

Mercoledì 17 novembre 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Cassazione rigorosa sulle consulenze generiche

/ Alessandro COTTO

Analizzando la giurisprudenza della Corte di Cassazione più recente, è possibile notare come in materia di inerenza si stia affermando con una certa stabilità il concetto di **inerenza qualitativa**, introdotto in modo esplicito nel 2018 con l' [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### Regime di esclusione dei dividendi da garantire anche con trasferimento di residenza

/ Stefania BARSALINI

Con la circolare n. 24 del 4 agosto 2021 Assonime, proseguendo nell'analisi delle novità introdotte dal DLgs. 142/2018, attuativo della direttiva 2016/1164/Ue, ha [...]

PAGINA 12

## FISCO

### Peggioramento del risultato economico pari al 30% per il contributo perequativo

*Il decreto, firmato dal Ministro Franco, è stato definito dopo aver raccolto i dati delle dichiarazioni*

/ Pamela ALBERTI

È stato firmato, dal Ministro dell'Economia e delle finanze Franco, dopo l'autorizzazione della Commissione europea alla misura, il decreto attuativo relativo al **contributo a fondo perduto "perequativo"** di cui all'art. 1 del DL commi 16 - 27 del DL 73/2021 (c.d. "Sostegni-bis"), con il quale viene definita la percentuale relativa al peggioramento del risultato economico d'esercizio ai fini dell'accesso all'agevolazione nonché le percentuali relative alla determinazione del contributo.

Il decreto è stato definito dopo aver raccolto i dati delle **dichiarazioni** dei redditi che i soggetti interessati dovevano presentare entro lo scorso 30 settembre (si veda "Invariata la scadenza dei modelli REDDITI per il contributo «perequativo»" del 30 settembre 2021).

Il contributo a fondo perduto con finalità perequative, si ricorda, spetta ai soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione (o producono reddito agrario), titolari di

**partita IVA attiva**, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che:

- i ricavi/compensi 2019 (soggetti "solari") non siano superiori a 10 milioni di euro;

- vi sia un **peggioramento** del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 rispetto a quello del periodo in corso al 31 dicembre 2019, in misura pari o superiore a una percentuale definita con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze.

Il decreto, in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, prevede che per accedere al contributo, il peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 deve essere almeno pari al **30%** rispetto al risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Il decreto definisce inoltre le modalità di determinazione [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Istanza tramite la piattaforma per l'avvio della composizione negoziata

Sdoganata la dicotomia tra inesistenza e non spettanza dei crediti di imposta

Contribuzione eccedente l'esonero autonomi e professionisti entro il 29 dicembre

## FISCO

### Dichiarazioni con superbonus in attesa di chiarimenti

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Il DL 11 novembre 2021 n. 157 - c.d. decreto "Antifrode" - contenente misure di contrasto alle frodi in materia di detrazioni "edilizie", è entrato in vigore il 12 novembre 2021 (l' 1

## Cassazione rigorosa sulle consulenze generiche

Secondo i giudici serve una prova chiara dell'effettuazione della prestazione, non essendo sufficiente il titolo professionale del professionista

/ Alessandro COTTO

Analizzando la giurisprudenza della Corte di Cassazione più recente, è possibile notare come in materia di inerenza si stia affermando con una certa stabilità il concetto di **inerenza qualitativa**, introdotto in modo esplicito nel 2018 con l'ordinanza n. [450/2018](#).

Secondo tale principio, l'inerenza si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi e attività d'impresa che prescinde da **valutazioni** di tipo utilitaristico e quantitativo.

Prima di tale intervento, l'orientamento prevalente faceva discendere il principio di inerenza dall'[art. 109](#) comma 5 del TUIR, in base al quale "Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi". In altre parole, devono considerarsi inerenti solo quelle spese che forniscono direttamente o indirettamente **un'utilità** all'attività d'impresa.

Detto criterio non risulta essere stato abbandonato dopo la citata ordinanza (si veda, ad esempio, Cass. n. [34398/2019](#)), ma sembra essere, soprattutto guardando alla giurisprudenza più recente, minoritario.

Dunque, l'inerenza "deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità di costo" (Cass. n. 450/2018).

Pertanto, un giudizio di tipo quantitativo sul rapporto tra costo sostenuto e vantaggio conseguito assume rilevanza solo qualora rilevi **l'antieconomicità** dell'operazione che diventa un indice rilevatore della mancanza di inerenza (Cass. n. [15932/2021](#); Cass. n. 15752/2021). Con specifico riferimento **all'onere probatorio**, il nuovo indirizzo della Cassazione non sembra aver portato modifiche rilevanti sul piano pratico, dal momento che detto onere ricade sempre sul contribuente, il quale deve dimostrare l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione ovvero che si tratta di un atto correlato all'attività d'impresa. Nell'ipotesi in cui le caratteristi-

che del costo siano tali da far ritenere evidente la correlazione con l'attività d'impresa, l'onere probatorio risulta semplificato (Cass. n. [18904/2018](#)).

Si pensi, a titolo d'esempio, all'acquisto dei prodotti finiti da rivendere per un commerciante o all'acquisto della materia prima per un produttore.

Se il giudizio sull'indispensabilità per i beni è per certi aspetti intuitivo, la situazione si complica con riferimento ai servizi e, in particolar modo, le consulenze, le quali sono spesso oggetto di recupero fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria, in special modo quando l'onere probatorio non viene assolto in modo rigoroso.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha un approccio intransigente, a meno che in sede di merito non venga accertato il **carattere indispensabile** del costo, come nel caso di servizi di consulenza finanziaria necessari per la negoziazione di finanziamenti forniti dalla capogruppo (Cass. n. [21001/2021](#)).

Quando invece la consulenza è "generica" sembra prevalere un atteggiamento di chiusura, spesso influenzato dal caso concreto.

Così si è stabilito che sono indeducibili i costi relativi a una consulenza di carattere **legale** in mancanza di un contratto scritto, di una prova chiara in ordine al se e al quando i pareri sono stati utilizzati dalla società. Nel caso di specie, secondo i giudici l'operazione era indiscutibilmente fumosa alla luce della genericità della prestazione indicata in fattura e del solo risultato tangibilmente offerto dalla società a comprova della consulenza, ossia l'invio di "appena ventisette e-mail" da parte della consulente, a fronte di un compenso di 120.000 euro maturato in 5 mesi circa (Cass. 3 marzo 2021 n. [5772](#)). A ciò si deve aggiungere che la società non ha allegato i titoli professionali della consulente idonei a pretendere una somma così consistente.

Anche quando i **titoli professionali** sono presenti, tuttavia, l'inerenza non è implicita. Non è, ad esempio, sufficiente indicare in fattura "consulenza per gare d'appalto", essendo necessario provare quanto meno a quale tipologia di gare d'appalto si riferivano le consulenze ricevute da un avvocato e un commercialista (Cass. 11 maggio 2021 n. [12380](#)).

## Peggioramento del risultato economico pari al 30% per il contributo perequativo

Il decreto, firmato dal Ministro Franco, è stato definito dopo aver raccolto i dati delle dichiarazioni

/ Pamela ALBERTI

È stato firmato, dal Ministro dell'Economia e delle finanze Franco, dopo l'autorizzazione della Commissione europea alla misura, il decreto attuativo relativo al **contributo a fondo perduto "perequativo"** di cui all'art. 1 del DL commi 16 - 27 del DL [73/2021](#) (c.d. "Sostegni-bis"), con il quale viene definita la percentuale relativa al peggioramento del risultato economico d'esercizio ai fini dell'accesso all'agevolazione nonché le percentuali relative alla determinazione del contributo.

Il decreto è stato definito dopo aver raccolto i dati delle **dichiarazioni** dei redditi che i soggetti interessati dovevano presentare entro lo scorso 30 settembre (si veda ["Invariata la scadenza dei modelli REDDITI per il contributo «perequativo»"](#) del del 30 settembre 2021).

Il contributo a fondo perduto con finalità perequative, si ricorda, spetta ai soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione (o producono reddito agrario), titolari di **partita IVA attiva**, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che:

- i ricavi/compensi 2019 (soggetti "solari") non siano superiori a 10 milioni di euro;
- vi sia un **peggioramento** del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 rispetto a quello del periodo in corso al 31 dicembre 2019, in misura pari o superiore a una percentuale definita con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze.

