

Lunedì 8 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Manca un modello di polizza a garanzia del deposito IVA per le importazioni

/ Pier Paolo GHETTI e Chiara CIUCCARELLI

A fine 2018, l'Agenzia delle Accise, dogane e monopoli (ADM) ha fatto chiarezza sulla modulistica da utilizzare per le garanzie dei diritti doganali, connesse ad autorizzazioni a regimi speciali/procedure doganali. Tuttavia, da tale opera [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Per banche e intermediari finanziari informativa aggiuntiva per COVID-19

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 14 ottobre 2021 la Banca d'Italia ha posto in consultazione il documento intitolato "Disposizioni in materia di bilancio delle banche e degli altri intermediari finanziari vigilati sugli impatti del COVID-19 [...]

PAGINA 10

FISCO

La nota di credito sana l'errore di fatturazione

In alternativa, se non c'è rischio per l'Erario, possibile ricorrere all'istanza di restituzione dell'IVA

/ Emanuele GRECO

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.

Qualora si riscontri un'impossibilità oggettiva di emettere nei termini l'anzidetta nota di variazione, è comunque possibile per il soggetto passivo fare ricorso all'istituto della restituzione dell'IVA da parte dell'Erario, disciplinato dall'art. 30-ter del DPR 633/72.

I suddetti principi sono stati formulati dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 762, pubblicata il 4 novembre 2021, in coerenza con un precedente proprio intervenuto sul tema (risposta n. 663/2021).

In merito alla possibilità generalizzata di avvalersi della nota di variazione come strumento "correttivo" di eventuali errori di fatturazione (fermo il termine annuale per l'emissione del documento ai sensi dell'art. 26 comma 3 del DPR 633/72), si può affermare che l'interpretazione

dell'Agenzia delle Entrate sia sufficientemente **espansiva** rispetto al tenore della norma di riferimento.

L'art. 26 comma 3 del DPR 633/72 contempla, infatti, la **variazione in diminuzione** dell'imponibile e/o dell'imposta in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo ad operazioni inesistenti in applicazione dell'art. 21 comma 7 del DPR 633/72.

C'è da dire che, in linea generale, non tutti gli errori di fatturazione integrano l'inesistenza dell'operazione.

Per contro, l'affermazione delle Entrate è improntata a condivisibili canoni di ragionevolezza, giacché la correzione di una fattura errata dovrebbe essere sempre garantita, a maggior ragione quando gli **elementi da variare** siano solamente formali (ad esempio, per una non perfetta coincidenza con i dati anagrafici richiesti ai sensi dell'art. 21 comma 4 del DPR 633/72).

Sotto un altro profilo, è importante la conferma che il cedente o prestatore possa effettuare la variazione in diminuzione nell'ipotesi in cui [...]

PAGINA 4

IN EVIDENZA

Irrilevanti nuova posizione e superficie totale degli infissi in demolizione e ricostruzione

Modifiche non risolutive sull'esclusione dagli appalti per irregolarità tributarie

La Cassazione colma le lacune nella norma sulla fiscalità del patto di famiglia

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Credito d'imposta del 50% per la digitalizzazione di agenzie di viaggio

/ Pamela ALBERTI

Nell'ambito del decreto recante misure urgenti di attuazione del PNRR (DL 6 novembre 2021 n. 152, pubblicato in Gazzetta Ufficiale sabato e in vigore da ieri), tra le agevolazioni [...]

PAGINA 6

Manca un modello di polizza a garanzia del deposito IVA per le importazioni

Non esiste un testo ufficiale, diversamente da quanto previsto per i diritti doganali; si auspica maggiore uniformità

/ Pier Paolo GHETTI e Chiara CIUCCARELLI

A fine 2018, l'Agenzia delle Accise, dogane e monopoli (ADM) ha fatto chiarezza sulla modulistica da utilizzare per le garanzie dei diritti doganali, connesse ad autorizzazioni a regimi speciali/procedure doganali. Tuttavia, da tale opera sembra sia rimasta fuori quella per i diritti correlati alle merci immesse in libera pratica destinate all'introduzione nei **depositi IVA**, ex [art. 50-bis](#), comma 4, lett. b del DL 331/1993, per le quali occorre cauzionare la fiscalità interna gravante per il tempo in cui restano in regime "sospensivo" di IVA.

Il diverso trattamento potrebbe dipendere dal fatto che le une sono disciplinate direttamente dalla normativa doganale unionale, insieme ai connessi regimi doganali e coprono dazi e altri oneri, mentre l'altra discende dalla possibilità in essa contemplata di farvi ricorso in altri casi e coprendo però la sola fiscalità interna. Tuttavia, talune differenze procedurali potrebbero trovare un **maggior allineamento**.

Per le prime, infatti, con i comunicati del 6 e 28 dicembre 2018, l'Agenzia ha reso disponibili:

- il **modulo** "Allegato II CGU", in materia di garanzie, esoneri e riduzioni, per la raccolta delle informazioni necessarie al rilascio della decisione sulla costituzione della garanzia globale a copertura delle obbligazioni doganali per regimi/procedure doganali, quale allegato alla domanda da presentare tramite il Customs Decision System (CDS);
- i testi ufficiali di **polizza** fideiussoria assicurativa concordati con ANIA, seguiti di recente da quelli della bancaria definiti con ABI.

Diversi gli intenti dell'Amministrazione: armonizzare e unificare il procedimento per la costituzione della **garanzia globale** (CGU) con validità nazionale ed eventuale riduzione del dazio a quello della concessione di esonero della fiscalità interna ex [art. 90](#) del TULD; migliorare la gestione del procedimento autorizzatorio tramite il CDS; superare dubbi sulle garanzie per specifiche autorizzazioni; **uniformare** i modelli di polizza cauzionale. Alla garanzia ex art. 50-bis, comma 4, lett. b), pochi cenni.

Facendo riferimento alla prassi doganale intervenuta tra il 2006 e il 2012, richiamata in ultimo dalla nota n. [38945/2017](#), e a cui rinvia l'Agenzia delle Entrate con la circ. n. [12/2015](#) e la ris. n. [35/2017](#), si evince che la **garanzia** in parola:

- deve consistere di un ammontare pari all'imposta gravante sulla merce;
- è prestata all'Ufficio doganale di importazione (nota n. [84920/2011](#)), in relazione alla destinazione espressa

dal dichiarante ([art. 91](#) del reg. Ue n. 952/2013, Codice doganale dell'Unione, CDU), anche da un terzo ([art. 89](#), par. 3 del CDU);

- può essere **svincolata** dall'Ufficio cui è stata prestata, previa comunicazione da chi estrae dei dati sulla liquidazione dell'imposta e viene liberata per singola operazione o, in caso di garanzia globale, con il riaccredito dell'IVA (nota n. [113881/2011](#));

- può essere oggetto di domanda di **esonero** da parte di soggetti titolari dell'agevolazione ex art. 90 del TULD in ragione della notoria solvibilità o dello status di AEO.

Alla luce di tale ricostruzione, si rilevano tra le prime e la seconda alcune differenze che potrebbero trovare una maggiore composizione applicativa.

Sulla competenza, le istruzioni per l'Allegato II CGU precisano che "l'eventuale deposito IVA va garantito presso ogni Ufficio delle Dogane su cui ricade la competenza fisica dello stesso e non rientra nel provvedimento di autorizzazione alla CGU all'interno della cifra relativa al deposito doganale". A prima vista, il riferimento sembra alla garanzia per il deposito IVA relativa alla movimentazione **complessiva** dei beni nei casi ex [art. 50-bis](#), comma 2-bis (adeguamento per i depositi conto terzi di soggetti privi dei requisiti di cui al comma 2); se, invece, si riferisce alla garanzia in commento, si avrebbe il dubbio se prestarla all'ufficio di importazione (di confine o interno, dove avviene l'immissione in libera pratica) o a quello competente per il luogo in cui si trova il deposito IVA. Ciò, almeno, laddove questo sia fuori dalla competenza dell'ufficio di importazione. In ogni caso, **non** si applica il **criterio di competenza** ex [art. 22](#) del CDU (sede in cui si trova o è accessibile la contabilità doganale, unitamente a parte delle operazioni doganali), associato alla garanzia globale da richiedere tramite il CDS.

