

Venerdì 19 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Liquidazione della quota agli eredi con tassazione separata

/ Salvatore SANNA

In merito alle società di persone, l'art. 2284 c.c. stabilisce che, salvo contraria disposizione del contratto sociale, in caso di **morte di uno dei soci**, gli altri devono liquidare la quota agli eredi, a meno che preferiscano sciogliere la società, ovvero continuarla con gli eredi stessi e [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Agevolazioni su successioni e donazioni per i neo domiciliati

/ Gabriele GIARDINA

Secondo quanto previsto dall'art. 1 comma 158 della L. 232/2016, in deroga ai **criteri ordinari** che definiscono l'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, per le successioni aperte e le [...]

PAGINA 8

FISCO

Al via le comunicazioni per la super ACE

Da domani è possibile presentare le richieste per il credito d'imposta da parte delle imprese che si sono capitalizzate nel corso dell'anno

/ Gianluca ODETTO

Parte domani, 20 novembre 2021, la richiesta del credito d'imposta da super ACE spettante alle imprese che hanno effettuato **incrementi** di patrimonio netto nel 2021. L'Agenzia delle Entrate dà, in genere, conferma dell'apertura del canale telematico con apposita comunicazione sul proprio sito internet, ma l'adempimento può essere gestito con una certa **"serenità"**, posto che non è in alcun modo previsto che l'attribuzione del credito segua una priorità legata all'ordine di presentazione.

La comunicazione è presentata esclusivamente in via telematica, in proprio o tramite un intermediario abilitato, utilizzando l'**apposito software** (che a tutt'oggi, tuttavia, non risulta disponibile). Il modello è semplice, presentando pochi dati sintetici, tra i quali i principali riguardano la tipologia di soggetto richiedente, la variazione in aumento del capitale proprio, il rendimento nozionale computato con il coefficiente agevolato del 15% e il credito d'impo-

sta conseguente.

Occorre inoltre compilare il **quadro A**, riferito alle attestazioni antimafia, se il credito d'imposta richiesto è superiore a 150.000 euro (per le società di capitali, ciò corrisponde a incrementi netti superiori a circa 4,2 milioni di euro); le specifiche tecniche al provvedimento di attuazione della disciplina recano l'importante annotazione per cui, se lo stesso beneficiario presenta anche in tempi successivi più comunicazioni che, nel loro complesso, portano a superare la soglia di 150.000 euro, la compilazione del quadro A è obbligatoria per la prima comunicazione che comporta lo "sfornamento".

Le stesse specifiche tecniche confermano, poi, che il credito d'imposta è determinato applicando al rendimento nozionale le **aliquote IRPEF** non solo se il beneficiario è una persona fisica (impresa individuale), ma anche se esso è una società di persone. La compilazione del modello da parte delle imprese che possono contare su un **unico movimento** (si [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Agevolazioni prima casa giovani compatibili con la liberalità indiretta

Per il Patent box rileva l'esercizio dell'opzione ante 22 ottobre 2021

Effetto espansivo del giudicato esterno nelle società di comodo

Assegno unico e universale dal 2022

FISCO

Contributo per le attività nei Comuni con santuari religiosi al 51,6050%

/ REDAZIONE

Con il provvedimento n. 317675, dato 17 novembre ma pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha determinato in misura pari al **51,6050%** la percentuale per il calcolo [...]

Liquidazione della quota agli eredi con tassazione separata

È imponibile la differenza tra le somme o il valore normale dei beni attribuiti agli eredi e il costo della partecipazione

/ Salvatore SANNA

In merito alle società di persone, l'[art. 2284](#) c.c. stabilisce che, salvo contraria disposizione del contratto sociale, in caso di **morte di uno dei soci**, gli altri devono liquidare la quota agli eredi, a meno che preferiscano sciogliere la società, ovvero continuarla con gli eredi stessi e questi vi acconsentano.

Ai sensi dell'[art. 17](#) comma 1 lett. l) del TUIR, sono soggetti a **tassazione separata IRPEF**, sempreché non siano conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali e il contribuente non opti per la tassazione ordinaria:

- i redditi compresi nelle somme attribuite, ovvero nel valore normale dei beni assegnati, ai soci delle società indicate nel precedente art. 5 (società semplici, snc e sas e soggetti equiparati) nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale o agli eredi in caso di morte del socio;

- i redditi **imputati ai soci** in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse.

La tassazione separata si applica a condizione che sia intercorso un periodo di tempo **superiore a cinque anni** tra la costituzione della società e la morte del socio.

L'[art. 20-bis](#) del TUIR stabilisce che, ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui al precedente art. 17 comma 1 lett. l), si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'[art. 47](#) comma 7 dello stesso TUIR. Quest'ultima disposizione stabilisce che "le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che **eccede il prezzo pagato** per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate".

Come chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2008 n. [64](#), l'[art. 20-bis](#) del TUIR "qualifica, quindi, quali «redditi da partecipazione» e pertanto redditi d'impresa, i redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società di persone nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale rinviando nel contempo, ai soli fini della **determinazione del reddito** da assoggettare a tassazione, alle regole dettate dal legislatore per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitale dall'articolo 47, comma 7, del Tuir. Tale ultima disposizione definisce le modalità da seguire per determinare l'importo da assoggettare a tassazione in capo al socio recedente. A tal fine, vanno poste a raffronto le somme o il valore normale dei beni riconosciuti al so-

cio per effetto del recesso con il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta dal socio medesimo. La differenza positiva risultante da tale raffronto, derivando dalla partecipazione in una società di persone, assume natura di **reddito d'impresa** e come tale deve essere tassata in capo al socio uscente secondo il generale principio di competenza che sottende alla determinazione di tale reddito".

Nonostante l'[art. 47](#) comma 7 del TUIR non menzioni la **morte del socio** come causa di liquidazione della quota (elencando solo i casi di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società), in dottrina è pacifico che questa disciplina si applichi al caso in esame.

Dal punto di vista della determinazione del "prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate", occorre **sottrarre** dalla quota di liquidazione sia i conferimenti originari, sia gli aumenti di capitali, sia gli apporti che costituiscono "**riserve di capitale**" secondo la nozione prevista dall'[art. 47](#) comma 5 del TUIR.

Con riferimento alle società di persone, si ritiene anche che la parte della quota di liquidazione che rappresenta distribuzione di riserve formate con utili già tassati per trasparenza dal *de cuius* non debba essere assoggettata a imposizione.

Infatti, i redditi compresi nelle somme liquidate ai soci di società di persone o ai loro eredi sono solo quelli che **non hanno già formato oggetto di tassazione** mediante imputazione pro quota ai soci stessi.

Sono quindi soggette a tassazione separata le somme liquidate ai soci o ai loro eredi a titolo di (c.d. differenza o eccedenza da recesso):

- **avviamento** e plusvalori in genere;
- riserve in sospensione d'imposta;
- parte di utile dell'esercizio formatasi **dall'inizio del periodo d'imposta** fino al verificarsi dell'evento che ha originato l'erogazione delle somme.

In merito al momento impositivo, poi, il dato letterale degli artt. 17 comma 1 lett. l) e [20-bis](#) del TUIR fa riferimento alle "somme attribuite". Pertanto, sembrerebbe possibile sostenere che, ai fini della tassazione in capo ai soci:

- da una parte, **non è necessario** che le somme siano state effettivamente percepite (cioè che sia avvenuto il relativo pagamento);
- dall'altra, che occorra però la "quantificazione" delle somme da attribuire a ciascun erede.

Al via le comunicazioni per la super ACE

Da domani è possibile presentare le richieste per il credito d'imposta da parte delle imprese che si sono capitalizzate nel corso dell'anno

/ **Gianluca ODETTO**

Parte domani, 20 novembre 2021, la richiesta del credito d'imposta da super ACE spettante alle imprese che hanno effettuato **incrementi** di patrimonio netto nel 2021.

L'Agenzia delle Entrate dà, in genere, conferma dell'apertura del canale telematico con apposita comunicazione sul proprio sito internet, ma l'adempimento può essere gestito con una certa **"serenità"**, posto che non è in alcun modo previsto che l'attribuzione del credito segua una priorità legata all'ordine di presentazione.