Il decreto, in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, prevede che per accedere al contributo, il peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 deve essere almeno pari al **30%** rispetto al risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Il decreto definisce inoltre le modalità di determinazione del contributo "perequativo", fermo restando il limite massimo di 150.000 euro.

Ai fini della determinazione dell'ammontare del contributo riconosciuto ad alcun avente diritto e nei limiti di spesa previsti, la base di calcolo è data dalla differenza tra il risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, **diminuita** dell'importo dei contributi a fondo perduto eventualmente riconosciuti dall'Agenzia delle Entrate secondo le specifiche disposizioni citate: [art. 25](#) del DL 34/2020; [art. 59](#) e [60](#) del DL 104/2020, [artt. 1, 1-bis](#) e [1-ter](#) del DL 137/2020; [art. 2](#) del DL 172/2020; [art. 1](#) del DL 41/2021; [art. 1](#) commi 1-3 del DL 73/2021.

A tale ammontare si applicano quindi le seguenti per-

centuali:

- **30%**, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 non superiori a **100.000 euro**;
- 20%, con ricavi/compensi superiori a 100.000 e fino a 400.000 euro;
- 15%, con ricavi/compensi superiori a 400.000 e fino a 1 milione di euro;
- 10%, con ricavi/compensi superiori a 1 milione e fino a 5 milioni di euro;
- 5%, con ricavi/compensi superiori a 5 milioni e fino a 10 milioni.

Il decreto precisa che **non spetta** alcun contributo se l'ammontare complessivo dei contributi già riconosciuti dall'Agenzia delle Entrate è uguale o maggiore alla differenza tra il risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

### Necessario il modello REDDITI 2021 entro il 30 settembre

Quanto agli adempimenti dichiarativi, il decreto dispone che per ottenere il contributo a fondo perduto in esame, i soggetti interessati devono aver presentato entro il **30 settembre 2021** la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Il contributo non spetta nel caso in cui la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 sia presentata successivamente al suddetto termine o nel caso in cui la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 non sia stata **validamente presentata**.

Il decreto dispone inoltre che, ai fini del rispetto dello stanziamento delle risorse previsto, le eventuali dichiarazioni dei redditi **integrative** o correttive presentate oltre il termine del 30 settembre 2021, relativamente ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020, non rilevano ai fini della determinazione del contributo qualora dai dati in essere indicati derivi un importo del contributo maggiore rispetto a quello risultante dalle dichiarazioni trasmesse entro il 30 settembre 2021.

Tale contributo, si ricorda, sarà riconosciuto previa presentazione di **istanza** telematica all'Agenzia delle Entrate, il cui contenuto e termini di presentazione dovranno essere definiti con un successivo provvedimento.

## Dichiarazioni con superbonus in attesa di chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate deve precisare se le nuove disposizioni si applicano alle dichiarazioni con detrazione al 110% presentate dal 12 novembre

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Il DL 11 novembre 2021 n. [157](#) – c.d. decreto "Antifrode" – contenente misure di contrasto alle frodi in materia di detrazioni "edilizie", è entrato in vigore il 12 novembre 2021 (giorno della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).

Una delle principali novità è certamente quella contenuta nell'[art. 1](#) comma 1 lett. b) del DL 157/2021 che introduce all'[art. 121](#) del DL 34/2020 il nuovo comma 1-ter, ai sensi del quale, nel caso di esercizio delle **opzioni** per sconto/cessione del credito di imposta, corrispondente alla detrazione "edilizia" altrimenti spettante, dispone che:

- il contribuente richieda il **visto di conformità**;
- i tecnici abilitati asseverino la congruità delle spese sostenute secondo le disposizioni dell'[art. 119](#) comma 13-bis del DL 34/2020 (si veda "[Tutte le comunicazioni di opzione per le detrazioni edilizie con visto di conformità](#)" del 13 novembre 2021).

Per quanto riguarda il **superbonus del 110%** di cui all'art. 119 del DL 34/2020, invece, il **visto di conformità** (già richiesto in caso di opzione ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020) diventa obbligatorio anche nel caso in cui si intenda fruire della detrazione nella propria dichiarazione dei redditi, con l'eccezione delle dichiarazioni:

- precompilate presentate direttamente dal contribuente all'Agenzia delle Entrate;
- presentate tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale.

Testualmente, il nuovo comma 11 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede che "Ai fini dell'**opzione** per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, nonché in caso di utilizzo della detrazione nella dichiarazione dei redditi, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazio-

ne d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. (...) In caso di dichiarazione presentata direttamente dal contribuente all'Agenzia delle entrate, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, il contribuente, il quale intenda utilizzare la detrazione nella dichiarazione dei redditi, non è tenuto a richiedere il predetto visto di conformità".

Da come è scritto l'ultimo periodo del comma 11 sembrerebbe che il visto non si renda necessario solo nel caso venga trasmesso direttamente il **modello 730**; si giungerebbe a questa conclusione in considerazione del riferimento al sostituto d'imposta del contribuente che può prestare assistenza fiscale e trasmette la dichiarazione dei redditi solo con riguardo al modello 730.

### Nessun aggiornamento delle specifiche tecniche

Da un'interpretazione letterale della norma, inoltre, potrebbe sembrare che il visto di conformità si renda necessario alle **dichiarazioni** presentate dal **12 novembre 2021** (data di entrata in vigore delle nuove disposizioni previste dal DL 157/2021), quindi anche per quelle relative al periodo d'imposta 2020.

Considerato che il termine di presentazione dei modelli REDDITI 2021 scadrà a fine novembre, tuttavia, parrebbe essere una soluzione meno problematica quella di ritenere che le nuove regole si applichino alle dichiarazioni dei redditi relative all'anno d'imposta in corso al 12 novembre 2021.

L'**assenza di aggiornamenti** nelle specifiche tecniche dei modelli REDDITI PF farebbe ben sperare, ma ciò non toglie che l'Amministrazione finanziaria debba al più presto fornire chiarimenti ufficiali.

## Istanza tramite la piattaforma per l'avvio della composizione negoziata

La domanda può essere presentata quando il risanamento risulta ragionevolmente perseguibile

/ Antonio NICOTRA

La nuova procedura di composizione negoziata della crisi, di cui al DL [118/2021](#) conv. L. [147/2021](#), è in vigore dal 15 novembre 2021 e con essa è operativa anche la piattaforma telematica nazionale, ex [art. 3](#) del DL 118/2021 (disponibile al link [www.composizionenegoziata.camcom.it](http://www.composizionenegoziata.camcom.it)), gestita dalle CCIAA per il tramite di Unioncamere.

La piattaforma è distinta in un'area **pubblica**, accessibile liberamente, che contiene gli elementi informativi sul funzionamento del "**processo di risoluzione**" della crisi, e in un'area **privata**, riservata agli utenti autorizzati (con diversi livelli di accesso/cassetti informatici), che consente la presentazione dell'istanza per la composizione e la gestione del successivo iter.

Sulla piattaforma sono disponibili, conformemente a quanto indicato nel decreto [28 settembre 2021](#): una lista di controllo particolareggiata (**check list** – sez. II), adeguata anche alle esigenze delle micro, piccole e medie imprese, che contiene indicazioni operative per la redazione del piano di risanamento; un **test** pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento, accessibile da parte dell'imprenditore e dei professionisti dallo stesso incaricati; un **protocollo** di conduzione della composizione negoziata.

È altresì possibile scaricare dalla piattaforma i modelli, allegati al decreto dirigenziale, relativi all'**istanza**, alla formulazione delle **proposte** e all'accettazione dell'esperto.

La piattaforma – come anticipato – consente di eseguire anche una simulazione di test di "**autodiagnosi**" per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento, che rappresenta uno strumento di misurazione del grado di difficoltà dell'impresa. Le risultanze del test non devono obbligatoriamente essere allegate alla domanda.