Per quanto riguarda il **procedimento autorizzativo** e l'**esonero**, oltre al fatto che rimane poco chiaro se e come presentare la domanda per la garanzia ex art. 50-bis, comma 4, lett. b e documentarne la quantificazione dell'importo, il comunicato del 6 dicembre 2018 precisa, per le ipotesi di esonero dalla garanzia all'introduzione (e all'estrazione) nel deposito IVA, che "posto che la fattispecie non rientra nel procedimento di autorizzazione alla Costituzione di Garanzia Globale tramite CDMS, nulla muta né in termini di modalità di rilascio né di competenza al rilascio del c.d. esonero «light»". Ciò significa che per l'esonero dalla garanzia per l'IVA nell'ambito di un procedimento per la costituzione della garanzia globale per debiti doganali in genere si se-

guono le regole procedurali di quest'ultimo (competenza dell'ufficio *ex art. 22* del CDU e procedimento tramite CDS), mentre per quello della fattispecie in commento si seguirebbe l'iter come da nota n. [127293/2011](#) (competenza dell'ufficio in base alla sede del soggetto istante e procedimento cartaceo).

Infine, **non** si rinviene un **testo ufficiale di polizza** a beneficio di operatori e uffici, così riscontrandosi difficoltà anche per gli enti garanti, che faticano ad accettare clausole, a beneficio dell'amministrazione doganale, quali, ad esempio, la rinuncia alla preventiva escussione del beneficiario ([art. 1944](#), comma 2 c.c.) e

l'eccezione del decorso del termine di cui all'[art. 1957](#) c.c. (con conseguente accollo dei debiti sorti prima della scadenza della polizza).

Considerando tutto ciò, anche se le operazioni di introduzione in deposito IVA di merci in libera pratica si collocano al di fuori di un regime doganale speciale o di una procedura doganale, si auspica **maggiore uniformità** tra le due tipologie di garanzia, posto che l'amministrazione competente per la gestione del tributo è la medesima e il rischio tributario da garantire è sempre connesso alla fiscalità di importazione.

La nota di credito sana l'errore di fatturazione

In alternativa, se non c'è rischio per l'Erario, possibile ricorrere all'istanza di restituzione dell'IVA

/ Emanuele GRECO

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.

Qualora si riscontri un'impossibilità oggettiva di emettere nei termini l'anzidetta nota di variazione, è comunque possibile per il soggetto passivo fare ricorso all'istituto della restituzione dell'IVA da parte dell'Erario, disciplinato dall'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72.

I suddetti principi sono stati formulati dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [762](#), pubblicata il 4 novembre 2021, in coerenza con un precedente proprio intervento sul tema (risposta n. [663/2021](#)).

In merito alla possibilità generalizzata di avvalersi della nota di variazione come strumento "correttivo" di eventuali errori di fatturazione (fermo il termine annuale per l'emissione del documento ai sensi dell'[art. 26](#) comma 3 del DPR 633/72), si può affermare che l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate sia sufficientemente **espansiva** rispetto al tenore della norma di riferimento.

L'[art. 26](#) comma 3 del DPR 633/72 contempla, infatti, la **variazione in diminuzione** dell'imponibile e/o dell'imposta in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo ad operazioni inesistenti in applicazione dell'[art. 21](#) comma 7 del DPR 633/72.

C'è da dire che, in linea generale, non tutti gli errori di fatturazione integrano l'inesistenza dell'operazione.

Per contro, l'affermazione delle Entrate è improntata a condivisibili canoni di ragionevolezza, giacché la correzione di una fattura errata dovrebbe essere sempre garantita, a maggior ragione quando gli **elementi da variare** siano solamente formali (ad esempio, per una non perfetta coincidenza con i dati anagrafici richiesti ai sensi dell'[art. 21](#) comma 4 del DPR 633/72).

Sotto un altro profilo, è importante la conferma che il cedente o prestatore possa effettuare la variazione in diminuzione nell'ipotesi in cui abbia addebitato l'imposta in eccesso, come nel caso in cui abbia applicato il **regime di imponibilità** in luogo di quello di esenzione o non imponibilità.

Si ricorda, infatti, come secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. [24289/2020](#)), oltre che per la stessa Agenzia delle Entrate (risoluzione n. [51/2021](#)), nel caso appena descritto, il cessionario o committente non possa esercitare il **pieno diritto** alla detrazione per l'IVA eccedente e sia sanzionato nella misura proporzionale del 90% del tributo (art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97).

Come indicato nella risposta a interpello n. [762/2021](#), dunque, lo strumento principale e generale per rimediare è rappresentato proprio dalla nota di variazione.

Tanto premesso, l'Agenzia delle Entrate, con il documento di prassi appena richiamato, riconosce anche – a determinate condizioni – la possibilità, per il cedente o prestatore, di recuperare l'imposta mediante l'istituto disciplinato dall'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72.

Si osserva che la norma appena richiamata riveste "carattere **residuale ed 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". Sulla scorta della pronuncia della Cassazione n. [20843/2020](#), l'Agenzia chiarisce che 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" (si veda anche Corte di Giustizia Ue 11 aprile 2013, causa [C-138/12](#)). È il caso in cui la fattura erroneamente emessa "sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (annotandola nel registro acquisti o in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione)".

Nel caso di specie il cessionario o committente non ha mai annotato le fatture ricevute nel registro degli acquisti, né esercitato il diritto alla detrazione. Per questa ragione, secondo le Entrate, essendo decorsi i **termini** per emettere la nota di variazione, il soggetto passivo può avvalersi dell'istanza di cui all'[art. 30-ter](#).

È ragionevole, dunque, che qualora il cessionario o committente si avveda dell'errore nell'applicazione dell'IVA non provveda alla registrazione del documento e all'esercizio del diritto alla detrazione. Così facendo, oltre a non incorrere nella **sanzione proporzionale**, ai sensi dell'[art. 6](#) comma 6 del DLgs. 471/97, consentirebbe al cedente o prestatore un più ampio margine per il recupero dell'imposta erroneamente addebitata (anche oltre il termine annuale, mediante l'istituto di cui al citato [art. 30-ter](#)).

Occorre segnalare che, secondo l'Amministrazione finanziaria, è inibita la restituzione dell'imposta di cui all'[art. 30-ter](#), richiesta dal soggetto passivo "per **ovviare alla scadenza** del termine per l'esercizio alla detrazione, qualora tale termine sia decorso per «colpevole» inerzia del soggetto passivo" (si veda anche la risposta n. [592/2020](#)).

Resta da confermare l'ulteriore possibilità, per il soggetto passivo, di emendare l'errata fatturazione mediante ricorso all'istituto della dichiarazione integrativa ai sensi dell'[art. 8](#) comma 6-*bis* del DPR 322/98 (**negato** nella precedente risposta n. [663/2021](#)).

Irrilevanti nuova posizione e superficie totale degli infissi in demolizione e ricostruzione

Negli altri casi, per l'Agenzia l'ecobonus può spettare solo se la superficie complessiva degli infissi post intervento è minore o uguale di quella ex ante

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Nel caso di interventi di **demolizione e ricostruzione**, a cura di imprese di costruzione e ristrutturazione immobiliare, che possiedono l'intero edificio, finalizzati a consentire agli acquirenti delle unità immobiliari di beneficiare del c.d. "sismabonus acquisti", di cui al comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013, sulle spese che questi sostengono per l'acquisto, l'impresa che effettua i lavori finalizzati alla successiva cessione delle unità immobiliari non può beneficiare a sua volta del sismabonus, sulle spese che sostiene per gli interventi (perché altrimenti non potrebbe essere applicato sui successivi acquisti).

Se, però, l'intervento di demolizione e ricostruzione è certificato dai relativi titoli abilitativi quale "intervento di **ristrutturazione edilizia**", ai sensi della lett. d) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001, l'impresa può beneficiare dell'ecobonus sulle spese che sostiene per interventi rientranti tra quelli di **efficienza energetica**, quali tipicamente: l'isolamento termico delle superfici opache dell'edificio che fanno parte della sua superficie disperdente lorda; l'installazione di impianti di riscaldamento (sia centralizzati che relativi a singole unità immobiliari) in sostituzione di quelli esistenti prima della demolizione; l'installazione di porte e finestre comprensive di infissi che delimitano i vani riscaldati dell'edificio, rispetto all'esterno o a vani non riscaldati.

