conformi rispetto allo schema di DLgs. approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 5 agosto scorso (si veda "[Sulla costituzione on line di srl e srls Commissioni in ordine sparso](#)" del 12 ottobre 2021).

Lo schema di DLgs. presentato in prima battuta dal Governo prevedeva che l'atto costitutivo delle srl e delle srls aventi sede in Italia e con capitale versato mediante conferimenti in denaro potesse essere ricevuto dal notaio, per atto pubblico informatico, con la partecipazione **in videoconferenza** delle parti richiedenti o di alcune di esse (si veda "[Verso la costituzione on line delle srl](#)" del 20 agosto 2021).

Si attende ora la pubblicazione dei testi in Gazzetta Ufficiale.

Riaperto fino al 10 novembre il termine per le domande per il tax credit librerie

Con un avviso pubblicato sul proprio sito, il Ministero della Cultura ha comunicato la riapertura dei termini per la presentazione delle domande per il **tax credit librerie**. Il precedente termine è infatti scaduto il 29 ottobre (si veda "[Domande per il tax credit librerie entro il 29 ottobre](#)" del 24 settembre). Il nuovo termine, improrogabile, è fissato alle ore 12 del **10 novembre 2021**.

Le domande possono essere presentate solo mediante il portale taxcredit.librari.beniculturali.it/sportello-domande/.

Si ricorda che l'[art. 1](#) commi 319-321 della L. 205/2017 ha rico-

nosciuto, a decorrere dall'anno 2018, agli esercenti che operano nella **vendita al dettaglio di libri** in esercizi specializzati con codice ATECO principale **47.61 o 47.79.1**, un credito di imposta nella misura massima di 20.000 euro per gli esercenti di librerie indipendenti e di 10.000 euro per le librerie ricomprese in gruppi editoriali dagli stessi direttamente gestite.

L'agevolazione è determinata, tra i vari parametri, in base agli importi pagati a titolo di IMU, TASI e TARI e al fatturato della libreria (si veda "[Credito d'imposta per le librerie con specifici parametri di calcolo](#)" dell'8 giugno 2018).

Dichiarazione del terzo da vagliare con attenzione

Le **dichiarazioni di terzi** possono essere prodotte in giudizio sia dal contribuente sia dagli uffici finanziari. In quest'ultimo caso, si tratta tipicamente delle dichiarazioni rilasciate nel corso degli accessi.

La Cassazione, con la sentenza n. [31588](#) depositata ieri, ha riaffermato tale principio, ribadendo che la **dichiarazione sostitutiva** di atto notorio rilasciata dal terzo può essere prodotta dal contribuente in giudizio, onde evitare disparità irragionevoli tra parti processuali. Ciò non contrasta con il divieto di prova testimoniale dell'[art. 7](#) del DLgs. 546/92.

Il giudice, però, deve valutare la dichiarazione sulla base delle circostanze del caso, vagliando ad esempio la **credibilità**

del dichiarante, il tempo trascorso tra il fatto dichiarato e la dichiarazione resa nonché l'interesse del dichiarante, se neutro o meno rispetto ai fatti di causa.

Sulla base di quanto esposto, è verosimile ritenere che abbiano meno peso dichiarazioni rilasciate durante il giudizio o poco prima, specie se provengono da soggetti particolarmente **"vicini"** al contribuente come familiari o amici.

Naturalmente, ogni situazione deve essere debitamente contestualizzata, dovendo il giudice specificare perché la dichiarazione del terzo rilasciata al Fisco è attendibile mentre quella rilasciata al contribuente no.

Possibili nuove soluzioni per la lotteria degli scontrini

L'Agenzia delle Dogane e monopoli potrebbe individuare soluzioni idonee a **incentivare** la partecipazione alla [lotteria degli scontrini](#).

È quanto emerge da una risposta a interrogazione parlamentare pubblicata il 3 novembre scorso (risposta n. [5-06946](#)).

In particolare, al fine di potenziare l'istituto, gli interroganti evidenziano l'utilità di:

- introdurre una **lotteria istantanea** con probabilità di vincita più elevate, seppure con premi di importo non superiore a 100 euro;
- individuare soluzioni che consentano di eliminare le difficoltà legate all'esibizione del **codice lotteria** all'atto dell'acquisto, integrando i dati di pagamento con il suddetto codice

attraverso l'utilizzo della App IO.

L'Amministrazione finanziaria sottolinea che, allo stato attuale, gli esercenti che trasmettono i dati della lotteria sono soltanto il 26,8% del totale, in quanto gli **esercenti medio-piccoli**, in assenza di previsioni sanzionatorie, "restano inottemperanti all'obbligo legale di trasmettere i dati".

Si fa poi presente che l'introduzione di modalità che permettano all'acquirente di conoscere nell'immediato il risultato delle estrazioni implica un ulteriore adeguamento dei sistemi informatici e dei **registratori di cassa**. Viene confermata, a tal fine, la disponibilità a elaborare soluzioni tecnologiche idonee, anche usando la **App IO**, nonché a valutare possibili semplificazioni nell'utilizzo del codice lotteria.