La comunicazione è presentata esclusivamente in via telematica, in proprio o tramite un intermediario abilitato, utilizzando l'**apposito software** (che a tutt'oggi, tuttavia, non risulta disponibile). Il modello è semplice, presentando pochi dati sintetici, tra i quali i principali riguardano la tipologia di soggetto richiedente, la variazione in aumento del capitale proprio, il rendimento nozionale computato con il coefficiente agevolato del 15% e il credito d'imposta conseguente.

Occorre inoltre compilare il **quadro A**, riferito alle attestazioni antimafia, se il credito d'imposta richiesto è superiore a 150.000 euro (per le società di capitali, ciò corrisponde a incrementi netti superiori a circa 4,2 milioni di euro); le specifiche tecniche al provvedimento di attuazione della disciplina recano l'importante annotazione per cui, se lo stesso beneficiario presenta anche in tempi successivi più comunicazioni che, nel loro complesso, portano a superare la soglia di 150.000 euro, la compilazione del quadro A è obbligatoria per la prima comunicazione che comporta lo "sforamento".

Le stesse specifiche tecniche confermano, poi, che il credito d'imposta è determinato applicando al rendimento nozionale le **aliquote IRPEF** non solo se il beneficiario è una persona fisica (impresa individuale), ma anche se esso è una società di persone.

La compilazione del modello da parte delle imprese che possono contare su un **unico movimento** (si tratta, tipicamente, dell'utile del 2020 accantonato a riserva, o di un versamento da parte dei soci) è semplice, dovendosi indicare il mero importo numerico di tale aumento del patrimonio netto (per i versamenti, ciò è di molto semplificato in virtù della previsione espressa dell'**art. 19** del DL 73/2021 per cui, per il solo 2021, essi rilevano sempre per l'intero ammontare, senza necessità di effettuare ragguagli *pro rata temporis*).

Qualche dubbio in più riguarda le situazioni in cui, a fronte di uno o più movimenti positivi, ve ne siano alcuni di **segno negativo** (distribuzioni di riserve ai soci, acquisto di azioni proprie, ecc.); in assenza di indica-

zioni da parte della norma di riferimento, la comunicazione presentata dovrebbe fotografare la situazione al momento di presentazione, pur se i movimenti negativi sono compensati da successivi incrementi.

Quindi, per la società che abbia accantonato l'utile del 2020 per 900.000 euro, distribuito a settembre del 2021 una riserva per 350.000 euro e sia in procinto di effettuare un aumento di capitale (con versamento integrale) di 400.000 euro nel dicembre del 2021, la strada più corretta dovrebbe essere quella di **effettuare**:

- una prima comunicazione, in cui si dichiara la variazione netta di 550.000 euro;
- una seconda comunicazione, in cui si dichiara l'aumento di capitale di 400.000 euro.

La possibilità di presentare più comunicazioni successive (come nel semplice esempio di cui sopra) è espressamente ammessa dall'art. 3.3 del provv. Agenzia delle Entrate n. [238235/2021](#). La norma non prende invece in considerazione la possibilità di sfruttare la super ACE in parte quale credito d'imposta e in parte in sede di **dichiarazione annuale** (come potrebbe essere, nel caso di cui sopra, per l'incremento dovuto all'aumento di capitale), pur se ciò dovrebbe ritenersi pacificamente ammesso, e da gestire con appositi campi di raccordo nella dichiarazione REDDITI 2022.

Per le imprese che presentano l'istanza, l'Agenzia delle Entrate (Centro Operativo di Cagliari) si riserva un tempo sino a 30 giorni per comunicare il riconoscimento o il diniego del credito: realisticamente, l'orizzonte temporale per effettuare la compensazione è quello dei versamenti del 16 dicembre 2021, o dell'**acconto IVA**, salvo risposte celeri che possano arrivare in tempo per il secondo acconto IRPEF/IRES/IRAP del 30 novembre 2021.

Possibili sia la rinuncia integrale che la rettifica

Come espressamente previsto dalle disposizioni attuative, inoltre, una volta inoltrata l'istanza i richiedenti possono **rinunciare** integralmente al credito richiesto, ovvero rettificare i dati in precedenza comunicati (in questo caso, restano validi gli utilizzi del credito d'imposta sino a concorrenza del minor importo tra il credito risultante dalla comunicazione originaria e quello risultante dalla comunicazione rettificativa).

La comunicazione della rinuncia o della rettifica avviene dietro presentazione del modello, nel quale si indica il protocollo attribuito dal servizio telematico alla **comunicazione originaria**.

Contributo per le attività nei Comuni con santuari religiosi al 51,6050%

L'Agenzia ha fissato la percentuale per il calcolo, tenuto conto che l'ammontare complessivo dei contributi richiesti è pari a 19.377.954 euro

/ REDAZIONE

Con il provvedimento n. [317675](#), datato 17 novembre ma pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha determinato in misura pari al **51,6050%** la percentuale per il calcolo del contributo da erogare in favore delle attività economiche e commerciali svolte nei centri storici dei Comuni ove sono situati santuari religiosi.

L'[art. 59](#) del DL 104/2020 riconosce un contributo a fondo perduto, tra l'altro, ai soggetti esercenti attività di impresa di vendita di beni o servizi al pubblico, svolte nei **centri storici** dei Comuni ove sono situati santuari religiosi, nella misura e alle condizioni ivi previste.

L'[art. 1](#), comma 88 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) ha destinato la somma di 10 milioni di euro all'erogazione del sopra descritto contributo, che costituisce limite di spesa.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 8 settembre 2021 n. [230686](#) sono state definite le modalità di attuazione del contributo a fondo perduto in esame; in particolare, è stato previsto che l'istanza poteva essere presentata dal 9 settembre all'**8 novembre 2021** (si veda "[Al via le istanze per il contributo per le attività nei Comuni con santuari religiosi](#)" del 9 settembre).

L'Agenzia determina l'importo complessivo dei contributi richiesti con le **istanze** che hanno superato i controlli e, tenuto conto del sopra citato limite di spesa di 10 milioni di euro, definisce la percentuale di riparto, rapportando il limite stesso all'ammontare complessivo dei contributi richiesti con le istanze validamente presentate. Nel caso in cui l'ammontare complessivo dei contributi relativi alle istanze accolte risulti infe-

riore al limite di spesa, la percentuale è pari al 100%.

La percentuale di riparto doveva essere resa nota con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (*cfr.* § 4.1 del citato provvedimento dell'8 settembre 2021).

Tanto premesso, tenuto conto che l'ammontare complessivo dei contributi richiesti risultante dalle istanze validamente presentate, in assenza di rinuncia, è pari a 19.377.954 euro, la suddetta percentuale è ottenuta dal rapporto tra 10.000.000 e 19.377.954; il risultato di tale rapporto, espresso in termini percentuali e troncato alla quarta cifra decimale, è pari al **51,6050%** secondo quanto definito dal provvedimento n. 317675.

Pertanto, l'importo del contributo erogabile a ciascun beneficiario è pari al contributo risultante dall'ultima istanza validamente presentata, in assenza di rinuncia, moltiplicato per la suddetta percentuale del 51,6050%, troncando il risultato all'unità di euro.

Contributo erogato con accreditamento diretto

L'Agenzia delle Entrate **eroga** il contributo mediante **accredito diretto** sul conto intestato al soggetto beneficiario.

L'Agenzia comunica l'avvenuto mandato di pagamento del contributo nell'apposita area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" - sezione "Contributo a fondo perduto - Consultazione esito", accessibile al soggetto richiedente ovvero al suo intermediario delegato.

Agevolazioni prima casa giovani compatibili con la liberalità indiretta

Le Entrate affermano che l'esenzione da imposta di donazione può operare ugualmente

/ Anita MAURO

Se il genitore, con l'intento di realizzare una liberalità indiretta, fornisce al figlio (minore di 36 anni e con ISEE non superiore a 40.000) il denaro per l'acquisto della prima casa e l'atto gode delle agevolazioni **"prima casa under 36"**, può comunque operare l'**esenzione** dall'imposta di donazione prevista dall'[art. 1](#) comma 4-*bis* del DLgs. 346/90, anche se l'atto di acquisto non ha scontato l'imposta di registro proporzionale per effetto dell'agevolazione di cui all'[art. 64](#) comma 6 del DL 73/2021.