Le spese sostenute per questi interventi di efficienza energetica non possono evidentemente beneficiare del superbonus 110% (perché sostenute da un'impresa che possiede interamente l'edificio), ma possono beneficiare dell'**ecobonus**, nelle misure e nei limiti previsti dall'[art. 14](#) del DL 63/2013, a patto, naturalmente, che l'edificio demolito fosse dotato di impianto di **riscaldamento** (anche non funzionante, ove l'edificio in questione fosse "collabente").

Nel caso in cui l'intervento di demolizione e ricostruzione, pur avendo natura urbanistica di "intervento di ristrutturazione edilizia", comporti un **aumento di volumetria** dell'edificio post costruzione, rispetto al volume dell'edificio ante demolizione, le spese per i diversi interventi di efficienza energetica, effettuati dall'impresa proprietaria dell'intero edificio, possono beneficiare dell'ecobonus solo per la parte di esse che corrisponde ai volumi dell'edificio **preesistente** che risultavano dotati di impianto di riscaldamento, mentre non

possono beneficiare dell'ecobonus per la parte di esse che corrisponde all'ampliamento di volumetria realizzato in sede di ricostruzione.

Quanto precede vale anche con riguardo alle spese relative a porte e **finestre** comprensive di infissi che delimitano i vani riscaldati dell'edificio, rispetto all'esterno o a vani non riscaldati.

La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 30 luglio 2021 n. [524](#) ha chiarito che, nel caso "di spostamento e variazione dimensionale degli infissi", l'ecobonus può spettare soltanto "a condizione che la **superficie** «totale» degli **infissi** nella situazione post intervento sia **minore o uguale** di quella ex ante".

Tuttavia, nel rendere tale chiarimento, ha precisato che esso vale "per gli interventi **diversi** da quelli di **demolizione e ricostruzione**", coordinandosi in tal modo con la precedente risposta a interpello 22 giugno 2021 n. [423](#) (avente per oggetto il caso di un edificio demolito e ricostruito con aumento di volumetria, in forza di un intervento di demolizione e ricostruzione rientrante nel novero di quelli di "ristrutturazione edilizia", per effetto del quale, secondo quanto illustrato dal proponente l'istanza, le finestre e gli infissi "dopo la ricostruzione saranno quasi raddoppiati per quanto riguarda le dimensioni in mq"), nell'ambito della quale era stata confermata la sola applicazione della regola generale della distinzione tra spese riferibili ai volumi *ante operam* e spese riferibili ai volumi eccedenti quelli *ante operam*, **senza** porre **ulteriori condizioni** di raffronto tra ubicazione e dimensioni *ante operam* e *post operam* degli infissi riconducibili alla parte dell'edificio corrispondente ai volumi *ante operam*.

In altre parole, nel caso, ad esempio, di un edificio di tre piani demolito e ricostruito con l'aggiunta di nuovi piani, sulla base di un titolo edilizio che qualifica l'intervento, dal punto di vista urbanistico, quale "ristrutturazione edilizia ex lett. d) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001", le spese relative alle porte e finestre comprensive di infissi, che delimitano i vani riscaldati verso l'esterno e verso vani non riscaldati e che sono riconducibili ai volumi *ante operam* dell'edificio, dovrebbero poter beneficiare dell'ecobonus **a prescindere** dal fatto che la loro **collocazione** sia **diversa** da quella che avevano *ante operam* e a prescindere dal fatto che la loro superficie sia complessivamente superiore a quella che gli infissi avevano *ante operam*.

Credito d'imposta del 50% per la digitalizzazione di agenzie di viaggio

Per individuare i costi agevolabili, la norma rinvia all'art. 9, commi 2 e 2-bis del DL 83/2014 convertito

/ Pamela ALBERTI

Nell'ambito del decreto recante misure urgenti di attuazione del PNRR (DL 6 novembre 2021 n. 152, pubblicato in Gazzetta Ufficiale sabato e in vigore da ieri), tra le agevolazioni per il settore turismo, viene prevista l'introduzione di un nuovo credito d'imposta per la digitalizzazione delle **agenzie viaggio** e dei tour operator. In particolare, l'art. 4 del DL 152/2021 prevede il riconoscimento dell'agevolazione alle agenzie di viaggi e ai tour operator con **codice ATECO** 79.1, 79.11, 79.12.

Al fine di individuare i **costi agevolabili**, la norma rinvia all'**art. 9**, commi 2 e 2-bis del DL 83/2014 convertito, relativo al vecchio credito d'imposta per la digitalizzazione degli alberghi.

Stante il suddetto richiamo normativo, sarebbero quindi agevolabili le spese relative a:

- impianti wi-fi ("solo a condizione che l'esercizio ricettivo metta a disposizione dei propri clienti un servizio gratuito di velocità di connessione pari ad almeno 1 Megabit/s in download");
- **siti web** ottimizzati per il sistema mobile;
- programmi e sistemi informatici per la vendita "diretta" di servizi e pernottamenti, purché in grado di garantire gli standard di interoperabilità necessari all'integrazione con siti e portali di promozione pubblici e privati e di favorire l'integrazione fra servizi ricettivi ed extra-ricettivi;
- spazi e pubblicità per la promozione e commercializzazione di servizi e pernottamenti turistici sui siti e piattaforme informatiche specializzate, "anche gestite da tour operator e agenzie di viaggio";
- servizi di consulenza per la comunicazione e il **marketing digitale**;
- strumenti per la promozione digitale di proposte e offerte innovative in tema di inclusione e di ospitalità per persone con disabilità;
- servizi relativi alla formazione del titolare o del personale dipendente ai fini di quanto previsto dal citato comma 2.

Sono **esclusi** dalle spese agevolabili i costi relativi alla intermediazione commerciale.

L'agevolazione si sostanzia nel riconoscimento di un credito d'imposta sui suddetti costi sostenuti a decorrere dal 7 novembre 2021 (data di entrata in vigore del decreto) e fino al 31 dicembre **2024**.

In particolare, il credito d'imposta spetta nella misura del **50%** dei suddetti costi sostenuti per investimenti e attività di sviluppo digitale, fino all'importo massimo complessivo cumulato di 25.000 euro, nel limite di spe-

sa complessivo di 18 milioni di euro per l'anno 2022, 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2023 e 2024, 60 milioni di euro per l'anno 2025.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in **compensazione** mediante il modello F24, ai sensi dell'**art. 17** del DLgs. 241/97, a decorrere dall'anno successivo a quello in cui gli interventi sono stati realizzati, senza applicazione dei limiti alle compensazioni di cui all'**art. 34**, comma 1 della L. 23 dicembre 2000 n. 388 e di cui all'**art. 1**, comma 53 della L. 24 dicembre 2007 n. 244.

A tal fine, il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Credito d'imposta cedibile a terzi

Il credito d'imposta in esame è inoltre **cedibile**, in tutto o in parte, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, comprese le banche e gli altri intermediari finanziari.

Il credito d'imposta è usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente.

L'incentivo spetta nel rispetto della vigente normativa sugli aiuti di Stato "**de minimis**" di cui al Regolamento (Ue) n. **1407/2013** del 18 dicembre 2013 e delle deroghe previste per il periodo di applicazione del Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza COVID-19, di cui alla comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020, C(2020) **1863** e successive modifiche.

La disposizione normativa prevede che sia il Ministero del Turismo a provvedere agli adempimenti degli obblighi inerenti al **Registro** nazionale aiuti di Stato di cui all'**art. 52** della L. 24 dicembre 2012 n. 234.

Il credito d'imposta, per espressa previsione normativa, **non concorre** alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli **artt. 61** e **109**, comma 5 del TUIR.

Le modalità attuative dell'agevolazione, ai fini anche del rispetto del limite di spesa, saranno individuate con un apposito **decreto** del Ministero del Turismo, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle finanze.

