

Venerdì 26 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Nella cessione di immobile vincolato in trust, soggettività IVA da valutare sul trustee

/ Anita MAURO

Uno dei primi passaggi che l'interprete deve esperire, nel procedimento di definizione del regime impositivo indiretto degli atti di **cessione di immobili**, è valutare la soggettività IVA del cedente. La fiscalità indiretta [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Verbale di inventario di eredità per l'accettazione con beneficio di inventario

/ Alessandro STRADI e Giulia CECCARELLI

Ai sensi dell'art. 769 c.p.c., il **verbale di inventario** viene redatto da notaio "scelto dalla parte interessata", non essendo stati apposti sigilli. Il notaio accerta l'identità personale dei presenti, la loro [...]

PAGINA 11

FISCO

Congruietà delle spese problematica per i lavori edilizi con opzione

Nelle more di pubblicazione del decreto, attestazione di congruietà delle spese in carta libera da parte del tecnico abilitato

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Successivamente alle novità previste dal DL 157/2021 (c.d. decreto "antifrodi") è molta la confusione degli operatori con riguardo agli adempimenti che si rendono necessari per poter beneficiare delle detrazioni "edilizie".

Gli adempimenti formali **comuni** alla generalità delle detrazioni "edilizie" (che, in ragione di ciò, possono essere considerati alla stregua di adempimenti formali "base") sono quelli stabiliti dal DM 18 febbraio 1998 n. 41.

Il DM 41/98 è tuttora la norma attuativa di riferimento della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis del TUIR e si applica anche un rinvio espresso al "bonus facciate", di cui ai commi 219-223 dell'art. 1 della L. 160/2019, e al c.d. sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013 (per un approfondimento si veda la monografia on line).

I soggetti che intendono avvalersi della detrazione IRPEF per gli inter-

venti di recupero, del bonus facciate o del sismabonus, quindi, devono ottemperare a tutti gli adempimenti formali previsti, direttamente o mediante invio al provv. Agenzia delle Entrate 2 novembre 2011 n. 149646, dall'art. 1 del DM 18 febbraio 1998 n. 41 (es. possesso del titolo abilitativo, delle fatture e delle ricevute di pagamento, ecc.).

In aggiunta, per gli interventi di cui all'art. 16 del DL 63/2013 (recupero edilizio, interventi antisismici e c.d. "bonus mobili"), deve essere trasmessa la comunicazione all'ENEA, ai soli fini di monitoraggio e valutazione del risparmio energetico, quando i lavori sono anche volti al risparmio energetico (comma 2-bis dell'art. 16 del DL 63/2013).

Per i suddetti interventi, l'obbligo di apposizione del visto di conformità e di **attestazione della congruietà** delle spese previsto dal nuovo comma 1-ter dell'art. 121 del DL 34/2020, introdotto dall'art. 1 del DL 157/2021, è necessario soltanto se si intende [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Spese anticipate in nome e per conto da documentare analiticamente

Raddoppio dei termini anche per i soci della società estinta

Vendite on line con incaricati esonerate dalla memorizzazione dei corrispettivi

PROFESSIONI

Tre commissari per il CNDCEC, voto nazionale il 28 febbraio

/ Savino GALLO

A tre giorni dalla presentazione delle dimissioni da parte del Presidente Miani e di altri 8 Consiglieri nazionali (si veda "Miani si dimette, decaduto il CNDCEC" del 23 novembre) [1

Nella cessione di immobile vincolato in trust, soggettività IVA da valutare sul trustee

I singoli atti posti in essere durante la vita del trust vanno autonomamente assoggettati a imposta

/ Anita MAURO

Uno dei primi passaggi che l'interprete deve esperire, nel procedimento di definizione del regime impositivo indiretto degli atti di **cessione di immobili**, è valutare la soggettività IVA del cedente.

La fiscalità indiretta della cessione, infatti, muta a seconda che il cedente sia un **soggetto IVA** ovvero un privato.

Nel caso in cui la cessione riguardi un immobile incluso in un **trust**, la verifica della soggettività IVA del cedente può risultare critica.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 6 agosto 2007 n. 48, § 5.4, aveva chiarito che gli atti di acquisto o di vendita di beni operati durante il trust "sono soggetti ad autonoma imposizione, secondo la natura e gli effetti giuridici che li caratterizzano, da esaminare volta per volta con riferimento al caso concreto".

Pertanto, l'atto di vendita avente a oggetto un immobile vincolato in trust (atto operato, quindi, nel rispetto del programma definito dal disponente dall'atto di trust) è assoggettato a **imposizione autonoma**, come un qualsiasi altro atto, di cui si devono, quindi, indagare natura ed effetti. In primo luogo, ci si deve chiedere se il cedente soddisfi il **presupposto soggettivo IVA**.

A tal proposito, ci si potrebbe domandare, però, **chi sia il "cedente"** su cui incentrare la valutazione. Ci si potrebbe chiedere se la soggettività IVA vada valutata in capo al disponente, oppure al trustee, oppure, ancora, ai beneficiari cui sono destinati i beni in trust. Oppure, infine, se possa farsi riferimento al "trust" stesso.

Tali interrogativi sono stati oggetto di una recente pronuncia della C.T. Reg. Lazio (4 ottobre 2021 n. 4402/6/2021).

Il caso di specie riguardava un **trust di garanzia**, autodichiarato (il disponente coincideva con il trustee), in cui era vincolato un complesso immobiliare, la cui proprietà superficiale, durante la vita del trust, veniva ceduta a terzi, unitamente al diritto di superficie sulle aree pertinenziali.