Al ricorrere dei presupposti soggettivi e oggettivi di cui all'[art. 2](#) del DL 118/2021 e in particolare quando il risanamento risulta ragionevolmente perseguibile, è possibile presentare l'istanza, dando avvio alla procedura, attraverso il nuovo portale. L'istanza di accesso è presentata, attraverso la piattaforma, dal "**rappresentante**" dell'impresa, unitamente ai documenti di cui all'[art. 5](#) comma 3 del DL 118/2021 (indicati anche sul portale) secondo il modello dell'allegato [2](#) del decreto dirigenziale 28 settembre 2021.

La domanda potrà essere visionata dai soggetti **delegati** dall'imprenditore (il professionista, il collaboratore, il consulente ecc.) e anche condivisa con coloro che sono in grado di contribuire al suo corretto completamento, i c.d. "**Professionisti invitati** dall'Impresa".

L'istanza, così presentata, sarà disponibile presso la scrivania "**virtuale**" del segretario generale della Camera di commercio competente, che la prenderà in carico, trasmettendola alla Commissione regionale per la designazione dell'esperto. Nel caso di imprese sotto soglia ([art. 17](#)), invece, il segretario generale, "provvede **in proprio**" alla suddetta designazione.

La commissione dei 3 membri (commi 6-8 dell'[art. 3](#)) o il segretario, consultato l'elenco degli Esperti regionale, procede alla nomina, sulla base dell'esperienza formativa risultante dal curriculum vitae e fermo il limite dei **2 incarichi**. Sul sito del portale è ribadito come la nomina dell'esperto possa avvenire anche al di **fuori** dell'ambito regionale, tuttavia permane l'incertezza sulla possibilità di chiedere l'iscrizione a elenchi **diversi** da quello di residenza o dell'ordine professionale.

L'esperto "designato", secondo la tempistica di cui all'[art. 5](#) del DL 118/2021, potrà prendere visione della domanda e della documentazione prodotta dall'impresa e valutare se accettare o meno l'incarico, tenendo conto della propria **indipendenza**, del possesso delle competenze e della disponibilità di tempo ([art. 4](#)).

Se la valutazione è positiva, l'accettazione è inserita sulla piattaforma: a partire dal tale momento, l'esperto sarà anche **abilitato** a scaricare interamente la documentazione a corredo dell'istanza.

L'esperto convocherà l'imprenditore per valutare l'esistenza di una concreta **prospettiva di risanamento**, anche alla luce delle informazioni assunte dall'organo di controllo e dal revisore legale, ove in carica e sulla base delle risultanze del test eventualmente allegate. Tale momento segna la fase preliminare "interna" di dialogo tra l'esperto e l'imprenditore, unitamente agli advisor, agli organi di controllo e al revisore contabile.

Se le prospettive di risanamento non sussistono, l'esperto ne dà notizia all'imprenditore e al segretario generale, che dispone l'**archiviazione** dell'istanza.

Se, invece, sussistono, l'esperto incontra le parti interessate al processo di risanamento e prospetta le possibili **strategie** di intervento.

L'esperto potrà creare nella piattaforma "spazi" per depositare e condividere documenti con alcuni soggetti individuati e autorizzati, previo consenso dell'imprenditore. Analogamente, il rappresentante legale o i suoi delegati potranno "**invitare**" i creditori e ogni altro soggetto, permettendo loro di visionare il contenuto dei cassetti riservati.

La piattaforma consentirà la gestione delle varie fasi della procedura, incluso l'inserimento della **relazione finale** dell'esperto a conclusione dell'incarico.

# Sdoganata la dicotomia tra inesistenza e non spettanza dei crediti di imposta

La Cassazione ritiene non corretto il diverso orientamento

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [34444](#) depositata ieri, finalmente mette nero su bianco un principio che, per quanto riteniamo ovvio, è stato contraddetto da diverse sentenze sempre della giurisprudenza di legittimità: in tema di **recupero dei crediti di imposta**, il sistema prevede due categorie ontologiche distinte, quella dei crediti inesistenti e quella dei crediti non spettanti.

Ciò è ovvio siccome è stato il legislatore che, senza mezzi termini, lo ha previsto, inibendo alla radice qualsiasi forma di interpretazione, ma a quanto pare non è stato sufficiente.

Certo, ci sono ampi **margini interpretativi** per individuare se, nel caso specifico, si tratta della categoria dell'inesistenza piuttosto che della non spettanza, ma non si può giungere a sostenere che tale dicotomia non esista.

Tanto premesso, la Cassazione ricorda che la materia è stata regolata dal DLgs. [158/2015](#), che ha riformato l'[art. 13](#) del DLgs. 471/97 disciplinando i risvolti sanzionatori delle indebite compensazioni.

Vengono distinti:

- i crediti inesistenti, la cui compensazione è sanzionata **dal 100% al 200%** della misura del credito compensato, che sono i crediti in relazione ai quali "manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante" liquidazione automatica o controllo formale (comma 5);

- dai crediti **non spettanti**, sanzionati nella misura del **30%**, che sono quelli esistenti ma utilizzati "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica". Per i primi è vietata la definizione al terzo delle sanzioni; inoltre, ai sensi dell'[art. 27](#) commi 16 e ss. del DL 185/2008, l'atto di recupero è notificato entro il **termine maggiorato degli otto anni** e le somme, anche in presenza di ricorso, sono di diritto iscritte nei ruoli straordinari.

Ma, precisano opportunamente i giudici, anche prima del DLgs. [158/2015](#) era chiaro che esistesse una **distinzione** tra le due categorie concettuali.

L'art. 27 comma 16 e ss. aveva già previsto una gravo-

sa procedura per tali crediti (oltre a ingenti sanzioni, a oggi confluite nel richiamato art. 13), espressamente circoscritta ai crediti inesistenti utilizzati in compensazione nel modello F24.

Nel contempo, l'art. 1 comma 421 e ss. della L. 311/2004, inerente in generale all'avviso di recupero del credito di imposta, menziona il recupero "anche" in presenza di **compensazione** nel modello F24.

È così chiara la presenza di una distinzione concettuale tra l'inesistenza e la non spettanza.

Per i giudici, l'inesistenza si concretizza, in aderenza al dato normativo, quando manca "il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai **dati contabili-patrimoniali-finanziari** del contribuente) e quando tale mancanza [non, ndr] sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente stesso o in possesso dell'anagrafe tributaria, banca dati pubblica disciplinata dal DPR n. [605](#) del 1973, su cui detti controlli anche si fondano".

È bene rammentare che se il credito è solo non spettante (difetto di visto, splafonamento, mancanza di nulla osta), il termine è quello dell'[art. 43](#) del DPR 600/73 e non quello degli otto anni, fermo restando che il *dies a quo* coincide di norma con la compensazione.

## Rimangono dubbi sul concetto di inesistenza

È superato, come detto dai giudici, l'orientamento che ha negato la distinzione tra inesistenza e non spettanza, ritenendola (in modo onestamente "sbalorditivo") **priva di riscontro normativo** (Cass. 21 aprile 2017 n. [10112](#); Cass. 2 agosto 2017 n. [19237](#)).

Rimane un nodo difficile da sciogliere, relativo a quando il credito è inesistente e quando invece è non spettante.

Se, come corretto, non si opta per la soluzione rigettata dalla sentenza di ieri (che, con un occhio di riguardo verso le casse erariali, ha bypassato il problema), rimane un'ampia zona grigia in cui può essere non facile fornire una soluzione.



## Contribuzione eccedente l'esonero autonomi e professionisti entro il 29 dicembre

L'importo concesso a titolo di esonero ex L. 178/2020 sarà reso noto dall'INPS il 29 novembre 2021

/ Daniele SILVESTRO

A partire dal 29 novembre 2021 sarà visibile l'**importo concesso** a titolo di esonero ex [art. 1](#) commi da 20 a 22-bis della L. 178/2020 ai lavoratori autonomi e professionisti iscritti alla Gestione separata che hanno presentato la domanda e questa risulti con esito positivo dopo i controlli preliminari effettuati dall'INPS. Di conseguenza, entro il 29 dicembre 2021 (30 giorni dalla data di comunicazione dell'esito), il lavoratore autonomo o professionista iscritto all'INPS è tenuto al versamento della contribuzione, in scadenza al 31 dicembre 2021, dovuta in eccedenza all'importo dell'esonero riconosciuto (senza sanzioni e interessi).