Modifiche non risolutive sull'esclusione dagli appalti per irregolarità tributarie

Il disegno di legge europea 2019-2020 propone alcuni correttivi, che potrebbero però solo in parte dissipare le difficoltà applicative emerse

/ **Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO**

Il disegno di legge europea 2019-2020, approvato dal Senato il 3 novembre e ora all'esame della Camera, propone una **nuova modifica** dell'[art. 80](#), comma 4 del DLgs. 50/2016, già emendato dal DL [76/2020](#) (si veda "[Riproposta l'esclusione dagli appalti per irregolarità tributarie non definitive](#)" dell'11 luglio 2020).

La norma, nella versione attualmente in vigore, prevede l'obbligo di esclusione dalle gare d'appalto per violazioni tributarie definitivamente accertate di natura grave, ovvero di importo superiore a **5.000 euro**; la norma poi dispone una mera facoltà di esclusione, in caso di irregolarità tributarie non definitive, senza specifici limiti di gravità.

Si sono già a più riprese evidenziati i **rischi** legati a tale norma (si veda "[Esclusioni dalle gare per accertamenti non definitivi da arginare](#)" del 10 maggio 2019); rischi che si sono fatti realtà nel primo anno di applicazione, in cui le imprese si sono spesso trovate a dover fronteggiare complesse interlocuzioni con le stazioni appaltanti in ordine alla natura e allo stato dei procedimenti tributari aventi a oggetto le violazioni non definitivamente accertate. Interlocuzioni, va da sé, che avvengono con gli uffici gare, spesso (comprensibilmente) sprovvisti di quelle competenze tributarie che consentirebbero una più efficace valutazione della situazione complessiva.

Il tutto è, se possibile, anche aggravato da una serie di **posizioni assai restrittive** rese, ad esempio, dall'ANAC (delibera n. 587 del 28 luglio 2021), per la quale possono assumere rilevanza ai fini dell'esclusione addirittura cartelle non definitive e non ancora notificate (in virtù della sospensione delle notifiche causa COVID), ma che emergono dal certificato dei carichi trasmesso dall'Agenzia alla stazione appaltante. Una simile interpretazione, evidentemente, si pone in aperto contrasto con la natura di atto recettizio della cartella di pagamento (che viene a esistenza con la notifica) e dà prova, se possibile, di quella evidenziata scarsa dimistichezza con i principi fondamentali del procedimento tributario, che le stazioni appaltanti sono, per la prima volta e loro malgrado, costrette a interpretare.

La proposta contenuta nel Ddl., proprio con l'intento di arginare queste difficoltà applicative, intende intervenire sulla facoltà di esclusione per violazioni non definitive, da un lato, introducendo una soglia di rilevanza **pari a 35.000 euro** (al di sotto della quale la violazione non rileva) e, dall'altro, rimandando a un decreto attuativo MEF per l'indicazione dei requisiti di "gravità" rilevanti per l'esclusione (facoltativa), fermo restando la

necessità di correlare l'importo della violazione al valore dell'[appalto](#), in ossequio al principio di proporzionalità che, secondo il considerando 101 della Direttiva [2014/24/UE](#), deve guidare l'azione discrezionale dell'ente, evitando che irregolarità lievi comportino l'esclusione dalle gare.

La modifica ha senz'altro un intento meritorio; tuttavia, non ci si può esimere dal rilevare come essa potrebbe solo in parte dissipare le difficoltà applicative emerse.

Infatti, con riguardo alla soglia di rilevanza di 35.000 euro, non vi è chi non si avveda come essa sia, ancora, di **importo troppo basso**; è infatti assai probabile che per imprese, anche di medie-piccole dimensioni, una soglia di questo tipo sia del tutto inadeguata.

Rimangono limiti alla provvisoria

Con riferimento invece al decreto MEF recante l'indicazione delle cause di "gravità", non resta che auspicare che esso sia quanto più equilibrato possibile e ponga particolare attenzione, quantomeno, al tema della riscossione provvisoria in pendenza di giudizio, che sta creando non pochi problemi di compatibilità con l'attuale art. 80, comma 4.

Infatti, è necessario che la riscossione frazionata non si trasformi in una sorta di **presunzione di colpevolezza** (o, in altri termini, che venga interpretata dalle stazioni appalti come un'anticipazione di giudizio), e ciò, a maggior ragione, quando detta riscossione è sospesa giudizialmente o "sterilizzata" da una sentenza di merito favorevole.

A oggi, infatti, anche in queste ipotesi i certificati trasmessi dall'Agenzia riportano fra le irregolarità non definitive quelle contenute in cartelle legate alla **riscossione frazionata**, così come vengono indicati atti integralmente annullati dalle commissioni tributarie e oggetto di impugnazione da parte dell'Agenzia.

In questo senso, sarebbe necessario che il decreto MEF prevedesse l'assoluta irrilevanza di simili "carichi" (con espunzione anche dal certificato).

Da ultimo, non si può non evidenziare, comunque, come l'indicazione puntuale delle cause di gravità rimesse al decreto MEF possa introdurre una sorta di **discrezionalità vincolata** in capo alla stazione appaltante, che potrebbe, ove non adeguatamente temperata con il principio di proporzionalità, condurre a esclusioni eccessive, con buona pace delle esigenze di deflazione del contenzioso amministrativo.

La Cassazione colma le lacune nella norma sulla fiscalità del patto di famiglia

Le compensazioni sono soggette a imposta come donazioni operate dal disponente

/ Silvio RIVETTI

In tema di disciplina fiscale del **patto di famiglia**, i principi dettati dalla sentenza n. [29506/2020](#) della Cassazione hanno trovato applicazione nella pronuncia 12 luglio 2021 n. [552](#) della C.T. Reg. dell'Abruzzo, a cui la stessa Cassazione aveva rinviato la causa per la determinazione nel merito dell'imposta dovuta (si veda "[Compensazioni nel patto di famiglia tassate come donazioni del disponente](#)" del 12 febbraio 2021).

La sentenza regionale ha il merito di schematizzare, facendole proprie, le conclusioni cui è pervenuto il giudice della legittimità nell'elaborazione della materia. In primo luogo, la C.T. Reg. sottolinea che il patto di famiglia ricade interamente nell'ambito di applicazione dell'**imposta sulle donazioni**: sia per quanto concerne il negozio "principale", di trasferimento dell'azienda o delle quote di partecipazione dal disponente al discendente beneficiario (ai sensi dell'[art. 768-bis](#) c.c.); sia per quanto riguarda il negozio connesso e conseguente, di liquidazione degli altri legittimari non assegnatari, a cura del beneficiario stesso (ai sensi dell'[art. 768-quad](#) c.c.).

La sentenza regionale ribadisce poi che, mentre il negozio principale è **esente** dall'imposta sulle donazioni ai sensi dell'[art. 3](#) comma 4-ter del DLgs. 346/1990 (TUS), la liquidazione dei legittimari non assegnatari deve scontare l'imposta con riferimento alle aliquote e alle franchigie riguardanti il rapporto di parentela esistente tra il soggetto disponente nel patto e i suoi legittimari liquidati (e non con riferimento al rapporto di parentela tra questi ultimi e il beneficiario che esegue materialmente il pagamento dei conguagli, come invece precedentemente statuito da Cass. n. [32823/2018](#)).

La controversia origina dal recupero d'imposta effettuato in relazione al patto di famiglia con il quale il padre aveva assegnato le **quote di controllo** di una società estera al figlio, con liquidazione di una somma di denaro, da parte di quest'ultimo, a favore della sorella non beneficiaria. Per le parti, tutte le pattuizioni dovevano considerarsi esenti da tassazione ai sensi dell'[art. 3](#) comma 4-ter del DLgs. 346/90; mentre, per l'ufficio, la liquidazione della quota a favore della sorella era da tassarsi con l'aliquota d'imposta riservata alle donazioni tra fratelli del 6%, con applicazione della relativa franchigia di 100.000 euro. Il giudizio vedeva i ricorrenti prevalere in Provinciale; e poi soccombere innanzi alla Regionale, che confermava la liquidazione erariale.