Il chiarimento è stato reso dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 14 ottobre 2021 n. [12](#), § 6, nella quale, nell'illustrare la nuova agevolazione "prima casa giovani" introdotta dall'[art. 64](#) commi 6-10 del DL 73/2021 convertito, l'Amministrazione finanziaria si è interrogata sulla compatibilità di essa con l'art. 1 comma 4-*bis* del DLgs. 346/90, che sancisce un limitato principio di **"alternatività"** tra l'imposta di registro e l'imposta sulle donazioni in riferimento alle liberalità "collegate" ad atti di trasferimento di immobili o aziende assoggettati all'imposta di registro proporzionale o a IVA.

Preliminarmente, va ricordato (rinviando all'apposita [Scheda di aggiornamento](#) per i necessari approfondimenti), che l'agevolazione "prima casa giovani" consiste nell'esenzione dalle imposte d'atto (imposte di registro, ipotecaria e catastale) e, per gli atti imponibili a IVA, in un **credito d'imposta** pari all'IVA corrisposta in relazione all'acquisto medesimo, nonché nell'esenzione dall'imposta sostitutiva sui mutui erogati per l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione degli immobili agevolati.

Il beneficio è limitato agli atti stipulati tra il 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del decreto "Sostegni-bis") e il **30 giugno 2022**, anche se il disegno di legge di bilancio 2022 ne prevede l'estensione fino al 31 dicembre 2022.

Dal punto di vista **soggettivo**, il beneficio si applica limitatamente ai trasferimenti operati a favore di soggetti che soddisfino entrambe le seguenti condizioni:

- non abbiano ancora compiuto 36 anni di età nell'anno in cui l'atto è rogitato;
- hanno un indicatore della situazione economica equivalente non superiore a 40.000 euro annui.

Dal punto di vista **oggettivo**, l'agevolazione riguarda i medesimi atti che accedono all'agevolazione "prima casa ordinaria", per la quale è necessario, come espressamente affermato dall'Agenzia nella circ. n. 12/2021, sussistano tutte le condizioni previste dalla Nota II-*bis* all'art. [1](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86. Se

ne desume che l'agevolazione "prima casa giovani" è un'agevolazione "di secondo grado" che si innesta (e presuppone) l'agevolazione "prima casa" ordinaria.

Il fatto che l'agevolazione "prima casa giovani" comporti l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, aveva generato il dubbio che essa **non potesse convivere** con l'esenzione dall'imposta di donazione prevista dall'[art. 1](#) comma 4-*bis* del DLgs. 346/90. Tale norma, infatti, prevede che l'imposta sulle donazioni non si applichi alle liberalità "collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto".

La norma trova applicazione, ad esempio, nei casi di acquisto immobiliare operato dal figlio con denaro fornito dal genitore. Tale ipotesi, infatti, integra una **liberalità indiretta** del padre a favore del figlio, ma non va soggetta all'imposta sulle donazioni (né erode la franchigia), in quanto l'atto immobiliare sconta l'imposta di registro proporzionale, proprio in forza dell'art. 1 comma 4-*bis* citato.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 12/2021 (§ 6), ha superato i dubbi, chiarendo, invece, che l'esenzione recata dall'art. 1 comma 4-*bis* del DLgs. 346/90 può trovare applicazione anche in ipotesi di atti agevolati per effetto dell'agevolazione "prima casa giovani", atteso che l'esenzione prevista dall'art. 64 comma 6 del DL 73/2021 presuppone l'**astratta riconducibilità** della fattispecie tra quelle "soggette a registro proporzionale".

In breve, l'Agenzia ribadisce che l'esenzione dall'imposta di registro prevista dall'art. 64 comma 6 del DL 73/2021 presuppone in realtà la riconducibilità della fattispecie all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, che prevede l'applicazione dell'imposta di registro del 2% per i trasferimenti della "prima casa".

Inoltre, aggiunge la circ. n. 12/2021, tale conclusione è suffragata dal fatto che le conseguenze fiscali per le imposte indirette, per chi chiede le agevolazioni "prima casa under 36", non possono essere **deteriori** rispetto a quelle che si applicherebbero per effetto del trattamento fiscale ordinario.

Infine, un'interpretazione diversa, che comportasse l'applicazione dell'imposta di donazione alla liberalità indiretta realizzata con atto agevolato dal beneficio "prima casa under 36", non risulterebbe coerente con la *ratio* della disciplina in esame e costituirebbe un **deterrente** per l'accesso al beneficio prima casa giovani.

Per il Patent box rileva l'esercizio dell'opzione ante 22 ottobre 2021

L'Agenzia delle Entrate sembra propendere per un orientamento restrittivo

/ Pamela ALBERTI

Mentre il Ddl. di conversione del DL [146/2021](#) è in corso di esame nelle Commissioni riunite Finanze e Lavoro al Senato, permangono tra gli operatori forti perplessità sull'applicazione della norma transitoria in materia di **Patent box** prevista dall'[art. 6](#) del DL 146/2021.

Malgrado i dubbi formulati da più parti, il testo in vigore del decreto ha mantenuto l'impostazione originaria per cui:

- a decorrere dal **22 ottobre 2021**, è abrogata la disciplina in materia di Patent box (primo periodo del comma 10 dell'[art. 6](#) del DL 146/2021);

- i soggetti che hanno esercitato l'**opzione** ai sensi dell'[art. 1](#) commi 37-45 della L. 190/2014 in data antecedente al 22 ottobre possono scegliere, in alternativa al regime opzionato, di aderire al nuovo regime agevolativo, previa comunicazione da inviarsi secondo le modalità che saranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (secondo periodo del comma 10);

- sono **esclusi** dalla suddetta previsione i soggetti che abbiano presentato istanza di ruling, ovvero istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate a conclusione di dette procedure, nonché i soggetti che abbiano già aderito al regime di "autodeterminazione" (terzo periodo del comma 10);

- i soggetti che abbiano presentato **istanza di ruling**, ovvero istanza di rinnovo dei termini dell'accordo già sottoscritto e che non avendo ancora sottoscritto un accordo vogliano aderire al nuovo regime agevolativo, comunicano, secondo le modalità che saranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, la volontà di rinunciare alla procedura di accordo preventivo o di rinnovo della stessa (quarto periodo del comma 10).

Con un documento pubblicato la scorsa settimana, l'[Associazione Laboratorio Fiscale](#) ha osservato che una lettura delle norme sistematicamente orientata dovrebbe portare alla **conferma** del vecchio regime anche per coloro che, prima dell'entrata in vigore del DL, hanno presentato istanza di ruling pur non avendo esercitato l'opzione in dichiarazione antecedentemente al 22 ottobre.

Secondo l'Associazione, diversamente, il quarto periodo del comma 10 dell'[art. 6](#) del DL 146/2021 risulterebbe inutile dal momento che, se esso riguardasse unicamente coloro che avendo esercitato l'opzione per il **vecchio regime** a seguito di ruling decidano di transitare al nuovo regime, tale fattispecie sarebbe già disciplinata dal secondo periodo del comma 10.

A quanto ci consta, tale ricostruzione non sembra, al momento, accolta dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate, le quali, su specifico impulso della Direzione centrale, considerano irrilevante la presentazione dell'istanza di ruling in assenza dell'**esercizio dell'opzione** in dichiarazione.

Le argomentazioni addotte dall'Agenzia risultano alquanto scarse e si fondano essenzialmente sulla **formulazione letterale** del primo e del secondo periodo dell'[art. 6](#) comma 10 del DL 146/2021 e dalla relazione illustrativa al medesimo DL, in base alla quale il regime transitorio è previsto "per i contribuenti che abbiano validamente esercitato opzione per il regime agevolativo di cui alla previgente disciplina in data antecedente all'entrata in vigore" del DL 146/2021.

L'Agenzia non sembra invece considerare la portata del comma 4 sottolineata invece dal documento.