Lo ha reso noto l'INPS con il messaggio n. [3974/2021](#), mediante il quale fornisce indicazioni sulla comunicazione degli **esiti** delle domande di esonero e illustra le modalità di fruizione del beneficio e di versamento della contribuzione.

Si ricorda, innanzitutto, che l'esonero in argomento, introdotto dalla legge di bilancio 2021, è stato successivamente attuato dal DM [17 maggio 2021](#), con il quale sono stati definiti **criteri** e **modalità** di concessione dell'agevolazione. Le domande dovevano essere presentate entro il 30 settembre 2021, per i lavoratori autonomi e i professionisti iscritti all'INPS, ovvero entro il 2 novembre 2021, per i professionisti con cassa previdenziale (per questi ultimi sarà necessario attendere un ulteriore decreto attuativo).

Tornando al messaggio in commento, l'importo concesso a titolo di esonero – visibile dal 29 novembre 2021 – rimane comunque **provvisorio**, in attesa delle successive verifiche riguardanti il calo del fatturato, il requisito reddituale, la regolarità contributiva, il rispetto della sezione 3.1 del Quadro temporaneo, ecc. Relativamente ai professionisti e agli iscritti alla Gestione commercianti che non versano i contributi sul minimale di reddito, il cui importo dell'esonero è stato quantificato in relazione alla cifra indicata dal richiedente nella domanda, verranno effettuati controlli in relazione all'ammontare del reddito relativo all'anno di imposta 2020.

Riguardo alle scadenze di versamento, l'Istituto ricorda che i soggetti beneficiari possono **non effettuare** il versamento della contribuzione alle scadenze che sarebbero intervenute successivamente al 6 agosto 2021 (cfr. circ. INPS n. [124/2021](#)). Tali importi, spiega l'Istituto, potranno essere pagati entro il **29 dicembre 2021** (rientra, in tal senso, anche la terza rata dei contributi minimi degli artigiani e commercianti scaduta ieri).

Invece, nell'ipotesi in cui la contribuzione rientrante nell'oggetto dell'esonero fosse già stata versata, sarà possibile il **rimborso** da parte delle Strutture territoriali INPS competenti, una volta verificata la sussistenza dei requisiti normativamente previsti.

L'Istituto detta poi istruzioni con riferimento alle singole Gestioni interessate. In particolare, artigiani e commercianti – nel caso in cui l'importo dell'esonero non dovesse coprire interamente le tre rate dei contributi minimi dovuti entro il 31 dicembre 2021 – sono tenuti a versare la differenza entro il 29 dicembre 2021. Nel dettaglio, il contribuente dovrà calcolare la differenza dovuta imputando l'importo di esonero autorizzato alle rate in **ordine cronologico**, dalla 1° alla 3° rata. Per la predisposizione della *codeline* per effettuare il versamento con modello F24 dovrà essere utilizzata l'applicazione "Calcolo *codeline*", inserendo: l'**importo residuo** da versare per la singola rata; la causale AF o CF; il numero della rata; l'anno di imposizione 2021; il periodo dal/periodo al, da impostare rispettivamente "01/2021" e "12/2021".

Se l'importo dovuto per la rata da versare corrisponde a quanto dovuto originariamente con le rate predisposte con l'imposizione contributiva di maggio 2021, possono essere utilizzati i modelli F24 **già predisposti**.

I professionisti iscritti alla Gestione separata – ricorda l'INPS – potranno versare l'eventuale somma dovuta a titolo di **acconti 2021**, al netto della quota di esonero, con le stesse modalità previste per il pagamento della contribuzione. Pertanto, il versamento deve essere effettuato con modello F24 entro il 29 dicembre 2021, inserendo nella sezione INPS il codice tributo PXX o P10. Infine, i lavoratori agricoli autonomi saranno informati dell'importo autorizzato per ciascuna delle tre rate 2021 con apposita *news* individuale. Questi saranno tenuti, entro il 29 dicembre 2021, al versamento delle prime tre rate per la quota eccedente l'importo dell'esonero attribuito alla **singola rata**, utilizzando le *codeline* originarie.

Le eccedenze dei versamenti effettuati per le prime tre rate dell'emissione dell'anno 2021, conseguenti all'applicazione dell'esonero, saranno riportati **automaticamente** in compensazione nei limiti della capienza delle quattro rate 2021. Le eventuali eccedenze di versamento rispetto alla capienza potranno essere compensate con la contribuzione da versare alle scadenze future, secondo le consuete modalità.

# Rivalutazione con clausole di earn out con attenzione al modello REDDITI

L'Agenzia delle Entrate suggerisce una compilazione che consente di evitare effetti distorsivi per il contribuente

/ Salvatore SANNA

Poco dopo la scadenza per il versamento dell'imposta sostitutiva dell'11% per beneficiare della rivalutazione delle partecipazioni non quotate possedute al 1° gennaio 2021 da parte dei soggetti non imprenditori, la risposta interpello n. [782/2021](#) commenta l'applicazione di questa disciplina in presenza di **clausole di earn out** in sede di cessione delle partecipazioni.

Si tratta di clausole contrattuali di aggiustamento (o integrazione) del prezzo, che prevedono una **rettifica del corrispettivo** di vendita in funzione di indicatori economico-patrimoniali conseguiti dalla società acquisita.

Rientrano tra i redditi diversi di natura finanziaria ex [art. 67](#), comma 1, lett. c) e c-bis) del TUIR le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni e titoli similari realizzate al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni o in qualità di lavoratore dipendente.

Tale plusvalenza è costituita, in linea generale, dalla **differenza** tra il corrispettivo percepito e il costo di acquisto della partecipazione (aumentato di ogni onere inerente la produzione) e dal 1° gennaio 2019 risulta assoggettata ad imposta sostitutiva del 26%.

L'Agenzia delle Entrate conferma che le plusvalenze si intendono realizzate nel momento in cui si perfeziona la **cessione** a titolo oneroso delle azioni o delle quote piuttosto che nell'eventuale diverso momento in cui viene liquidato il corrispettivo della cessione.

Viene chiarito che il momento di realizzo della plusvalenza consente di determinare il regime di tassazione applicabile, mentre quello in cui il corrispettivo viene percepito determina, sulla base del **principio di cassa**, il periodo d'imposta in cui il reddito deve essere assoggettato a tassazione.

In sostanza, in presenza di un contratto di cessione che preveda una clausola di earn out:

- al momento del perfezionamento del trasferimento si realizza un **reddito diverso** derivante dall'incasso della parte di corrispettivo fissa;
- e, successivamente, al verificarsi delle condizioni previste dalla clausola, si realizza, secondo il principio di cassa, un reddito diverso della **medesima natura** di quello realizzato al momento della cessione della partecipazione.

Attraverso il regime della rivalutazione delle partecipazioni non quotate ex [art. 5](#) della L. 448/2001 i soggetti non imprenditori possono fare riferimento al valore rideterminato (di perizia) in luogo del costo o valore di acquisto, previo versamento di un'**imposta sostitutiva**

che perfeziona l'opzione (per il 2021 pari all'11%).

Secondo l'art. 5 comma 6 della L. 448/2001, l'assunzione del valore rideterminato quale valore di acquisto della partecipazione **non consente** il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi del comma 4 dell'[art. 68](#) del TUIR, vale a dire in compensazione di plusvalenze realizzate nel medesimo periodo d'imposta e nei quattro successivi.

Nel caso analizzato dall'Agenzia delle Entrate, il contratto di cessione prevede una clausola di earn out, in quanto il pagamento del corrispettivo è costituito da una parte fissa e da una eventuale **parte variabile** corrisposta successivamente. In particolare, la parte fissa è corrisposta al cedente al momento del perfezionamento dell'acquisizione (al c.d. "closing"), mentre la parte variabile è versata al termine di un periodo successivo in ragione delle performance ottenute dalla società acquisita in un periodo di tempo prestabilito, in applicazione della clausola di earn out.