Investita del relativo gravame, con la sentenza n. 29506/2020 la Cassazione coglieva l'**occasione** per me-

glio delineare la disciplina tributaria del patto di famiglia, del tutto mancante in sede legislativa, in parte confermando e in parte discostandosi dal precedente della Cassazione n. [32823/2018](#) sopra citato.

Rispetto a quest'ultimo, il nuovo arresto della Suprema Corte conferma sia l'inquadrabilità generale del patto di famiglia nel regime fiscale delle donazioni, sia l'applicazione restrittiva dell'esenzione dall'imposta per il solo **trasferimento** dell'azienda o delle partecipazioni societarie.

Per i giudici di legittimità, infatti, la disciplina fiscale di favore prevista dall'[art. 3](#) comma 4-ter del TUS investe unicamente il passaggio della gestione aziendale ai più stretti familiari dell'imprenditore (a condizione che questi s'impegnino a continuare l'attività d'impresa, o a conservare le quote di controllo, per almeno un quinquennio); e non può estendersi alle liquidazioni dei conguagli collaterali, a favore dei legittimari non assegnatari. Quanto a tali **trasferimenti compensatori**, la Cassazione ha ritenuto applicabile la disciplina fiscale delle donazioni modali di cui all'[art. 58](#) comma 1 del TUS, per la quale gli oneri di cui è gravata la donazione "principale", aventi per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano a loro volta donazioni a favore dei beneficiari.

All'esito del giudizio di rinvio, la C.T. Reg. abruzzese ha così confermato parzialmente il recupero erariale, a fronte della natura unitaria del patto di famiglia dal punto di vista impositivo, perché contenente più **atti di liberalità** dell'imprenditore (uno a favore del beneficiario del trasferimento e gli altri a favore degli altri legittimari non assegnatari); e applicando l'[art. 2](#) comma 49 del DL 262/2006 per il quale, se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, l'imposta è determinata in applicazione delle aliquote spettanti in relazione al rapporto di parentela tra donante e donatari, con riferimento al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti e ferme le relative soglie di franchigia.

Nel caso in esame, i contribuenti sono stati dunque condannati all'esborso di somme, essendosi verificato il superamento delle **soglie di esenzione**.

Invece, nella più recente C.T. Prov. Reggio Emilia 15 settembre 2021 n. 222 – che ha seguito identica impostazione in diritto – i contribuenti sono stati esentati da ogni pagamento, a causa del **mancato superamento** delle franchigie di legge da parte delle liquidazioni corrisposte, con conseguente annullamento dell'avviso di liquidazione.

Enti sportivi dilettantistici con regole ad hoc per rendicontare il 5 per mille

Non applicabili alle ASD le Linee guida predisposte dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali

/ Enrico SAVIO

Gli **enti sportivi dilettantistici** costituiti in **forma associativa** rientrano a pieno titolo tra i soggetti destinatari del contributo del 5 per mille dell'IRPEF delle persone fisiche qualora siano iscritti nello specifico elenco degli enti beneficiari e svolgano attività "socialmente meritorie".

Ai sensi dell'[art. 3](#), comma 1 del DLgs. 111/2017 e della disciplina del DPCM [23 luglio 2020](#), le associazioni sportive dilettantistiche, affiliate ad almeno una Federazione sportiva nazionale, Ente di promozione sportiva o Disciplina sportiva associata e riconosciute ai fini sportivi dal CONI per effetto dell'iscrizione nel Registro dallo stesso tenuto, possono presentare tramite uno specifico software messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (e linkabile anche dal sito del CONI) la domanda d'iscrizione per accedere al **contributo del 5 per mille** entro il 10 aprile di ogni anno.

Tra i **requisiti** che l'ente deve avere (da confermare con apposita autocertificazione contenuta nella menzionata istanza) risultano anche il possesso di uno statuto redatto ai sensi dell'[art. 90](#) della L. 289/2002, la presenza del settore giovanile e l'effettivo svolgimento, in forma prevalente, di attività di avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni, ovvero di avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni o nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Sul punto si precisa che sono emerse (senza soluzione) alcune **problematiche** per quelle **ASD** in cui la prevalenza richiesta era ottenuta mediante l'insieme delle attività di cui sopra e non con una sola di esse, impedendo infatti il modello di domanda la scelta multipla. Al permanere dei requisiti non serve presentare una nuova iscrizione negli esercizi successivi, essendo l'ente incluso nell'**"Elenco permanente degli iscritti"** pubblicato sul sito del CONI entro il 31 marzo di ogni anno.

Tutto ciò premesso, l'associazione sportiva dilettantistica, in possesso dei requisiti e che abbia ottenuto l'iscrizione nell'elenco definitivo dei beneficiari del 5 per mille, dovrà rispettare precisi **obblighi** in tema di utilizzo e **rendicontazione** dello stesso, facendo riferimento al DPCM 23 luglio 2020 e, per gli aspetti operativi, non alle [Linee guide](#) emanate dal Ministero del Lavoro, bensì a quelle approvate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Ufficio per lo sport.

Salvo per la parte di contributo accantonata per spese future, il 5 per mille dovrà essere utilizzato **entro 12 mesi** dal suo ricevimento e, entro il medesimo termi-

ne annuale, ciascuna associazione percipiente, indipendentemente dall'ammontare del contributo ricevuto, dovrà rendicontare la modalità di impiego delle somme mediante la redazione di uno specifico rendiconto accompagnato da una relazione illustrativa.

Il **rendiconto**, da predisporre utilizzando il modello elaborato dall'Ufficio per lo Sport, si articola in due parti, di cui la prima con i dati anagrafici dell'ente, mentre la seconda con il dettaglio delle voci di spesa (risorse umane, spese di funzionamento, acquisto beni e servizi, altre voci di spese riconducibili al raggiungimento dello scopo sociale, accantonamento).

Specificando come nel rendiconto vadano inserite solo le **"spese sostenute entro l'anno** dalla data di **percezione** della somma", diversamente da quanto accade per gli ETS e per gli enti del volontariato, lo schema disponibile sul sito del Dipartimento per lo sport (evoluzione del precedente Ufficio) può essere ulteriormente implementato inserendo sotto ogni voce di spesa ulteriori righe al fine di fornire un maggior dettaglio.

La **relazione illustrativa** dovrà invece descrivere e illustrare nel dettaglio la destinazione della quota ricevuta e gli interventi realizzati, indicandone il costo per ciascuna delle principali voci di spesa.

Le somme eventualmente **accantonate** dovranno comunque essere utilizzate e rendicontate entro 24 mesi dalla percezione del contributo.

Rendiconto e relazione, congiuntamente ai giustificativi delle spese ivi indicate (annullati con apposita dicitura attestante che la spesa è stata sostenuta con la quota del "5 per mille dell'Irpef anno XXXX") andranno **conservati per almeno dieci anni** nella sede legale o in altri luoghi da notificare ed essere messi a disposizione del Dipartimento per lo sport se ne fa richiesta.

Per gli enti che hanno percepito un importo pari o superiore a **20.000 euro** per singola annualità, il rendiconto, con relazione illustrativa e documento d'identità del legale rappresentante, andrà trasmesso entro 30 giorni dalla data ultima prevista per la sua predisposizione al Dipartimento per lo sport tramite PEC (5xmille.ufficiosport@pec.governo.it) o raccomandata A/R.

A prescindere dagli importi percepiti gli enti beneficiari hanno, altresì, l'**obbligo di pubblicare sul proprio sito web**, entro 30 giorni dalla scadenza del termine di cui al paragrafo precedente, gli importi percepiti, il rendiconto e la relazione descrittiva, nonché, entro ulteriori 7 giorni, di effettuare la comunicazione del link al Dipartimento per lo Sport (per informazioni riguardanti il 5 per mille dell'IRPEF è possibile inviare una e-mail a all'indirizzo 5xmille@sportgov.it).

Per banche e intermediari finanziari informativa aggiuntiva per COVID-19

Il documento dovrebbe entrare in vigore dai bilanci 2021

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 14 ottobre 2021 la Banca d'Italia ha posto in consultazione il documento intitolato "Disposizioni in materia di bilancio delle banche e degli altri intermediari finanziari vigilati sugli impatti del COVID-19 e delle misure di sostegno adottate per far fronte alla pandemia". Le modifiche proposte riguardano banche e società capogruppo di un gruppo bancario, intermediari finanziari ex art. 106 del TUB, confidi, istituti di moneta elettronica, istituti di pagamento, SGR e SIM.