In merito al **periodo d'imposta 2020** (per i soggetti non "solari", periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL), l'Associazione Laboratorio Fiscale osserva che un'interpretazione letterale delle disposizioni porterebbe a ritenere che, salvo i casi coperti dal regime transitorio, se l'opzione per il precedente regime è stata esercitata prima del 22 ottobre 2021 essa rimane valida (comma 10, primo periodo), mentre se a tale data la stessa non fosse già stata esercitata, non vi sarebbe più modo di farla valere, riguardando le opzioni esercitate dal 22 ottobre in poi soltanto il nuovo regime (comma 8).

Secondo l'Associazione si tratta però di una **conclusione inaccettabile**, considerando che il 2020 rappresenta un periodo di imposta già chiuso, per il quale sono state già versate le imposte a saldo; inoltre, interpretando così i due commi citati si discriminerebbero i contribuenti sulla sola base di un requisito formale (l'esercizio o meno dell'opzione nella dichiarazione).

Sarebbe quindi necessaria un'interpretazione "**adeguata**", anche alla luce della relazione tecnica al decreto, la quale stima che i potenziali effetti di cassa teoricamente ascrivibili alla misura in esame possano riscontrarsi (tanto per l'abrogazione del vecchio Patent box quanto per l'introduzione del nuovo regime agevolativo) soltanto a partire dal 2022; con ciò facendo presumere che il Governo, allorché al comma 8 e al primo periodo del comma 10 ha posto riguardo alla data di entrata in vigore del decreto come data di avvio del nuovo regime ed abrogazione del precedente, abbia inteso riferirsi al periodo di imposta in corso a tale data, vale a dire il 2021.

Effetto espansivo del giudicato esterno nelle società di comodo

La decisione della Cassazione disattende la pregressa giurisprudenza

/ Maria FRETTO

Le oggettive situazioni di cui al comma 4-*bis* dell'[art. 30](#) della L. 724/1994, che hanno permesso la disapplicazione della disciplina per le [società di comodo](#) ad un determinato soggetto e per un determinato anno d'imposta, decisa con sentenza passata in giudicato, possono valere anche per gli anni successivi; ciò, in forza dell'**effetto espansivo** esterno della sentenza passata in giudicato.

Questa è la conclusione a cui è giunta la Suprema Corte con l'ordinanza n. [32496](#) dell'8 novembre 2021.

Nel caso di specie, una società – dichiarata non operativa dalla Regionale per un anno d'imposta – proponeva ricorso per cassazione eccependo, tra gli altri rilievi, l'**efficacia espansiva** del [giudicato esterno](#) di due sentenze, segnatamente, della stessa C.T. Reg. e della C.T. Prov., che – per gli anni d'imposta precedenti – avevano concluso per la disapplicazione della normativa sulle società di comodo.

Ebbene, la Cassazione, in particolare, ha ritenuto che le "oggettive situazioni in presenza delle quali si è reso impossibile il conseguimento dei ricavi ovvero che non hanno consentito di effettuare operazioni ai fini dell'IVA [...] riguardanti gli accertamenti 2006 e 2007 [...] hanno un'indubbia efficacia permanente e pluriennale in quanto riguardanti l'accertamento dei presupposti di fatto richiesti dall'[art. 30](#) della l. n. 724 del 1994 per la disapplicazione della disciplina tributaria sulle cd. società di comodo".

Per tale ragione, la Suprema Corte ha deciso anche nel merito annullando l'accertamento.

La decisione, tuttavia, appare sovvertire la **costante giurisprudenza** che nega l'efficacia del giudicato esterno per annualità diverse con riguardo alle questioni attinenti ad uno status, come, appunto, quello di società di comodo.

In particolare, secondo i giudici di legittimità, "in tema di efficacia del giudicato esterno per diverse annualità di imposta, [...] «la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo a diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità» [...] Con riguardo alle società di comodo, in particolare, questa

Corte ha precisato che lo «status» di società non operativa risultante dall'applicazione dei parametri previsti dalla L. n. 724 del 1994, [art. 30](#), comma 1, non è permanente, ma va accertato anno per anno, ben potendo una società essere non operativa in un determinato esercizio sociale ed operativa in quello successivo (Cass., sez. 5, 1/10/2014, n. 20702; Cass., sez. 6-5, 22/05/2017, n. [12829](#))" (Cass. n. 12862 del 13 maggio 2021).

La Corte, inoltre, ha ribadito che "la preclusione del giudicato opera nel caso di giudizi identici [...] ma nei soli **limiti dell'accertamento** della questione di fatto e non anche in relazione alle conseguenze giuridiche (Cass. n. 12763 del 2014; Cass. n. [235](#) del 2014; Cass. n. 1514 del 2007)" (Cass. n. 26908 del 5 ottobre 2021).

Occorrevano eventi perpetui o con effetti pluriennali

Ebbene, se si volesse dar seguito all'insegnamento costante della Suprema Corte, si dovrebbe concludere in modo diverso, addirittura **antitetico**, rispetto a quanto deciso nel caso di specie, posto che la qualificazione di una società come di comodo è la conseguenza giuridica di determinati elementi fattuali (mancato raggiungimento del test di operatività; assenza di situazioni oggettive *ex* comma 4-*bis* art. 30 cit. e altri). Inoltre, e soprattutto, si tratta di elementi fattuali che, per loro natura, possono cambiare di anno in anno. Questo per dire che una società ben potrebbe non essere considerata di comodo per determinate annualità e, invece, risultare di mero godimento per altre.

Nel caso di specie, la decisione è stata fondata sulle "**oggettive situazioni** in presenza delle quali si è reso impossibile il conseguimento dei ricavi [...]". Sennonché, queste circostanze – che permettono la disapplicazione delle regole previste per la tassazione delle società di comodo a soggetti che, altrimenti, ne sarebbero soggetti – possono sussistere solo per una o più annualità e possono modificarsi di anno in anno.

L'ordinanza avrebbe potuto essere ricondotta sistematicamente alla giurisprudenza sopracitata solo qualora, secondo le circostanze del caso concreto, le "**oggettive situazioni**" (non esplicitate nel corpo della decisione) fossero connesse ad eventi perpetui o con effetti pluriennali. Al di fuori di questa ipotesi, dovrebbe escludersi un effetto espansivo esterno del giudicato da far valere rispetto allo status di società di comodo, salvo sovvertire completamente la giurisprudenza sopra indicata. In mancanza, però, di argomenti sistematici utili a giustificare un simile *revirement*.

Agevolazioni su successioni e donazioni per i neo domiciliati

Questo regime si contraddistingue dagli altri in quanto non limita i benefici al comparto delle imposte sui redditi

/ Gabriele GIARDINA

Secondo quanto previsto dall'[art. 1](#) comma 158 della L. 232/2016, in deroga ai **criteri ordinari** che definiscono l'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, per le successioni aperte e le donazioni effettuate (inclusi gli atti gratuiti non donativi e i vincoli di destinazione) nei periodi d'imposta di validità dell'opzione esercitata dal dante causa ai sensi dell'[art. 24-bis](#) del TUIR, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione: per converso, è bene ricordare che analoga agevolazione non spetta per le successioni e donazioni nelle quali i neo domiciliati assumono la veste di beneficiari.

Come osservato dal Consiglio nazionale del Notariato (studio n. [100-2017/T](#)), per godere e per poter mantenere tali benefici non solo è necessario che, al momento in cui la successione si apre ovvero la donazione è effettuata, gli effetti dell'opzione risultino operanti, ma altresì deve accertarsi che, successivamente a tale momento, non sia intervenuta una **causa di decadenza** dal regime che, seppur materialmente verificatesi dopo la fattispecie imponibile ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, travolgerebbe il regime con efficacia *ex tunc*. Si pensi, a tal fine, all'ipotesi di revoca dell'opzione, al mancato/parziale pagamento dell'imposta sostitutiva (situazioni materialmente occorrenti nell'anno seguente a quello in cui si manifesta il loro effetto retroattivo), o ancora alla perdita della residenza fiscale italiana del donante, avvenuta nel medesimo anno nel quale è stata effettuata una donazione avente ad oggetto beni situati all'estero.