## Non si deve originare una doppia imposizione

La risposta in commento precisa che la modalità di pagamento del corrispettivo non deve originare una doppia imposizione qualora nel contratto di cessione siano previste clausole di earn out e il cedente abbia **rideterminato** il costo o valore di acquisto della partecipazione oggetto della cessione. Pertanto, in questo caso non deve essere assoggettato ad imposizione il corrispettivo complessivamente percepito (vale a dire sia la parte fissa sia la parte variabile) fino a concorrenza del valore rideterminato della partecipazione.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi suggerito una modalità di compilazione del modello REDDITI (a dire la verità un po' forzata rispetto quanto indicato dalle istruzioni) per evitare che venga liquidata una minusvalenza non riportabile.

Si afferma, infatti, che "se la parte fissa del corrispettivo risulta inferiore al valore rideterminato della partecipazione, in sede di compilazione del modello REDDITI PF, nel **quadro RT**, dovrà essere indicato come «costo» il **medesimo valore** del corrispettivo percepito".

Nei periodi d'imposta successivi, se sarà incassata anche la parte variabile del corrispettivo (earn out), in sede di dichiarazione, il cedente dovrà tener conto dell'**eccedenza** di "costo" non utilizzato, indicando nella colonna 3 del Rigo RT22 "totale dei costi o valori di acquisto" la differenza tra il valore rideterminato e quello in precedenza indicato nel quadro RT".



## Accertamento anticipato operativo anche al di fuori della sede aziendale

Il termine di sessanta giorni può essere fatto valere in caso di accesso presso il detentore delle scritture contabili

/ Alice BOANO

Il termine dilatorio del settimo comma dell'art. 12 dello Statuto dei contribuenti, che intercorre fra il rilascio del verbale di chiusura delle operazioni di accesso e l'emanazione del relativo [avviso di accertamento](#), trova applicazione anche nel caso in cui l'accesso avvenga al di fuori della sede aziendale presso il detentore delle scritture contabili e suo mandatario.

Lo ha affermato la Corte di Cassazione ieri, 16 novembre 2021, con la pronuncia n. [34586](#).

Il caso riguardava due atti impositivi destinati a un contribuente, preceduti da un accesso presso una società che **deteneva le scritture** del contribuente stesso e notificati prima del decorso di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di accesso.

Dopo una serie di questioni preliminari, parte privata si duole della "violazione e falsa applicazione degli [artt. 12](#) comma 7 della L. n. 212 del 2000, 21-*septies* ed *octies* della L. n. [241 del 1990](#)", per aver la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto non violato il **termine dilatorio** anteriormente alla notifica degli atti impositivi, decorrente dal rilascio del processo verbale di accesso presso il depositario delle scritture contabili. Tale soggetto, oltretutto, si era rifiutato di consegnare le scritture contabili.

Secondo la Suprema Corte, l'ipotesi di accesso presso una persona diversa dal contribuente detentrica delle scritture contabili e l'ipotesi di accesso presso la società accertata sono **del tutto paragonabili** ai fini dell'applicazione dell'[art. 12](#), comma 7, della Legge 212/2000 (*ex multis*, Cass. 15 gennaio 2019 n. [702](#) e Cass. 6 giugno 2018 n. [14707](#)).

Una simile affermazione può essere ricavata dalla lettura dell'[art. 52](#), comma 1, DPR. n. 633/72, il quale **non**

**richiede particolari formalità** per l'esecuzione di accessi presso il consulente detentore delle scritture contabili, al contrario del successivo comma 5 del medesimo articolo, che sanziona con la non utilizzabilità la mancata indicazione del detentore delle scritture contabili e la mancata esibizione delle stesse, con la espressa precisazione che per rifiuto di esibizione si intende anche la dichiarazione di non possedere le scritture.

Di conseguenza, scrivono i giudici di legittimità, la *ratio legis* è nel senso di consentire l'accesso alle scritture anche al di fuori della sede aziendale presso i locali del consulente senza particolari formalità in quanto questi è un **mandatario del contribuente**, e pone a carico di quest'ultimo un onere di collaborare con l'Ente verificatore.

---

### Si tratta di un mandatario del contribuente

---

Il principio di diritto che se ne ricava, dunque, è il seguente: "in tema di applicazione del termine dilatorio stabilito dall'[art. 12](#), comma 7, L. n. 212 del 2000, che deve necessariamente intercorrere tra il rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni (accessi, ispezioni o verifiche eseguite nei locali destinati all'esercizio dell'attività) e l'emanazione del relativo avviso di accertamento, il termine trova applicazione anche nel caso in cui l'accesso avvenga al di fuori della **sede aziendale** presso persona diversa dal contribuente, detentrica delle scritture contabili e sua mandataria, essendovi a carico del contribuente un onere di collaborare con l'Ente verificatore in questa ipotesi".

## Disallineamenti da entità ibride inverse a rischio doppia imposizione

Potrebbe forse essere valorizzata la disposizione ex art. 8, comma 2, lett. c) del DLgs. 142/2018

/ Luca MIELE

La circolare posta in consultazione dall'Agenzia delle Entrate sulla disciplina anti-ibridi ex DLgs. 142/2018 reca significativi chiarimenti anche sui **disallineamenti** da pagamenti a entità ibride inverse.

La fattispecie che intendiamo qui esaminare è quella di un Fondo di private equity che eroga un finanziamento a una entità italiana associata; Fondo che, ipotizziamo, si qualifica come **entità ibrida inversa** in quanto considerato trasparente ai fini fiscali nel proprio Stato di costituzione e opaco nello Stato di residenza di almeno uno dei partecipanti/investitori. Un pagamento effettuato a tale entità ibrida può dare luogo al fenomeno della deduzione senza inclusione in quanto deducibile nello Stato del pagatore (Italia) e **non incluso**, in via di principio, né nel reddito dell'entità fiscalmente trasparente né nel reddito del socio/investitore. Ipotizziamo anche, per speditezza di ragionamento, che gli Stati della entità ibrida inversa e degli investitori non abbiano implementato discipline anti-ibridi; diversamente occorrerebbe anche approfondire i temi di cui all'**art. 9-bis** della direttiva ATAD.

Due chiarimenti della circolare appaiono rilevanti. Il primo concerne il **presupposto soggettivo** di applicazione della normativa: nella fattispecie ipotizzata, investitore, entità ibrida e soggetto pagatore devono risultare imprese associate. Al riguardo, è dubbio se i partecipanti/investitori all'entità ibrida siano associati rispetto alla medesima. Il par. 3.3.1 della circolare, sul punto, valorizza il c.d. *acting together test*: "un soggetto che agisce di concerto con un altro soggetto in relazione ai diritti di voto o alla proprietà del capitale di un'entità è considerato detentore di una partecipazione in tutti i diritti di voto o nell'intera proprietà del capitale dell'entità detenuti dall'altro soggetto".

Secondo la circolare ciò che rileva non è tanto la numerosità degli investitori bensì la **gestione unitaria** degli interessi degli stessi. In altre parole, l'aggregazione dei diritti di un soggetto che agisce di concerto con un altro soggetto deriverebbe dall'affidamento in esclusiva della gestione operativa del fondo di investimento a un unico gestore.

Una siffatta interpretazione, derivante dalla Recommendation 11.3 dell'ACTIOC 2 BEPS, avrebbe l'effetto di attribuire sempre e comunque una partecipazione qualificata nell'OICR a ciascun investitore.

Un ulteriore chiarimento riguarda le **distribuzioni** effettuate dal Fondo a favore dell'investitore, e tassate in capo allo stesso. Il tema che si pone (*cf.* § 3.1.2) è se il requisito dell'inclusione può comunque ritenersi soddisfatto, facendo venir meno il disallineamento da ibri-

di, laddove, al momento della distribuzione effettuata dal Fondo, i componenti positivi concorrono alla determinazione dell'imponibile dei partecipanti.

La circolare osserva che l'OCSE **esclude** la rilevanza dell'inclusione che potrebbe verificarsi nella giurisdizione dell'investitore in occasione della successiva distribuzione operata dall'ibrido inverso. Pur tuttavia, lo stesso documento afferma che le suddette distribuzioni possono essere considerate rilevanti ai fini dell'inclusione laddove vi sia una stretta relazione fra le stesse e i componenti positivi di reddito associati al disallineamento da ibridi. Stretta relazione che viene a dipendere, secondo la circolare, da: obbligo statutario di attribuzione di tutti gli utili dell'entità ibrida inversa direttamente all'investitore; nessun intervento o deliberazione degli organi di governance che attribuiscono alla distribuzione carattere di discrezionalità; distribuzione da effettuarsi almeno una volta l'anno.