La consultazione si conclude il 12 novembre 2021 e le nuove disposizioni entrerebbero in vigore a partire dai bilanci chiusi o in corso al **31 dicembre 2021**.

Il documento contiene proposte per l'aggiornamento delle disposizioni di cui alle comunicazioni del [15 dicembre 2020](#) e del [27 gennaio 2021](#), che integrano la disciplina sugli schemi e sulle regole di compilazione dei bilanci delle banche e degli altri intermediari finanziari vigilati (circ. Banca d'Italia n. [262/2005](#) e provvedimento Banca d'Italia "Il bilancio degli intermediari IFRS diversi dagli intermediari bancari").

Con particolare riferimento alle banche, le proposte di modifica alla Nota integrativa riguardano le **politiche contabili** e le informazioni sullo Stato patrimoniale, sul Conto economico e sul rischio di credito.

Con riferimento alle politiche contabili:

- si deve tener conto dei documenti interpretativi all'applicazione dei principi contabili in relazione agli impatti da COVID-19, emanati dagli organismi regolamentari e di vigilanza europei e dagli *standard setter*;
- va fornita una descrizione dei **principali rischi e incertezze** cui la banca è esposta per effetto del COVID-19 e delle valutazioni effettuate dall'intermediario secondo quanto previsto dallo IAS 1;
- con riferimento ai cambiamenti delle stime contabili legate al COVID-19, che hanno avuto un effetto significativo nell'esercizio o che si prevede abbiano un effetto negli esercizi futuri, vanno fornite le informazioni necessarie a comprenderne la natura e gli impatti;
- va fornita una descrizione delle **modifiche contrattuali** connesse con le misure poste in essere dal Governo, dalle associazioni di categoria e dalle singole banche a fronte della pandemia COVID-19, specificando i criteri utilizzati per valutare la sostanzialità delle modifiche ai fini della *derecognition* dal bilancio e dei relativi impatti;
- con riferimento ai contratti di leasing, dovrà essere indicato se è stato applicato il *practical expedient* previsto dal Regolamento n. [2020/1434/Ue](#) e dal Regolamento n. [2021/1421/Ue](#) a seguito di modifiche nella du-

rata dei finanziamenti, riportando la natura dei contratti sui quali è stato applicato il *practical expedient* e l'impatto sui saldi patrimoniali di apertura.

Con riferimento all'informativa sullo Stato patrimoniale, per i finanziamenti oggetto di misure di sostegno COVID-19 inclusi nei portafogli "Attività finanziarie valutate al *fair value* con impatto sulla redditività complessiva" e "Attività finanziarie valutate al costo ammortizzato", l'informativa relativa alle attività finanziarie "*impaired* acquisite o originate" è esclusa dalla ripartizione per stadi di rischio di credito e **rilevata separatamente**. In particolare, il dettaglio del valore lordo e delle rettifiche di valore complessive è ripartito per stadi di rischio di credito e per "*impaired* acquisite o originate".

La ripartizione per stadio di rischio di credito e per "*impaired* acquisiti/e o originati/e" è altresì prevista nell'informativa sul Conto economico in relazione ai finanziamenti e a **ciascuno dei portafogli** contabili sopra menzionati per le corrispondenti tabelle sulle "rettifiche di valore" e sulle "riprese di valore".

Inoltre, l'informativa viene estesa ai finanziamenti oggetto di moratoria in essere, valutati come conformi alle EBA/GL/2020/023 alla data di concessione della misura e non più conformi alla data di riferimento del bilancio, che non sono stati classificati dalla banca come "esposizioni oggetto di **concessione**" a seguito della valutazione effettuata al verificarsi dell'evento che ha generato la non conformità alle EBA/GL/2020/02.

In merito al rischio di credito, per l'informazione relativa all'esposizione lorda e alle rettifiche complessive riferite ai finanziamenti oggetto di misure di sostegno COVID-19 è richiesta la **ripartizione** per stadio di rischio di credito e per "*impaired* acquisite o originate".

Gli aggiornamenti alla disciplina di bilancio degli intermediari IFRS diversi dagli intermediari bancari segue un **approccio analogo** a quello del bilancio delle banche, tenendo conto della diversa operatività dei destinatari:

- per gli intermediari di cui all'[art. 106](#) del TUB (diversi dai Confidi) è prevista la medesima informativa descritta per il bilancio bancario;
- per i Confidi è prevista la ripartizione per stadi di rischio di credito e per "*impaired* acquisite o originate" delle informazioni su valore nominale, accantonamenti e fondi per garanzie rilasciate, a fronte di finanziamenti oggetto di "moratorie" e di nuovi finanziamenti assistiti da garanzia pubblica.

Trasferimento di quota inefficace per soci e società con prelazione violata

Non è, invece, possibile “riscattare” la partecipazione

/ Maurizio MEOLI

Due recenti provvedimenti della giurisprudenza di merito (Trib. Milano [17 dicembre 2020](#) e Trib. Roma n. [8557/2021](#)) riportano l'attenzione sulle conseguenze che derivano dalla violazione di una clausola statutaria di **prelazione** nelle società di capitali.

Si afferma, infatti, che, in tal caso, l'atto di cessione è solo **relativamente inefficace**; nel senso che l'inefficacia potrà essere fatta valere dalla società, tramite l'organo amministrativo, quale soggetto portatore dell'interesse sotteso alla clausola stessa. Con la conseguenza che nessun diritto sociale collegato alle partecipazioni acquistate in spregio alla prelazione è esercitabile dal socio acquirente.

La clausola di prelazione – si evidenzia – ha **portata organizzativa** e funzione sociale, venendo ad incidere su quella che è la relazione tra l'elemento personale e l'elemento capitalistico delle suddette società; nel senso di accrescere il peso del primo rispetto al secondo. Per tal via essa cessa di essere regolata dai soli principi del diritto dei contratti per rientrare nell'orbita più specifica della normativa societaria.

La portata organizzativa della clausola statutaria di prelazione, inoltre, implica che la c.d. *denuntiatio* deve essere completa di tutti gli elementi del contratto che il socio, che abbia deciso di alienare la partecipazione, ha definito con il terzo, ivi compreso il prezzo e il nominativo stesso del terzo, quale **elemento necessario** per consentire agli altri soci di valutare, anche in ragione del soggetto che potrebbe fare ingresso in società, se esercitare o meno la prelazione (cfr. Cass. n. [7879/2001](#)).

In particolare – come ricordato dal Tribunale di Roma – il patto di prelazione inserito nello statuto di una società di capitali ed avente ad oggetto l'acquisto delle partecipazioni sociali, poiché preordinato a garantire un particolare assetto proprietario, ha **“efficacia reale”** e, in caso di violazione, è opponibile anche al terzo acquirente (cfr. Cass. n. [12797/2012](#)). La violazione della clausola di prelazione (stante l'efficacia reale) comporta l'inopponibilità, nei confronti della società e dei soci titolari del diritto di prelazione, della cessione della partecipazione societaria (che resta, comunque, valida tra le parti stipulanti), nonché l'obbligo di risarcire il danno eventualmente prodotto, alla stregua delle norme generali sull'inadempimento delle obbligazioni.

Tale violazione, peraltro, non comporta anche il diritto potestativo di **riscattare** la partecipazione nei confronti dell'acquirente, dal momento che questa possibilità non rappresenta un rimedio generale in caso di viola-

zioni di obbligazioni contrattuali, ma solo una forma di tutela riconosciuta dalla legge in casi specifici e connotativa dei diritti di prelazione spettanti ai relativi titolari (cfr. Cass. n. [12956/2016](#), Cass. n. [24559/2015](#) e Cass. n. [12797/2012](#)).