A parere dell'Agenzia delle Entrate (circolare 23 maggio 2017 n. [17](#)), sono da **escludere** dall'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni anche i beni e diritti esistenti all'estero riferiti ai familiari per i quali viene estesa l'opzione per il regime, *ex art. 24-bis* comma 6 del TUIR: pertanto, nel caso di trasferimenti per successione o donazione rispetto ai quali il familiare interessato dall'opzione sia il *de cuius* ovvero il donante, l'imposta sulle successioni e donazioni dovrà essere corrisposta limitatamente ai beni e diritti esistenti in Italia.

Nella menzionata circolare n. 17/2017, l'Agenzia delle Entrate ha altresì specificato che, se il contribuente (o

anche il familiare per il quale viene estesa l'opzione al regime) si avvale della facoltà, prevista dall'*art. 24-bis* comma 5 del TUIR, di escludere alcuni Paesi dall'applicazione dell'imposta sostitutiva (c.d. meccanismo del **cherry picking**), tale scelta esplicherà effetti anche ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, ed in tal caso i beni e diritti trasferiti esistenti in detti Stati o territori esteri, per i quali non opera il regime dell'imposta sostitutiva, dovranno concorrere alla formazione della base imponibile dell'imposta sulle successioni e donazioni, secondo le regole ordinarie.

Il meccanismo di esclusione dalla tassazione sulle successioni e donazioni previsto dalla disciplina sui neo domiciliati mira, in buona sostanza, a limitare l'insorgenza di **fenomeni di tassazione concorrente** tra ordinamenti: infatti, a fronte di *de cuius* o donanti residenti in Italia ed aderenti al suddetto regime, i beni situati all'estero e caduti in successione (od oggetto di donazione) scontreranno imposta nel (solo) Paese estero, mentre in maniera speculare i beni "esistenti" nel nostro Paese risulteranno esclusivamente assoggettati all'imposta prevista dal DLgs. [346/90](#).

È da notare che tale linearità di imposizione può venire meno a fronte di ordinamenti esteri che presentino ambiti soggettivi, oggettivi e territoriali di applicazione del tributo difforni rispetto a quelli italiani. Si pensi al caso di quei Paesi ove assume rilevanza anche la **residenza dell'erede** e del donatario: se la stessa fosse collocata all'estero, la "sola" residenza italiana del *de cuius*/donante e la connotazione del bene come "situato" in Italia non varrebbero ad evitare il prelievo anche nel Paese estero.

Parimenti, la difformità delle regole relative alla presunzione di territorialità di un bene (che potrebbe, quindi, considerarsi come esistente in Italia in base alla normativa domestica, ed anche nel Paese estero in accordo con le regole ivi vigenti) potrebbe portare a un doppio prelievo, superabile mediante il credito d'imposta *ex art. 26* o *ex art. 55* comma 1-*bis* del DLgs. 346/90, o facendo ricorso ai rimedi previsti all'interno di una delle sette convenzioni stipulate dal nostro Paese in materia di **successioni**.

Assegno unico e universale dal 2022

Il Consiglio dei Ministri ha approvato il DLgs. attuativo dell'art. 2 della L. 46/2021; il beneficio è compatibile con il reddito di cittadinanza

/ Elisa TOMBARI

Il Consiglio dei ministri tenutosi ieri ha approvato il DLgs. attuativo dell'[art. 2](#) della L. 1° aprile 2021 n. 46, che istituisce l'**assegno unico e universale**. Il provvedimento ora dovrà passare al vaglio delle Commissioni parlamentari competenti per il parere, prima del via libera definitivo.

Come reso noto dal comunicato stampa di Palazzo Chigi, la misura potrà essere richiesta a partire dal **1° gennaio 2022** e, fino a quando non sarà pienamente operativa, continuerà a essere erogato l'assegno temporaneo per figli minori (c.d. "assegno ponte") di cui al DL [79/2021](#) convertito, a sostegno delle famiglie che non abbiano diritto ai vigenti assegni per il nucleo familiare.

L'introduzione dell'assegno unico e universale determinerà la graduale **soppressione** delle misure indicate nell'[art. 3](#) della L. 46/2021, tra le quali rientrano:

- l'assegno ai nuclei familiari con almeno tre figli minori;
- il bonus bebè;
- il premio alla nascita;
- gli assegni per il nucleo familiare.

L'assegno in esame spetterà a **tutti** i nuclei familiari con figli a carico, interessando quindi sia i lavoratori dipendenti che gli **autonomi**, subordinato al possesso cumulativo di una serie di **requisiti** concernenti i profili di cittadinanza, residenza e soggiorno. In particolare, per accedere alla misura occorre:

- essere cittadino italiano o di uno Stato membro Ue, o suo familiare, titolare del diritto di soggiorno o del diritto di soggiorno permanente, o essere cittadino di uno Stato non appartenente all'Unione europea in possesso del permesso di soggiorno Ue per soggiornanti di lungo periodo o del permesso di soggiorno per motivi di lavoro o di ricerca, di durata almeno annuale;
- essere soggetto al pagamento dell'imposta sul reddito in Italia;
- essere residente e domiciliato, insieme con i figli a carico, in Italia per la durata del beneficio;
- essere stato o essere residente in Italia per almeno due anni, anche non continuativi, o essere titolare di un contratto di lavoro a tempo indeterminato, o a tem-

po determinato di durata almeno biennale.

Il beneficio decorre **dal settimo mese di gravidanza**, sino al compimento del **21esimo anno** di età del figlio, ma viene prevista una riduzione per i figli che raggiungono la maggiore età, i quali potranno richiederne concessione diretta a condizione che frequentino un percorso di formazione scolastica o professionale, o un corso di laurea, svolgano un tirocinio o di un'attività lavorativa con un reddito complessivo inferiore a 8.000 euro, siano registrati come soggetti disoccupati e in cerca di lavoro presso un centro per l'impiego o un'agenzia per il lavoro o svolgano il servizio civile universale.

L'importo varia in base all'ISEE secondo criteri di universalità e progressività. Infatti, la somma potrà subire **variazioni** in relazione ai soggetti destinatari: stando al comunicato, l'assegno mensile dovrebbe arrivare fino a **175 euro** per il primo e il secondo figlio (260 dal terzo), che saranno ridotti qualora i figli a carico presenti nel nucleo abbiano un'età compresa tra i 18 e i 21 anni. Inoltre, l'importo pieno andrebbe a chi ha un **ISEE fino a 15 mila euro**, superati i quali l'assegno calerebbe progressivamente fino a un importo minimo per gli ISEE oltre una certa soglia o per chi non lo presenta.

Viene poi prevista un'ipotesi di maggiorazione qualora l'assegno venga erogato in favore di madri minori di 21 anni, nonché una maggiorazione, secondo un'aliquota non inferiore al 30% e non superiore al 50%, per ciascun figlio con disabilità; in tal caso, la misura spetta a prescindere dall'età e l'importo della maggiorazione è graduato secondo le classificazioni della condizione di **disabilità**.

L'INPS darà indicazioni sulle modalità di presentazione delle domande

Il beneficio potrà essere richiesto all'INPS (anche congiuntamente al **reddito di cittadinanza**, col quale è **compatibile**) dal 1° gennaio del prossimo anno, secondo le modalità che saranno rese note dall'Istituto di previdenza entro 20 giorni a partire dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DLgs. attuativo.

Nozione funzionale di impresa per i risarcimenti antitrust della società "figlia"

Il Caso Assonime n. 7/2021 si sofferma sulla sentenza relativa alla causa C-882/19

/ Maurizio MEOLI

Il Caso Assonime n. 7/2021 esamina la sentenza della Corte di Giustizia Ue del 6 ottobre 2021, relativa alla causa [C-882/19](#) in tema di **responsabilità** della società "figlia" nel risarcimento del danno antitrust; decisione considerata un'importante tappa nel progressivo chiarimento della nozione di impresa e dei criteri per l'imputazione della responsabilità all'interno dei gruppi di società nei casi di violazione delle regole antitrust europee.