A ben vedere si tratta di **condizioni stringenti** che difficilmente si verificano nella prassi degli OICR.

Trovarebbe quindi applicazione la c.d. reazione primaria per cui la deduzione del componente negativo di reddito (interessi passivi) è negata in capo al soggetto passivo (italiano), salvo che il disallineamento non sia neutralizzato in un altro Stato.

In conclusione, sembrerebbe derivare, nella fattispecie rappresentata, un fenomeno di **doppia imposizione**. Al fine di evitarlo, potrebbe forse essere valorizzata la disposizione recata dall'**art. 8**, comma 2, lett. c) del DLgs. 142/2018 in base alla quale il soggetto passivo, che ha subito la negazione della deduzione in base alla reazione primaria, ha diritto di ottenere il riconoscimento della deduzione a seguito della dimostrazione della effettiva inclusione del corrispondente componente positivo nella giurisdizione estera del beneficiario.

Non tralasciando, per quanto concerne il profilo soggettivo, una possibile **diversa lettura** – rispetto a quella prospettata nella circolare – dell'agire di concerto.

Diversamente, il rischio è che si penalizzi un settore, quello dei fondi di investimento alternativi, che svolgono una funzione di stimolo agli investimenti, alternativa rispetto alla erogazione del credito da parte del sistema bancario. Funzione che, peraltro, il legislatore ha nel tempo inteso agevolare: basti pensare alla esenzione da ritenuta di cui al comma 5-bis dell'**art. 26** del DPR n. 600/1973. Peraltro, l'applicazione della **disciplina anti-ibridi** viene a dipendere dal regime fiscale del Fondo in quanto, ad esempio, le problematiche sopra rappresentate non si pongono laddove il Fondo sia esente da imposizione (come in Italia).

## Nessuna responsabilità 231 per i reati tributari fino al 2020

Principio di irretroattività della legge penale esteso anche alle persone giuridiche

/ Maria Francesca ARTUSI

I reati tributari possono essere contestati alle persone giuridiche ai sensi del DLgs. [231/2001](#) solo a partire dal 24 dicembre 2019.

Per tale ragione la Cassazione, nella sentenza n. [41582](#) depositata ieri, ha **escluso** la responsabilità di una srl ai sensi del DLgs. [231/2001](#). A norma dell'art. 2 di tale decreto, l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto. Si tratta del principio di irretroattività della legge penale che è stato esteso anche alle persone giuridiche.

Nel caso di specie era contestata la **dichiarazione fraudolenta** commessa tramite l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti ([art. 2](#) del DLgs. 74/2000), il cui inserimento tra i reati presupposto "231" è stato prevista solo in epoca di molto successiva al fatto in contestazione, e precisamente per effetto del DL [124/2019](#) convertito che ha introdotto l'[art. 25-quinquiesdecies](#) del DLgs. 231/2001.

In realtà, il problema era derivato dal fatto che inizialmente i **giudici di merito** avevano qualificato la condotta come tentata truffa aggravata a danno dello Stato ([art. 640](#) comma 2 c.p.) che, in effetti, già rientrava da lungo tempo tra i delitti che possono essere commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente collettivo.

Tuttavia, secondo i giudici di legittimità, la condotta accertata era suscumbibile nella fattispecie di cui al citato [art. 2](#) del DLgs. 74/2000. Tale fattispecie di **dichiarazione fraudolenta** è costituita dalla condotta di chi, "al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi".

Per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi **rilievo probatorio** analogo in base alle norme tributa-

rie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

La condotta, nella specie, consisteva nell'**annotazione mendace** su di una fattura dell'importo di 1.702.514 euro quale IVA versata, e poi dal riporto di tale annotazione nella dichiarazione fiscale. In questo modo, la fattura in questione indica l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale e, quindi, a norma dell'[art. 1](#) comma 1 lett. a) del DLgs. 74/2000, è da classificare tra le "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti". La stessa, inoltre, in quanto riportata nel suo contenuto mendace nella dichiarazione fiscale, è utilizzata per indicare in quest'ultima "elementi passivi fittizi". Il fine di evasione dell'IVA viene evinto dal fatto che l'esposizione dell'annotazione mendace costituisce la premessa per ottenere il rimborso della somma evasa, indicata come fittiziamente versata.

Per la Cassazione non si pone neanche un tema di concorso tra il **delitto fiscale** e la **truffa**. Secondo un principio enunciato dalle Sezioni Unite è configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (artt. 2 ed 8 del DLgs. [74/2000](#)) e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato ([art. 640](#) comma 2 n. 1, c.p.), in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni (Cass. SS.UU. n. [1235/2011](#)).

In definitiva, la mancata contestazione e configurabilità di un reato presupposto, secondo la disciplina vigente all'epoca del fatto, per la **responsabilità** a norma del DLgs. [231/2001](#), esclude in radice la possibilità di ravvisare la sussistenza di quest'ultima.

## Regime di esclusione dei dividendi da garantire anche con trasferimento di residenza

Per Assonime, tale regime avrebbe la stessa valenza sistematica che si deve riconoscere al regime di esenzione delle plusvalenze su partecipazioni

/ Stefania BARSALINI

Con la circolare n. 24 del 4 agosto 2021 Assonime, proseguendo nell'analisi delle novità introdotte dal DLgs. [142/2018](#), attuativo della direttiva [2016/1164/UE](#), ha esaminato le principali questioni applicative riguardanti gli [artt. 166](#) e [166-bis](#) del TUIR, relativi rispettivamente alla disciplina in materia di **exit tax** e a quella dei valori fiscali di ingresso per le attività/passività provenienti da altre giurisdizioni.

Tra le "Altre questioni tecniche" del § 1.2.3 della circolare, Assonime ha evidenziato il caso in cui tra gli asset trasferiti in una delle ipotesi disciplinate dall'[art. 166](#) del TUIR (ad esempio, il trasferimento all'estero della propria residenza fiscale) vi siano **debiti o crediti** non ancora pagati o incassati in contropartita a costi o ricavi per i quali il TUIR prevede la regola della deduzione o tassazione per cassa (casi tipici sono rappresentati dai dividendi, dagli interessi di mora, dai compensi agli amministratori, ecc.).

In tal caso, Assonime osserva che essi potrebbero, a rigore, essere **assorbiti** nell'ambito della determinazione della plusvalenza imponibile da exit tax per l'intero importo (ad esempio 1.000), dovendosi a tal fine fare riferimento alla differenza tra il valore di mercato del credito/debito – in ipotesi pari al rispettivo valore nominale di 1.000 – e il corrispondente **valore fiscale**, che è pari a zero.

In quest'ottica, ipotizzando il caso di un **credito per dividendo** non ancora incassato al momento del trasferimento di residenza, esso potrebbe dare luogo, a parità di condizioni, a una maggiore plusvalenza da exit tax di 1.000 e, quindi, a un regime di tassazione **assai diverso** rispetto a quanto sarebbe potuto accadere in caso di incasso del dividendo (che avrebbe ordinariamente beneficiato del regime di esclusione del 95%) e conferimento del relativo importo.

L'approccio sopra indicato presenta, quindi, alcuni profili di irrazionalità che risulta opportuno correggere. Si deve quindi pervenire, ad avviso di Assonime, a diversa soluzione, se si considera che il trasferimento del credito relativo ai componenti **rilevanti per cassa** (quali sono i dividendi) in occasione della fuoriuscita dell'impresa dal sistema fiscale italiano costituisce un atto dispositivo equiparabile all'incasso o pagamento,

analogamente a quanto viene ritenuto dalla stessa Amministrazione finanziaria con riferimento alla rinuncia a crediti relativi a componenti rilevanti per cassa (teoria del c.d. "incasso giuridico"). Questo criterio è stato inizialmente assunto dal Ministero delle Finanze con la circolare n. [73/94](#) e costantemente confermato dall'Agenzia delle Entrate, nonché dalla giurisprudenza maggioritaria.