In altri termini – prosegue la decisione dei giudici romani – l'efficacia reale comporta l'opponibilità *erga omnes* della clausola nel solo senso della inefficacia rispetto alla società dell'atto di trasferimento eseguito in violazione della clausola. In caso di violazione di una clausola di prelazione, allora, la società può rifiutarsi di riconoscere quale socio l'acquirente della partecipazione il cui acquisto si sia verificato in violazione della clausola di prelazione (cfr. Trib. Milano [26 febbraio 2015](#)), ma non è configurabile un diritto del socio pretermesso a **“riscattare”** la partecipazione oggetto della cessione non preceduta da adeguata *denuntiatio*. Non si attribuisce rilievo, quindi, a quella ricostruzione secondo la quale, nella specie, sarebbe possibile configurare la **nullità** del negozio traslativo tra socio cedente e terzo cessionario, non versandosi in ipotesi di violazione di norma imperativa e non potendosi ravvisare una impossibilità dell'oggetto per indisponibilità della partecipazione ceduta; e neppure è configurabile una inefficacia assoluta dell'atto ovvero anche tra le stesse parti (come, invece, sostenuto da risalenti pronunce).

Tali sanzioni, infatti, sarebbero eccessive rispetto agli interessi che si intendono tutelare: l'atto, come detto, è solo **relativamente inefficace**, nel senso che l'inefficacia potrà essere fatta valere dalla società, tramite l'organo amministrativo, quale soggetto portatore dell'interesse sotteso alla clausola stessa. È, anche, possibile ottenere una pronuncia di inefficacia del trasferimento in favore del socio pretermesso (cfr. Cass. n. [24559/2015](#) e Cass. n. [7003/2015](#); nonché Trib. Napoli [3 dicembre 2013](#) e Trib. Roma [17 luglio 2017](#)).

Sul tema, infine, merita attenzione un passaggio delle motivazioni del provvedimento del Tribunale di Milano del 17 dicembre 2020. Si sottolinea, infatti, come la detta inefficacia relativa **operi di diritto**, quale mera conseguenza della violazione della clausola di prelazione. Essa, per questo, non soffre eccezioni e prevale anche sul dato pubblicitario dell'intervenuto deposito dell'atto di cessione viziato nel Registro delle imprese; deposito che è reputato non rifiutabile dal Conservatore del Registro delle imprese all'esito del suo controllo di mera legalità.

Problematici i riflessi del concordato della consortile sulle consorziate

Il Tribunale di Roma ha respinto la richiesta di una consorziata di ottenere dalla stazione appaltante il risarcimento del "danno da concordato"

/ Marco PEZZETTA

La disciplina delle società **consortili** e i riflessi della loro eventuale crisi sulle società consorziate sono spesso oggetto di dubbi interpretativi e di procedimenti giudiziari. Il tema è particolarmente significativo nel settore delle **costruzioni** e, in generale, nello svolgimento di contratti di **appalto** complessi nei quali, per le dimensioni della commessa o per l'eterogeneità delle competenze tecnologiche richieste si formano associazioni temporanee di imprese (ATI) che, in caso di vittoria, vengono "sostituite" da consorzi, spesso declinati, ex [art. 2615-ter](#) c.c., in forma di società consortili.

La sentenza del Tribunale di Roma [1° settembre 2021](#) esamina questo tema, esprimendosi in merito al diritto di una delle consorziate (ex mandataria dell'ATI) di ottenere dalla stazione appaltante il **risarcimento** dei danni patiti a seguito del concordato preventivo della consortile costituita per l'esecuzione del contratto di appalto *de quo*.

Nella specie, il concordato preventivo (con assuntore: la mandataria dell'ATI) si rendeva necessario a seguito della **crisi** finanziaria generata da molteplici inadempimenti contrattuali da parte della stazione appaltante, che avevano legittimato la risoluzione del contratto di appalto.

Gli **oneri** sopportati dalla consortile e chiesti a titolo di risarcimento danni dalla mandataria, nel caso di specie, erano classificabili in **due categorie**.

La prima era quella dei **costi** di cui la mandataria/assuntore si era fatta carico (quali passività prededucibili o comunque da pagare per intero) in ragione del concordato della consortile: i costi di procedura, la sanzione e gli interessi per debiti erariali e contributivi, gli interessi di mora da pagare ai fornitori per le azioni di recupero individuali (ante *automatic stay*) e gli interessi bancari sui finanziamenti tirati per compensare i mancati incassi dovuti agli inadempimenti del committente.

La seconda categoria riguardava **perdite "proprie"** della mandante relative al mancato utilizzo della SOA per la classe di dimensione dell'appalto, generato dalla risoluzione del contratto per inadempimenti del committente.

I giudici romani hanno **respinto** le istanze del ricorrente: per quanto riguarda il secondo tipo di danni, ciò è accaduto in ragione della loro quantificazione solo in forma **presuntiva**, senza indicazione della specifica gara di appalto a cui la mandataria non avrebbe potuto partecipare poiché priva della SOA di cui avrebbe goduto se la stazione appaltante avesse rispettato i pro-

pri impegni.

Per ciò che attiene al primo tipo di danni, invece, la posizione del Tribunale si fonda sulla circostanza che di essi la mandataria si è fatta carico solo in ragione del ruolo di **assuntore** del concordato della consortile e, quindi, su base volontaristica e non quale conseguenza necessaria dell'avvenuta aggiudicazione dell'appalto. Senza assunzione concordataria, infatti, tali costi sarebbero rimasti pacificamente in capo alla **consortile** che, costituita nella forma della srl, avrebbe schermato la responsabilità dei suoi soci.

Questo anche perché, nel dare un'interpretazione sistematica al comma 2 dell'[art. 2615-ter](#) c.c., i giudici ricordano che l'obbligo di contribuzioni in denaro a carico dei consorziati deve essere espressamente previsto dallo **statuto** della consortile, con la conseguenza che, ove detta previsione non esista, il "tipo" contrattuale della srl prevale su quello del "consorzio" ex [art. 2602](#) c.c., **escludendo** quindi la possibilità che le perdite della consortile eccedenti il suo fondo di dotazione si riversino "necessariamente" sulle consorziate.

Ciò è tanto più vero ove si faccia mente locale sul fatto che queste ultime, aggiudicatesi l'appalto, **non** erano **obbligate** a "trasformare" in consortile a responsabilità limitata l'ATI: tale scelta è rappresentativa della volontà di creare uno iato fra le obbligazioni della prima e quelle delle consorziate, scelta che non può poi essere "resettata" nei suoi effetti in ragione della altrettanto volontaria e consapevole decisione di farsi carico dei debiti della consortile.

Quanto sopra è poi coerente con l'[art. 1225](#) c.c. secondo il quale, se l'inadempimento non dipende da dolo, il risarcimento è limitato al danno **prevedibile** al tempo in cui l'obbligazione è sorta, nonché con l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 2910/1992) a tale disposizione, che rimette al giudice di merito l'individuazione del momento di tale prevedibilità.

Declinato nel caso in esame e alla luce della particolare causa degli inadempimenti della mandante, ciò significa che il momento rilevante non coincideva con quello della stipula del contratto, ma con quello in cui l'obbligazione del committente era divenuta **esigibile**, con la conseguenza che, a quel tempo, la stazione appaltante non poteva essere consapevole che il proprio inadempimento avrebbe potuto causare una crisi di liquidità nella consortile tale da rendere necessario il ricorso per concordato preventivo e la sopportazione dei conseguenti costi.

Il proprietario deve l'IMU anche con occupazione abusiva dell'immobile

È irrilevante il fatto che l'immobile non sia disponibile

/ Francesco BRANDI

È il proprietario che paga l'**IMU** anche se l'immobile è occupato da terzi in modo abusivo. Pertanto, è valido l'accertamento a carico della spa perché l'illecita detenzione non esclude la situazione di possesso del bene.

Lo ha stabilito la Cassazione con l'ordinanza n. [29868](#) del 25 ottobre 2021 con cui ha accolto il ricorso di Roma Capitale.

La C.T. Reg. aveva confermato l'annullamento dell'avviso di **accertamento** emesso nei confronti di una spa per il pagamento dell'IMU richiesta dal Comune: per i giudici di merito l'occupazione abusiva dell'immobile da parte di terzi aveva escluso l'applicazione del pagamento dell'imposta da parte del proprietario in quanto ne impediva la situazione di possesso, quale presupposto applicativo dell'IMU.