Si ricorda, innanzitutto, come, rispetto al tema della responsabilità **"discendente"**, fino ad oggi non esaminato, si presentino due esigenze contrapposte: da un lato, per il soggetto danneggiato potrebbe risultare più semplice coinvolgere nell'azione risarcitoria davanti ai giudici nazionali una società controllata operante a livello locale, invece della capogruppo (e quindi l'applicazione della responsabilità in senso discendente potrebbe favorire l'effettivo esercizio del diritto al risarcimento); dall'altro, questo tipo di responsabilità, se esteso indiscriminatamente, potrebbe rischiare di coinvolgere società totalmente estranee alla violazione e prive della capacità di prevenirla, nonostante l'appartenenza a un medesimo gruppo.

La decisione della Corte di Giustizia pone, comunque, quale punto di partenza la necessità di **assicurare effettività** al diritto di tutti i soggetti danneggiati da violazioni dell'[art. 101](#) del TFUE ad essere risarciti. Dalla constatazione che le azioni risarcitorie sono parte integrante del sistema di applicazione delle regole antitrust, poi, discende che la nozione di impresa rilevante ai sensi dell'[art. 101](#) del TFUE non possa presentare una portata diversa nel contesto dell'imposizione di ammende (*public enforcement*) e in quello delle azioni di risarcimento danni per violazione delle regole di concorrenza (*private enforcement*).

Quanto alla nozione di impresa, è stabilito come essa sia da riferire a una **unità economica** anche se, sotto il profilo giuridico, tale unità è costituita da più persone fisiche o giuridiche, e come la stessa potrebbe contribuire alla realizzazione di una violazione delle regole di concorrenza, con correlata responsabilità.

A fronte di ciò si precisa come, per riconoscere la responsabilità a una qualsiasi entità giuridica di un'unità economica, si debba provare che almeno un'entità giuridica appartenente a tale unità economica abbia violato le norme a tutela della concorrenza, di modo che si possa considerare che l'impresa costituita dalla suddetta unità economica abbia **commesso l'infrazione** (tale circostanza può risultare da una decisione della Commissione divenuta definitiva oppure essere ac-

certata in modo autonomo davanti a un giudice nazionale).

Quando è accertato che la società madre e la società figlia fanno parte della stessa unità economica, venendo a formare un'unica impresa ai sensi del diritto della concorrenza, è l'esistenza stessa di quell'unità economica che ha commesso l'infrazione a ingenerare la responsabilità **dell'una o dell'altra** società che compongono quell'impresa. Si tratta di una situazione che consente di configurare una responsabilità sia "ascendente" (della società madre per violazione commessa dalla società figlia) che "discendente" (della società figlia per violazione commessa dalla società madre).

Per la responsabilità risarcitoria discendente, peraltro, occorre considerare una **nozione "funzionale"** di impresa, in base alla quale l'unità economica deve essere identificata dal punto di vista dell'oggetto dell'infrazione rilevata, ovvero, nel caso di violazione dell'[art. 101](#) del TFUE, considerando il fatto che la società figlia operi nello stesso settore in cui la società madre tenuto il comportamento anticoncorrenziale; diversamente, infatti, una società figlia appartenente a un gruppo rischierebbe di essere ritenuta responsabile di infrazioni commesse nell'ambito di attività economiche prive di qualsiasi legame con la propria attività e nelle quali essa non era, neppure indirettamente, coinvolta. Ed allora, accertata una violazione dell'[art. 101](#) del TFUE in capo a una società madre, diviene possibile per la vittima dell'infrazione cercare di far valere la responsabilità civile di una società figlia, ma ricade sul soggetto danneggiato l'onere di provare, in sede di azione risarcitoria, che la società figlia **rientri nel perimetro** della suddetta impresa unità economica.

È, comunque, essenziale che la società figlia possa esercitare efficacemente i suoi diritti di difesa davanti al giudice nazionale per contestare sia la sua appartenenza alla stessa impresa della società madre che l'esistenza dell'**infrazione**; ma quest'ultima ipotesi è riconosciuta solo nel caso di azione risarcitoria di tipo stand-alone, e non quando la società figlia sia convenuta in giudizio in un'azione follow-on (successiva a una decisione della Commissione in cui l'infrazione è constatata in capo alla società madre).

Infine, osserva Assonime, la Corte di Giustizia, una volta sancito che la configurazione della responsabilità in capo alla società figlia per la condotta della società madre si basa sul riscontro dell'esistenza di un'unità economica, reputa in contrasto con il diritto europeo una disposizione nazionale che limiti la possibilità di imputare la responsabilità **all'ipotesi "ascendente"**.

Confisca diretta di denaro su conto corrente anche con prova dell'origine lecita

Solo se non è più rinvenibile l'accrescimento monetario derivante dal reato può scattare la confisca per equivalente quando normativamente prevista

/ Stefano COMELLINI

È ormai decennale il dibattito dottrinale e giurisprudenziale concernente la **confisca diretta** del **denaro**, sostanzialmente fondato sulla particolare natura fungibile dello stesso, soprattutto con riferimento, da un lato, alla possibile ablazione delle masse monetarie diverse da quelle costituenti il prezzo o il profitto del reato contestato; dall'altro, in caso affermativo, alla distinzione tra la confisca diretta di denaro, appunto distinto da quello proveniente da reato, e la confisca per equivalente.

In questo contesto, con la sentenza n. 42415 depositata ieri, le Sezioni Unite della Cassazione hanno inteso risolvere la questione se il sequestro delle somme di denaro giacenti su **conto corrente** bancario debba sempre qualificarsi come finalizzato alla confisca diretta del prezzo o profitto derivante dal reato, anche nel caso in cui la parte interessata fornisca la prova della derivazione del denaro vincolato da un titolo lecito.

Il Supremo Consesso nel suo argomentare ha preso necessariamente le mosse dalle due sentenze "Gubert" (Cass. n. [10561/2014](#)) e "Lucci" (Cass. n. [31617/2015](#)).

Con la prima decisione, sul profitto del reato tributario, le Sezioni Unite avevano recepito una nozione di bene, funzionale alla confisca, capace di comprendere non solo quanto appreso per effetto diretto e immediato dell'illecito, ma anche **ogni altra utilità** che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa. Espressamente qualificato come risparmio di spesa il profitto del reato tributario, con la sentenza Gubert si riteneva configurabile la confisca diretta del denaro corrispondente all'imposta evasa, rimasto nel patrimonio della persona giuridica nel cui ambito il reato sia stato commesso, non potendo l'ente considerarsi, salvo il caso in cui costituisca un mero schermo della persona fisica, un terzo estraneo al reato.

La successiva sentenza Lucci si è posta sulla scia di tale orientamento, con l'ulteriore affermazione del principio per cui, qualora il prezzo o il profitto derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, va qualificata come **confisca diretta** e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto dell'ablazione e il reato. La somma di denaro provento di reato si confonde automaticamente con le altre disponibilità economiche del reo, perdendo qualsiasi connotato di autonomia quanto alla sua identificabilità fisica.

La successiva giurisprudenza di legittimità ha dato

continuità a tali principi di diritto (Cass. n. [23393/2017](#)), anche se talune decisioni, a fronte di fattispecie caratterizzate dalla particolarità del fatto concreto o dalla specifica natura dei reati contestati, hanno diversamente disposto; ad esempio, dichiarando l'illegittimità dell'apprensione diretta delle somme di denaro entrate nel patrimonio del reo in base a un titolo lecito, ovvero in relazione a un credito sorto dopo la commissione del reato, che non risultino allo stesso neppure indirettamente collegate (Cass. n. [6816/2019](#)).

La sentenza qui in esame, a definizione del contrasto giurisprudenziale, si pone dichiaratamente in continuità con la sentenza Lucci, affermando il Supremo Consesso che, ai fini della confisca diretta del *pretium delicti* costituito da una somma di denaro, è **indifferente l'identità fisica** del numerario oggetto di ablazione rispetto a quello illecitamente conseguito. Infatti, il nesso eziologico di diretta provenienza tra il reato e il suo provento deve essere individuato in relazione alla **peculiare natura** del denaro, bene numerario fungibile, e alla disciplina giuridica sua propria. In altre parole, risulta normativamente indifferente l'individuazione materiale del relativo supporto nummario perché la natura e funzione del denaro rendono recessiva la sua fisicità, determinando la sua automatica confusione nell'accresciuto patrimonio del reo.