Ragionando in termini di **incasso giuridico**, il dividendo stesso dovrebbe considerarsi incassato al momento del **trasferimento della residenza** e andrebbe assoggettato alla sua disciplina tipica di esclusione al 95% (scorporando, quindi, il relativo importo dalla residua plusvalenza da exit tax) e rilevare, ai fini della determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione, il relativo importo nella misura del 5%.

Tale soluzione, proprio con particolare riguardo ai **dividendi**, è quella **più coerente** per la tesi che giustifica il mantenimento dell'esenzione per la quota di plusvalenza relativa alle partecipazioni che abbiano i requisiti della *participation exemption*; tesi che Assonime ha da ultimo approfondito sia con la circolare n. 16/2021, a commento del principio di diritto n. [10/2021](#) dell'Agenzia delle Entrate, sia con il § 1.2.1 della circolare n. 24/2021 in argomento.

In questo contesto, ad avviso di Assonime, il regime di esclusione dei dividendi avrebbe la medesima valenza sistematica che si deve riconoscere al regime di **esenzione delle plusvalenze** su partecipazioni, "sicché così come occorre preservare l'applicazione del regime PEX negli stessi termini in cui avrebbe potuto operare in caso di cessione autonoma della partecipazione subito prima del trasferimento della residenza all'estero – o di altra operazione equipollente –, in modo analogo si dovrebbe anche garantire l'applicazione del **regime di esclusione dei dividendi** così come sarebbe avvenuto in caso di incasso antecedente al trasferimento di residenza all'estero".

Il tema, con particolare riferimento al regime di esenzione sulle plusvalenze, rimane comunque dibattuto, e probabilmente affidato alle future elaborazioni della giurisprudenza tributaria.

## Riserva "targata" per i versamenti in conto futuro aumento di capitale

Se l'aumento non viene posto in essere i versamenti sono da restituire ai soci che lo hanno effettuato

/ Maurizio MEOLI

I versamenti **in conto futuro aumento di capitale** vanno a costituire una riserva "personalizzata" o "targata". Rispetto a essi opera la **condizione risolutiva** del mancato aumento, con una restituzione che non avviene a titolo di rimborso di una somma data a mutuo, ma come conseguenza del venir meno della causa giustificativa dell'attribuzione patrimoniale e, quindi, seguendo i principi della ripetizione dell'indebito.

Ad affermarlo è la Corte di Cassazione nell'ordinanza n. [34503](#), depositata ieri.

Il caso di specie atteneva alle delibere assembleari di una srl con le quali si approvava il bilancio d'esercizio 2009 e si disponeva l'azzeramento del capitale sociale di 50.000 euro per perdite e il contestuale aumento a 400.000 euro. Tali delibere, infatti, venivano annullate dai giudici di merito perché il bilancio alla base di esse era **reputato non veritiero**, dal momento che i versamenti in conto futuro aumento di capitale risultavano appostati tra i debiti e non come riserva.

Contro tale decisione ricorreva per Cassazione la società rilevando, in primo luogo, come i versamenti in conto futuro aumento di capitale costituiscano debiti della società verso i soci, dato che, in mancanza dell'aumento, **dovrebbero essere restituiti**. Il ricorso, poi, si focalizzava nella critica di talune argomentazioni della decisione d'appello. Si ritenevano, in particolare, inconciliabili le affermazioni secondo le quali i versamenti in questione sarebbero da qualificare in conto capitale ma, in caso di mancata adozione della relativa delibera, sarebbero da restituire.

Problematico, inoltre, era reputato il passaggio motivazionale nel quale si precisava che, non essendo stato apposto dalle parti un **termine per l'adozione** della delibera di aumento del capitale in vista del quale il versamento era stato effettuato, il diritto alla restituzione si sarebbe concretizzato solo in presenza di condizioni incompatibili con l'operazione d'aumento, per cui i versamenti dovevano andare a patrimonio netto. Ciò in quanto l'[art. 1331](#) c.c. consentirebbe ai soci di adire il giudice per la fissazione di un termine per procedere all'aumento, ragione per cui la mancata indicazione del termine non avrebbe dovuto influire sulla **natura del versamento**.

La Suprema Corte ritiene di trattare unitariamente tali motivi, sostanzinandosi in una contestazione della qualificazione dei versamenti dei soci. Gli stessi motivi, peraltro, sono considerati manifestamente infondati. Nella specie, evidenzia la Cassazione, costituisce un giudizio di fatto, non discutibile in sede di legittimità, la qualificazione delle erogazioni in questione come

versamenti in conto futuro aumento di capitale. Si ricorda, quindi, come l'organo amministrativo non sia libero di appostare in bilancio a suo piacimento le dazioni di denaro dei soci in favore della società, né di mutare la voce relativa successivamente all'iscrizione originaria, dovendo essa rispecchiare rigorosamente l'**effettiva natura e causa concreta** delle medesime, il cui accertamento, nell'interpretazione della volontà delle parti, è rimesso all'apprezzamento riservato al giudice del merito (cfr. Cass. n. [29325/2020](#)).

A ogni modo, è da tenere presente che le modalità di dazione di denaro da parte del socio alla società sono le seguenti: i conferimenti, i finanziamenti, i versamenti a fondo perduto o in conto capitale ed i versamenti finalizzati a un futuro aumento del capitale (cfr., tra le altre, Cass. nn. [4261/2020](#) e [16049/2015](#)).

Nei versamenti finalizzati a un futuro aumento del capitale le parti stabiliscono un chiaro **collegamento causale** tra il versamento eseguito dal socio e un prossimo aumento del capitale sociale. La dazione del denaro è tesa a liberare il debito da sottoscrizione di un futuro aumento del capitale sociale mediante successiva rinuncia, che il socio porrà in essere dopo la deliberazione assembleare di aumento e la sua sottoscrizione. Essi vanno a costituire una riserva non di utili ma, come usa dirsi, "di capitale", seppure, si precisa, **"personalizzata" o "targata"**, in quanto di esclusiva pertinenza dei soci che hanno effettuato i versamenti in relazione all'entità delle somme da ciascuno erogate (Cass. n. [16393/2007](#)).

In tali casi, qualora un aumento sia individuato o individuabile, potrebbe operare la **condizione risolutiva** del mancato aumento, e la restituzione di quanto versato non avverrebbe a titolo di rimborso di somma data a mutuo, dovendosi, invece, considerare venuta successivamente meno la causa giustificativa dell'attribuzione patrimoniale eseguita in favore della società (la restituzione, quindi, avverrebbe secondo i principi della **ripetizione dell'indebito**).

Pertanto, conclude la Suprema Corte, per tali versamenti è da escludere una funzione oggettiva di credito, visto che essi, ove l'aumento intervenga, vanno a confluire automaticamente in esso, mentre, ove l'aumento non intervenga, vanno sì restituiti, non perché eseguiti a titolo di finanziamento, ma solo perché la fattispecie in effetti programmata – ovvero l'aumento di capitale – **non si è perfezionata** (cfr. Cass. n. [31186/2018](#)). È corretta, di riflesso, l'iscrizione in bilancio come riserva e non come finanziamento soci (ovvero come debito della società verso i medesimi).

## Alla Corte di Giustizia la concessione in uso del marchio in comproprietà

In ambito europeo, la comunione sul marchio è ammessa, ma non vi sono riferimenti idonei a regolare le modalità di esercizio dei diritti in comunione

/ Cecilia PASQUALE

L'ordinanza della Cassazione n. [30749/2021](#) ha rimesso alla Corte di Giustizia due quesiti sulle modalità di concessione in uso esclusivo del marchio di cui sono proprietari più soggetti; si tratta di chiarire quale sia la **maggioranza necessaria** per concludere tale operazione e se il singolo comproprietario possa recedere dalla decisione assunta all'unanimità, in caso di cessione a titolo gratuito e a tempo indeterminato.