L'amministrazione ha proposto ricorso in sede di legittimità denunciando l'**erronea valutazione** da parte della C.T. Reg. nel considerare l'abusiva occupazione dell'immobile come prerogativa per escludere la debenza dell'imposta in capo al proprietario.

La Suprema Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso del contribuente. L'occupazione abusiva di un immobile da parte di terzi non incide sull'obbligo del **proprietario** di corrispondere l'imposta IMU. Al riguardo, infatti, il collegio ha ricordato che "ai fini della debenza di tale tributo rilevante è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà ai sensi dell'[articolo 1140](#) c.c., mentre risulta irrilevante la mera detenzione" (*cf.* Cass. n. 7800/2019).

Tale principio tra l'altro, trova conferma anche nel recente orientamento giurisprudenziale formatosi in materia di IMU in particolare in materia di **leasing**: è irrilevante, ad esempio, l'abusiva detenzione del bene da parte dell'utilizzatore che sia rimasto nel godimento del bene dopo la risoluzione del contratto, perché rimane al soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale la debenza del tributo IMU.

Secondo i giudici di legittimità l'[art. 9](#) del DLgs. 23/2011 ([art. 1](#) comma 743 della L. 160/2019 per la disciplina in vigore dal 1° gennaio 2020), individua nel locatario il soggetto passivo, nel caso di locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto, derivandone, qualora il contratto di leasing sia risolto e l'immobile non sia stato restituito, che il locatore ritorna ad essere **sogetto passivo**.

Ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini IMU si determina in capo alla **società di leasing**, anche se essa non ha ancora acquisito la disponibilità materiale del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore (*cf.* Cass. n. [17492/2021](#), n. [418/2021](#) e Cass. n. [27631/2020](#)).

A quest'ultimo fine non rileva in senso contrario, la disciplina in tema di tributo per i **servizi indivisibili** (TASI), dovuta viceversa dall'affittuario sino alla riconsegna del bene, in quanto avente presupposto impositivo del tutto differente (*cf.* in senso conforme Cass. n. [27631/2020](#), n. [29973/2019](#) e n. [13793/2019](#)).

Nell'alveo IMU si predilige l'esistenza di un **vincolo contrattuale** fondato sulla detenzione qualificata del bene da parte dell'utilizzatore che prescinde dalla detenzione materiale dello stesso. È il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario e non la disponibilità del bene, quindi il venir meno dell'originario vincolo giuridico (per scadenza naturale o per risoluzione anticipata) fa venir meno la soggettività passiva in capo a quest'ultimo, determinando l'automatico passaggio della stessa in capo al locatore.

Tale orientamento, peraltro, è anche maggiormente rispettoso delle esigenze di certezza dei **rapporti giuridici** e dei rapporti tributari, dovendo l'ente impositore fare riferimento a dati certi e conoscibili come la risoluzione del contratto.

In caso di colpa grave la lavoratrice madre è licenziabile

Si tratta di una fattispecie autonoma e connotata da un maggiore disvalore rispetto ai casi previsti dalla contrattazione collettiva

/ Viviana CHERCHI

Il Tribunale di Brescia, con un'ordinanza del [6 settembre 2021](#), si è pronunciato sulla legittimità del licenziamento disciplinare comminato a una lavoratrice madre per assenza ingiustificata, dichiarandone la nullità. La decisione in commento precisa, nel solco del costante orientamento giurisprudenziale, i confini della **deroga** al divieto di licenziamento della lavoratrice madre nell'ipotesi di sussistenza di "colpa grave" prevista dal DLgs. 26 marzo 2001 n. [151](#) (Testo Unico in materia di tutela e sostegno della maternità e paternità).

Si ricorda al riguardo come l'[art. 54](#) del DLgs. 151/2001 abbia disposto il divieto di licenziamento dall'inizio della gravidanza – che si presume avvenuta 300 giorni prima della data presunta del parto (indicata nel certificato di gravidanza) – e fino al compimento di un anno di età del bambino. Tale divieto, valevole per tutte le tipologie di datori di lavoro, opera in connessione con lo **stato oggettivo** di gravidanza, ovvero a prescindere dalla conoscenza della condizione della lavoratrice (cfr. Trib. Roma 5 febbraio 2019 n. [1035](#)). La legge prevede espressamente che l'eventuale licenziamento intimato durante il periodo di tutela legale sia **nullo**, con conseguente reintegra della lavoratrice, indipendentemente dalle dimensioni del datore di lavoro (cfr. Cass. n. [24349/2010](#)).

Si ricorda, inoltre, come, in alcuni casi specifici, il legislatore consenta – in deroga al divieto generale – il licenziamento della lavoratrice madre. Ai sensi dell'[art. 54](#) comma 3 del DLgs. 151/2001, infatti, il divieto di licenziamento **non si applica** nei casi di: **colpa grave** costituente giusta causa di risoluzione del rapporto; cessazione dell'attività aziendale; ultimazione della prestazione per la quale la lavoratrice è stata assunta o scadenza del termine nei rapporti di lavoro a tempo determinato; esito negativo della prova.

In merito alla prima ipotesi, secondo l'unanime indirizzo giurisprudenziale, per la legittima risoluzione del rapporto da parte del datore di lavoro non è sufficiente la mera sussistenza di un giustificato motivo soggettivo ovvero di una fattispecie individuata dalla contrattazione collettiva quale giusta causa, dovendosi per contro verificare la presenza di quella colpa **specificamente qualificata** dall'[art. 54](#) comma 3 lett. a) del DLgs. 151/2001 come "grave" e, quindi, diversa da quella considerata dai CCNL per i generici casi di inadempimento del lavoratore puniti con la sanzione espulsiva (cfr. Cass. n. [2004/2017](#), in un caso analogo a quello de-

ciso dall'ordinanza in commento).

La giurisprudenza ha, altresì, precisato come l'ambito di indagine rimesso al giudice di merito per stabilire la sussistenza di una colpa grave debba estendersi a un'ampia **ricostruzione** del caso concreto al fine di accertare se la condotta contestata è, oltre che di gravità tale da giustificare la risoluzione del rapporto di lavoro, anche causa di esclusione del divieto di licenziamento posto a tutela costituzionale della maternità (cfr. Cass. nn. [19912/2011](#) e [2004/2017](#)).

Tale verifica deve essere eseguita tenendo conto del **comportamento complessivo** della lavoratrice, in relazione alle particolari condizioni psicofisiche legate allo stato di gestazione, le quali possono avere rilievo al fine di escludere la gravità del comportamento sanzionato solo quando abbiano operato come fattori causali o concausali dello stesso (Cass. n. [16060/2004](#); Trib. Roma 19 marzo 2019 n. [2635](#)).

Nel caso deciso dall'ordinanza in commento, una lavoratrice aveva impugnato il licenziamento irrogato, durante il periodo di tutela legale, a causa di un'**assenza ingiustificata** protrattasi per oltre 5 giorni consecutivi, ipotesi per cui il CCNL ammetteva il recesso senza preavviso.

Il Tribunale di Brescia, richiamando gli approdi della giurisprudenza tanto di legittimità quanto di merito sul punto, ha precisato come il legislatore abbia inteso **limitare** l'ambito di operatività delle eccezioni al divieto di licenziamento di cui all'[art. 54](#) del DLgs. 151/2001 non soltanto contemplando un catalogo tassativo delle ipotesi in cui il recesso datoriale debba ritenersi ammesso, ma altresì prevedendo che l'estromissione per ragioni disciplinari possa essere intimata solamente laddove ricorra una **fattispecie autonoma**, e connotata da un maggiore disvalore, rispetto ai casi di giusta causa delineati dall'[art. 2119](#) c.c. o enumerati dalla contrattazione collettiva.

Il giudice ha quindi **annullato** il licenziamento, osservando come la società si fosse limitata a invocare la riconducibilità dell'infrazione contestata nella disposizione della contrattazione collettiva, applicata al rapporto di lavoro, che prevedeva la sanzione del recesso senza preavviso, senza allegare né offrire di provare la sussistenza della colpa grave richiesta dalla legge per legittimare il licenziamento durante il periodo protetto, sebbene gravasse interamente sulla stessa il relativo onere probatorio (cfr. Cass. n. [11975/2016](#)).