Pertanto, per il Supremo Consesso, da un lato, non si dovrà ricercare lo stesso numerario – le medesime banconote – conseguito dall'autore come diretta derivazione del reato; dall'altro, nessuna rilevanza sarà attribuibile all'eventuale esistenza di altri attivi monetari confluiti nel patrimonio del reo, eventualmente anche di origine lecita. Solo nel caso in cui **non sia più rinvenibile** l'accrescimento monetario derivante dal reato perché il soggetto non dispone più di denaro, interverrà, qualora normativamente previsto, lo strumento surrogatorio della **confisca per equivalente**, su beni di diversa natura dello stesso.

Ne consegue il principio di diritto per cui "qualora il prezzo o il profitto derivante dal reato sia costituito da **denaro**, la confisca viene eseguita, in ragione della natura del bene, mediante l'ablazione del denaro, comunque rinvenuto nel patrimonio del soggetto, che rappresenti l'effettivo accrescimento patrimoniale monetario da quest'ultimo conseguito per effetto del reato; tale confisca deve essere qualificata come **confisca diretta** e non per equivalente, e non è ostativa alla sua adozione l'allegazione o la prova dell'origine lecita del numerario oggetto dell'ablazione".

Esame dei filmati necessario per l'esercizio del diritto di difesa nel licenziamento

Immagini a carico del lavoratore utilizzabili se gli elementi istruttori acquisiti portano a ritenere che si tratti di condotte di particolare rilevanza o gravità

/ Viviana CHERCHI

La Corte d'Appello di Venezia, con la decisione n. [476/2021](#), si è pronunciata sulla legittimità del licenziamento disciplinare affrontando sia il tema degli obblighi di esibizione e messa a disposizione dei **documenti** posti alla base della contestazione, sia quello dei controlli a distanza.

In ordine alla prima questione, si ricorda come l'[art. 7](#) della L. 300/1970 – che regola, insieme alle disposizioni della contrattazione collettiva, il potere disciplinare del datore di lavoro, prescrivendo le condizioni di legittimità del procedimento disciplinare – **non preveda** l'obbligo di mettere a disposizione del lavoratore incolpato la documentazione aziendale relativa alla contestazione elevata.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha operato un **bilanciamento** tra i contrapposti interessi in gioco, chiarendo come il datore di lavoro, pur non essendovi obbligato per legge, sia tenuto a **offrire in consultazione** al lavoratore i documenti aziendali laddove l'esame degli stessi sia necessario al fine di consentirgli un'adeguata difesa, in base ai principi di correttezza e buona fede nell'esecuzione del contratto (cfr. Cass. n. [7581/2018](#)).

Per quanto riguarda, invece, la legittimità dei **controlli a distanza**, l'[art. 4](#) della L. 300/1970 (come riformato dal DLgs. [151/2015](#) e dal DLgs. [185/2016](#)) dispone che: il datore di lavoro possa utilizzare impianti audiovisivi e altri strumenti dai quali derivi anche la possibilità di controllo a distanza dell'attività dei lavoratori esclusivamente per esigenze organizzative e produttive, per la sicurezza del lavoro e per la tutela del patrimonio aziendale (c.d. controlli difensivi); previa adeguata informazione al lavoratore sulle modalità d'uso degli strumenti e di effettuazione dei controlli; nel rispetto della normativa in materia di privacy di cui al Regolamento [679/2016/Ue](#) (cfr. [FAQ](#) Garante Privacy del 5 dicembre 2020) ed esperita la procedura che prevede l'**accordo** con le rappresentanze sindacali in azienda o l'autorizzazione dell'ITL (cfr. circ. INL n. [5/2018](#)).

Nel caso trattato dalla sentenza in commento, una casa da gioco aveva utilizzato le immagini raccolte attraverso un sistema di videosorveglianza, installato nei locali aziendali, per contestare a una dipendente, addetta alla cassa, un'**appropriazione** di denaro dalla cassa attraverso vari artifici nelle attività di pagamento delle vincite alla clientela, per colmare degli ammanchi (a lei imputabili) e per realizzare plusvalenze a proprio vantaggio. La società aveva quindi intimato il licenziamento per giusta causa **senza**, tuttavia, **esibire** i

filmati raccolti nel corso del procedimento disciplinare nonostante la richiesta avanzata dalla lavoratrice.

Contrariamente al giudice della fase sommaria, che aveva ritenuto le videoregistrazioni pienamente **utilizzabili** in quanto coperte da un accordo sindacale ai sensi dell'[art. 4](#) della L. 300/1970, il giudice dell'opposizione aveva sostenuto l'inutilizzabilità delle videoregistrazioni e, quindi, **non provati** gli illeciti, con conseguente condanna della società alla reintegra della lavoratrice ex [art. 18](#) comma 4 della L. 300/1970.

Avverso tale decisione, la società aveva proposto reclamo al Collegio.

La Corte territoriale ha ritenuto pienamente **utilizzabili** le immagini raccolte attraverso il sistema di videosorveglianza per procedere disciplinarmente nei confronti della lavoratrice.

Nella sentenza si legge, in particolare, come dall'esame dell'accordo stipulato con le rappresentanze sindacali in applicazione dell'[art. 4](#) della L. 300/1970 emerga l'utilizzabilità delle videoriprese anche a "carico" – e non solo per trarre elementi "a discarico" – del lavoratore, laddove gli elementi istruttori acquisiti dal datore di lavoro abbiano portato a ritenere che il dipendente abbia tenuto comportamenti "di particolare rilevanza o gravità".

Nel caso di specie, la casa da gioco aveva esaminato le videoriprese solo **dopo** che la dipendente aveva posto in essere plurimi comportamenti – pienamente provati in giudizio – idonei a determinare il ragionevole convincimento che la stessa stesse attuando condotte di furto/appropriazione indebita di beni aziendali, certamente di particolare rilevanza e gravità. Oltretutto, la lavoratrice era stata correttamente informata dell'installazione delle telecamere nei locali aziendali, anche in considerazione del ruolo di rappresentante sindacale dalla stessa ricoperto.

In ogni caso, la Corte d'Appello di Venezia, ponendosi in continuità con il costante indirizzo giurisprudenziale, ha dichiarato l'**illegittimità** del licenziamento ex [art. 18](#) comma 6 della L. 300/1970 per violazione del procedimento disciplinare consistente nel non aver permesso alla lavoratrice di **visionare** i filmati posti alla base dell'incolpazione. Sul punto, il Collegio ha rilevato come l'esame dei filmati fosse necessario, anche in considerazione dello stato psicologico di confusione e agitazione in cui la stessa versava, ai fini dell'effettivo esercizio del diritto di difesa sia nel procedimento disciplinare sia in giudizio.

Il meccanismo di selezione della classe dirigente di Categoria ha fallito

Gentile Redazione, nei momenti di maggiore sofferenza, in quelli di crisi più profonda, l'essere umano si concentra su sé stesso. Prova a comprendere, o ricordare, "chi è, da dove viene" e, soprattutto, "dove vuole andare". Non sempre, però, la **riflessione** porta esiti favorevoli. A volte, la crisi è troppo intensa e complessa e, semplicemente, la storia fa il proprio corso.

Non è facile trasformare un "elemento di crisi" in un "fattore di successo". Eppure, un simile esercizio è indispensabile alla sopravvivenza di qualsiasi sistema, più o meno complesso, nei momenti di difficoltà.

Cosa sono i "Dottori commercialisti" e gli "Esperti contabili"? Quale è il loro ruolo nell'architettura costituzionale italiana? In generale, come questa Professione può essere **utile** ad una comunità nazionale?

I fatti di **cronaca** che riguardano la categoria dei Commercialisti, con lo strumento del ricorso giurisdizionale trasformato da mezzo a fine, impongono una riflessione più ampia di quella a cui abbiamo assistito in questi mesi. Nel giro di 13 anni, ovvero da quando si è votato per la prima volta per l'albo unico dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili, almeno due profonde crisi hanno riguardato la medesima Professione, ogni volta alimentate da un'esasperata litigiosità e sempre sfociata in un utilizzo ipertrofico di ogni sorta di procedimento giurisdizionale.