Il caso riguarda la concessione di alcuni marchi (nazionali, internazionali e Ue) in licenza d'uso esclusivo, a tempo indeterminato e a titolo gratuito, da parte dei comproprietari ad una società, con decisione presa all'**unanimità** nel 1993; nel 2006, uno dei contitolari manifestava il proprio dissenso a che la concessione proseguisse ulteriormente e i restanti comproprietari decidevano, quindi, di proseguire la licenza a maggioranza. Il comunista dissenziente, ritenendo che nessuna concessione si fosse perfezionata, chiedeva che fosse dichiarata la nullità del marchio registrato dalla società licenziataria, mentre la società e gli altri comunisti, con un'interpretazione accolta dalla Corte d'Appello, affermavano il legittimo utilizzo del marchio da parte della predetta società, attesa la volontà in tal senso della maggioranza dei titolari del marchio.

La risposta ai quesiti in oggetto presuppone il corretto inquadramento dell'atto di concessione del marchio in comunione; tale operazione impone il rinvio al Giudice Ue, posto che il quadro normativo applicabile ai marchi è composto sia da previsioni nazionali (il DLgs. [30/2005](#), c.d. "Codice della proprietà industriale") che da **norme europee** (contemplate in particolare nella direttiva Ue 2014/2436 e nel regolamento Ce 2007/2009 del Consiglio, dal Regolamento Ue 2017/1001).

La disciplina nazionale del marchio in comunione è attualmente individuata all'[art. 6](#) del DLgs. 30/2005, che rinvia alle disposizioni del codice civile relative alla **comunione** in quanto compatibili. In tema di innovazioni e altri atti eccedenti l'ordinaria amministrazione, l'[art. 1108](#) c.c. richiede la maggioranza dei due terzi per le innovazioni dirette al miglioramento della cosa o a renderne più comodo o redditizio il godimento, "purché non pregiudichino il godimento di alcuno dei partecipanti e non importino una spesa eccessivamente gravosa", nonché per gli altri atti eccedenti l'ordinaria amministrazione, "sempre che non risultino pregiudizievoli all'interesse di alcuno dei partecipanti". Occorre, invece, l'unanimità per gli atti di alienazione o di costituzione di diritti reali sul fondo comune e per le locazioni di durata superiore a nove anni.

In ambito europeo, la comunione sul marchio è ammessa, ma non vi sono riferimenti idonei a regolare le **modalità** di esercizio dei diritti in comunione.

Alla luce di tale quadro normativo, la Corte chiede, in primo luogo, se la concessione in uso del marchio comune a terzi in via esclusiva, a titolo gratuito e a tempo indeterminato, possa essere decisa a maggioranza dei contitolari o se necessiti l'unanimità dei consensi.

Assimilando tale contratto alla **locazione**, occorrerebbe l'unanimità solo in caso di cessione ultranovennale ([art. 1108](#) comma 3 c.c.), essendo sufficiente, in caso di locazione di durata inferiore, la maggioranza di cui all'[art. 1105](#) comma 2 c.c.; se, invece, si ritiene che questo costituisca un vero e proprio atto dispositivo, sarebbe sempre necessario il consenso di tutti.

La licenza, osserva la Cassazione, condivide con la locazione la natura di contratto di concessione di diritto personale di godimento, ma tale equiparazione non è prevista nel diritto interno né in quello europeo, né possono automaticamente estendersi alla licenza le previsioni sulla **durata** della locazione.

Per altro verso, la concessione di licenze esclusive a terzi può ricondursi ad **atto dispositivo** del marchio, poiché incrina l'esclusività del diritto, impedendo agli altri partecipanti alla comunione di farne uso. Ne seguirebbe la necessità di assumere sempre la decisione all'unanimità, indipendente dalla durata e dalle modalità dell'attribuzione a terzi del diritto sul marchio.

In secondo luogo, si chiede se uno dei contitolari possa manifestare il proprio **dissenso**, ove il contratto di licenza sia stato stipulato all'unanimità, ma a tempo indeterminato e a titolo gratuito.

Le ricostruzioni che la Cassazione sottopone alla Corte di Giustizia sono le seguenti: o la decisione assunta all'unanimità non può essere modificata dalla maggioranza, né dal singolo comunista, con la conseguenza che il recesso esercitato unilateralmente dal singolo contitolare è **privo di efficacia** modificativa ed egli è in perpetuo vincolato alla manifestazione originaria; o la decisione potrebbe essere assunta a maggioranza, con la conseguenza che non occorre il consenso di tutti e, quindi, la decisione di proseguire la licenza è valida e produttiva di effetti. In questo caso, peraltro, permarrrebbe il problema di stabilire quale sia la sorte dei diritti del contitolare dissenziente rispetto alla prosecuzione di un rapporto di concessione a tempo indeterminato convenuto all'unanimità.

Spetta ora alla Corte Ue vagliare la **conformità** delle interpretazioni proposte ai principi del diritto dell'Ue.



## Domande di CIGD per i lavoratori dei servizi aeroportuali di terra con nuove istruzioni

L'INPS con il messaggio n. [3979](#), pubblicato ieri 16 novembre 2021, ha fornito le istruzioni operative per la presentazione telematica delle domande relative ai trattamenti di integrazione salariale in deroga (CIGD) destinati ai lavoratori dei servizi aeroportuali di **terra** per il periodo compreso tra il 1° marzo 2020 e il 31 dicembre 2020. Tale messaggio recepisce le previsioni del decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali del 10 settembre 2021 n. 179 in applicazione dell'[art. 40-ter](#) comma 2 del DL 73/2021.

La domanda deve essere presentata da parte del datore di lavoro o di un suo intermediario, a pena di decadenza, entro il **31 dicembre 2021** e deve contenere alcuni dati indicati nel messaggio (tra cui i dati anagrafici dell'azienda e del titolare ovvero del legale rappresentante, gli estremi dell'istanza o delle istanze di CIGD rispetto cui si richiede l'integrazione del Fondo e la stima dell'importo complessivo). Le domande

eventualmente pervenute prima del 16 novembre (data di pubblicazione del messaggio in commento) dovranno essere ritrasmesse secondo i criteri e le modalità previste da tale messaggio e saranno valutate secondo l'ordine cronologico di presentazione.

La procedura per l'invio della domanda è disponibile sul sito dell'Istituto ([www.inps.it](http://www.inps.it)) al seguente **percorso**: "Prestazioni e servizi" > "Servizi" accessibili per la tipologia di utente "Aziende, consulenti e professionisti", alla voce "Servizi per aziende e consulenti" > "Assegno Emergenziale/Integrativo per fondi di solidarietà".

L'azienda, al momento della presentazione, dovrà selezionare il "Fondo Trasporto Aereo" e scegliere il tipo di prestazione "Prestazioni integrative CIGD".

La domanda può riguardare solo istanze di CIGD riferite a eventi contraddistinti dalla **medesima causale**.

## Certificato per premi assicurativi INAIL rilasciato in 45 giorni per la composizione della crisi d'impresa

A partire dal **15 novembre 2021** si può richiedere il "certificato debiti per premi assicurativi", utilizzando l'apposito servizio on line "Certificazione dei debiti" disponibile sul sito dell'INAIL. Il certificato può essere richiesto dall'imprenditore profilato nel sistema INAIL come legale rappresentante, ai fini dell'accesso alla composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa, nell'ambito della quale è appunto previsto l'uso del certificato dei debiti contributivi e per i premi assicurativi, rilasciato ai sensi dell'[art. 363](#) del DLgs. 14/2019. Lo ha reso noto l'Istituto assicuratore con le [istruzioni operative](#) pubblicate sul proprio sito.

La **composizione negoziata** è disciplinata dall'[art. 2](#) e ss. del DL 118/2021 (conv. L. [147/2021](#)), che prevede che l'imprenditore commerciale e agricolo che si trovi in condizioni di squili-

brio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza possa chiedere al segretario generale della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura competente per territorio la nomina di un esperto indipendente, quando risulti ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa.

Per la nomina dell'esperto occorre presentare istanza tramite la piattaforma telematica di ciascuna camera di commercio, allegando una serie di documenti, tra cui il **certificato** dei debiti contributivi e dei premi assicurativi. A tali fini, l'INAIL rende noto che il certificato verrà trasmesso al richiedente in formato pdf non modificabile tramite PEC, entro un termine massimo di 45 giorni decorrenti a partire dalla data della richiesta.