Già alla fine del primo mandato, tra il 2012 e il 2014, per circa 2 anni la normale dinamica democratica all'interno della Categoria si è bloccata a causa di un'articolata serie di **ricorsi** che sfociarono, successivamente, in un lungo commissariamento. A distanza di pochi anni, lo stesso film pare ripetersi in forma simile. Diversi, però, sono i contesti di riferimento. Mentre nel 2012 la Professione economico giuridica ancora godeva di un maggiore riconoscimento (sociale, economico ed anche in termini di prerogative di legge) oggi, verosimilmente, i commercialisti sono al loro "limite storico" più basso.

Non c'è dubbio, per quanto ci riguarda, che quello che stiamo vivendo è un classico momento di **crisi profonda** per i Dottori commercialisti. Uno di quei periodi in cui "o trasformi un fattore di crisi in un fattore di successo o muori". Non ci sono solo i ricorsi a paralizzare

la Categoria. È il vuoto di leadership, l'assenza di una strategia precisa, l'incapacità di declinare anche le più semplici politiche di gestione della Professione economico giuridica a condannare la stessa all'irrelevanza, se non a un ruolo passivo di mero ausilio alla pubblica amministrazione.

Occorre capire come si sia arrivato a tutto ciò prima di provare a reagire. Per quanto ci riguarda, la risposta è alquanto semplice: ha fallito, clamorosamente, il meccanismo di selezione della classe dirigente di Categoria. La riforma del nostro ordinamento professionale, ad opera del DLgs n. [139/2005](#), ha introdotto un sistema elettorale **maggioritario**, con liste bloccate, tanto per la scelta dei consigli territoriali che per il Consiglio nazionale (in quest'ultimo caso, senza nemmeno un riconoscimento per le minoranze). Con questo strumento ha prevalso in maniera esagerata la logica delle alleanze a discapito di quella della partecipazione, col risultato che "o si è sempre d'accordo o si è sempre contrari".

Comunque andrà a finire la questione dei ricorsi giurisdizionali che hanno congelato, negli ultimi 12 mesi, la democrazia nella nostra Professione, è certo che, in assenza di grandi riforme che la riguardino, il suo destino è segnato. La prima e più importante tra queste è quella della **selezione** della classe dirigente che deve avvenire, a nostro avviso, con meccanismi proporzionali puri e con l'elezione diretta, da parte degli iscritti, del Consiglio nazionale.

Di tutto ciò, occorre discutere da subito. Nel frattempo, occorre fermare senza più indugi la spirale d'immobilismo che si è attivata, mediante la nomina di commissari, tanto per gli ordini locali che per il consiglio nazionale. Poiché non c'è tempo da perdere, i commissari devono essere scelti tra i più autorevoli Colleghi, tanto in ambito nazionale che in quello locale, di modo da avere maggiori garanzie circa la **rapidità e l'efficacia** dell'unico mandato che devono declinare: ristabilire la democrazia, così fermando l'inarrestabile ed estremo declino cui assistiamo da troppo tempo.

Amelia Luca

Presidente ANDOC

Pubblicata in Gazzetta Ufficiale la legge che modifica il Codice delle pari opportunità

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale di ieri, 18 novembre 2021, la legge 5 novembre 2021 n. 162, la quale apporta alcune modifiche al Codice delle pari opportunità di cui al DLgs. 11 aprile 2006 n. 198 e introduce altre disposizioni in materia di pari opportunità tra uomo e donna in ambito lavorativo.

Tra le modifiche al suddetto codice si evidenziano in particolare le novità in materia di **rapporto periodico**, regolato all'[art. 46](#) del DLgs. 198/2006. Ai fini della redazione di tale rapporto il numero dei dipendenti viene fissato in oltre 50 dipendenti, con eliminazione della parola almeno in riferimento alla cadenza biennale.

Le aziende pubbliche e private che occupano fino a 50 dipendenti possono, invece, su base volontaria, redigere il rapporto. Si precisa che il rapporto viene redatto in modalità **esclusiva-**

mente telematica e viene prevista l'adozione di un decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione per la definizione di una serie di aspetti elencati nei nuovi commi 3 e 3-bis della norma. Spetterà, poi, all'Ispettorato nazionale del lavoro verificare la veridicità dei rapporti; in caso di rapporto mendace o incompleto è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 5.000 euro.

Tra le ulteriori novità si segnala l'istituzione, a decorrere dal 1° gennaio 2022, della **certificazione della parità di genere**, al fine di attestare le politiche e le misure concrete adottate dai datori di lavoro per ridurre il divario di genere in ambito lavorativo.

Il carattere definitivo o provvisorio del corrispettivo "guida" la natura del provento

Con la sentenza n. [35196](#) di ieri, la Corte di Cassazione ha ribadito che la **definitività**, o meno, della liquidazione del corrispettivo pattuito determina la riconduzione del provento tra i ricavi o tra le rimanenze.

Infatti, le somme ricevute a seguito di liquidazione di stati di avanzamento lavori (SAL) possono configurare, in alternativa:

- ricavi veri e propri;
- meri acconti.

Rientrano nel **primo caso** i corrispettivi liquidati a titolo definitivo, relativi a SAL accettati dal committente.

Appartengono, invece, alla seconda ipotesi i corrispettivi **materiali**, non ancora liquidati a titolo definitivo, bensì provvisorio, con la conseguente necessità di rilevare la prestazione

eseguita quale rimanenza di opere e servizi in corso di esecuzione, ai sensi dell'[art. 93](#) del TUIR.

A fondamento del proprio ragionamento, la Suprema Corte richiama la precedente ordinanza n. [18035/2021](#), secondo la quale l'inclusione del corrispettivo della parte di opera compiuta tra le rimanenze ovvero tra i ricavi è condizionata dalla definitività della relativa liquidazione, correlata all'avvenuta produzione degli effetti giuridici dell'accettazione relativi al **passaggio della proprietà** o del rischio.

La conclusione dei giudici di legittimità appare **coerente** con l'[art. 93](#) comma 4 del TUIR, a norma del quale i corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata.

Estesa la tutela per la quarantena, di nuovo in lavorazione le pratiche per malattia del 2021

Con il messaggio n. [4027](#) pubblicato ieri, l'INPS torna sul tema delle tutele previste per i lavoratori in **quarantena** e per i lavoratori cosiddetti "**fragili**" dall'[art. 26](#) del DL 18/2020 (Cura Italia), a seguito delle novità apportate sia dall'[art. 8](#) del DL 146/2021, sia dall'[art. 2-ter](#) del DL 111/2021, dettando nuove istruzioni operative alle proprie Strutture territoriali.

In particolare, con la nuova formulazione dell'[art. 26](#) l'equiparazione a malattia del periodo trascorso in quarantena con sorveglianza attiva, o in permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva, dai lavoratori del settore privato, viene riconosciuta fino al **31 dicembre 2021** (comma 1). Allo stesso modo, l'[art. 2-ter](#) del DL 111/2021 proroga al 31 dicembre 2021 anche le tutele per i lavoratori fragili di cui al comma 2. Considerata l'estensione delle suddette tutele, è stato previ-

sto un **incremento** delle risorse stanziare, le quali ammontano complessivamente a 663,1 milioni di euro per l'anno 2020 e di 976,7 milioni di euro per l'anno 2021.

Riepilogato il quadro normativo, al fine di considerare indennizzabili i giorni di prognosi indicati nel certificato per gli eventi ex [art. 26](#) comma 1 del DL 18/2020, ricadenti nel periodo dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021, l'Istituto previdenziale ha provveduto quindi ad **aggiornare** la procedura di gestione "Malattia a pagamento diretto".

Di conseguenza, tutte le pratiche per il riconoscimento della prestazione di malattia relative ai lavoratori dipendenti, con associati certificati afferenti al suddetto comma 1 per il periodo sopra indicato, dovranno essere **rimesse in lavorazione**, in base all'ordine cronologico degli eventi.