L'atto veniva dalle parti assoggettato a IVA, ritenendo che "ogni atto compiuto dal trust abbia anche esso natura imprenditoriale", ma l'Agenzia delle Entrate contestava l'assoggettamento a IVA, ritenendo che l'atto dovesse, invece, scontare l'imposta di **registro del 9%**, non potendosi rinvenire la soggettività IVA in capo al trust.

In breve, sia i contribuenti che l'Agenzia delle Entrate cercavano (peraltro con esiti opposti) di valutare la soggettività IVA **in capo al "trust"**, ritenendo che il tru-

st andasse considerato "autonomo soggetto passivo di imposta" non solo ai fini IRES, ma anche ai fini IVA. Sulla base di tale premessa, l'Agenzia riteneva che il trust fosse carente "dei requisiti soggettivi di cui al DPR 633/1972" (con conseguente applicazione dell'imposta proporzionale di **registro del 9%**), mentre i contribuenti, valorizzando la presunta "natura imprenditoriale del trust", rinvenivano il presupposto soggettivo IVA.

Tale impostazione viene condivisibilmente respinta dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale rileva che il trust non è soggetto passivo ai fini IVA né dell'imposta di registro, mentre la legge ne ha sancito la sola **soggettività passiva ai fini IRES**.

Il trust non è un soggetto giuridico autonomo

In tal senso, infatti, si è già espressa anche la Corte di Cassazione (tra le altre, Cass. n. 3986/2021), che ha ribadito l'**inesistenza** della soggettività giuridica del trust (in quanto un mero insieme di beni e rapporti con effetto di segregazione patrimoniale) e ha precisato che "dalla soggettività IRES non possa inferirsi il riconoscimento di una capacità generalizzata del trust di essere soggetto passivo anche di altri tributi".

Una volta chiarito che il trust non è soggetto autonomo ai fini IVA, la Commissione conclude che la soggettività IVA nel caso di specie andasse valutata in capo al **disponente**, che era una società di capitali, con conseguente rigetto dell'appello dell'Agenzia delle Entrate. A rigore, però, tale conclusione appare condivisibile solo in quanto il caso di specie riguardava un trust autodichiarato, ma non in assoluto.

In generale, infatti, per definire il regime impositivo indiretto dell'atto di vendita di un bene vincolato in trust, durante il trust medesimo, sembrerebbe opportuno valutare la **soggettività IVA del trustee**.

Questo, infatti, è il soggetto "titolare" dei beni in trust, a cui il disponente li ha trasferiti perché realizzasse lo scopo del trust medesimo.

Ovviamente, nel caso di specie, trattandosi di **trust autodichiarato**, il disponente corrispondeva con il trustee, ma in un trust non autodichiarato la soggettività dovrebbe essere valutata in capo al trustee, che risulta l'effettivo titolare dei beni. Solo tale soggetto (trustee) pare, quindi, da prendere a riferimento per valutare il presupposto soggettivo IVA relativamente alla cessione di beni operata durante l'esistenza del trust stesso.

Congruietà delle spese problematica per i lavori edilizi con opzione

Nelle more di pubblicazione del decreto, attestazione di congruietà delle spese in carta libera da parte del tecnico abilitato

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Successivamente alle novità previste dal DL [157/2021](#) (c.d. decreto "antifrodi") è molta la confusione degli operatori con riguardo agli adempimenti che si rendono necessari per poter beneficiare delle detrazioni "edilizie".

Gli adempimenti formali **comuni** alla generalità delle detrazioni "edilizie" (che, in ragione di ciò, possono essere considerati alla stregua di adempimenti formali "base") sono quelli stabiliti dal DM 18 febbraio 1998 n. [41](#).

Il DM 41/98 è tuttora la norma attuativa di riferimento della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'[art. 16-bis](#) del TUIR e si applica anche un rinvio espresso al "bonus facciate", di cui ai commi 219-223 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019, e al c.d. sismabonus, di cui all'[art. 16](#) del DL 63/2013 (per un approfondimento si veda la [monografia on line](#)).

I soggetti che intendono avvalersi della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero, del bonus facciate o del sismabonus, quindi, devono ottemperare a tutti gli adempimenti formali previsti, direttamente o mediante invio al provv. Agenzia delle Entrate 2 novembre 2011 n. [149646](#), dall'[art. 1](#) del DM 18 febbraio 1998 n. 41 (es. possesso del titolo abilitativo, delle fatture e delle ricevute di pagamento, ecc.).

In aggiunta, per gli interventi di cui all'[art. 16](#) del DL 63/2013 (recupero edilizio, interventi antisismici e c.d. "bonus mobili"), deve essere trasmessa la comunicazione all'ENEA, ai soli fini di monitoraggio e valutazione del risparmio energetico, quando i lavori sono anche volti al risparmio energetico (comma 2-*bis* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013).

Per i suddetti interventi, l'obbligo di apposizione del visto di conformità e di **attestazione della congruietà** delle spese previsto dal nuovo comma 1-*ter* dell'[art. 121](#) del DL 34/2020, introdotto dall'[art. 1](#) del DL 157/2021, è necessario soltanto se si intende optare per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per lo sconto sul corrispettivo di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020. Per questi interventi (recupero, antisismici, facciate), l'asseverazione di congruietà delle spese deve essere rilasciata da un tecnico abilitato (cfr. le [FAQ](#) dell'Agenzia delle Entrate del 22 novembre 2021).

Ai sensi dell'art. 2 comma 3 lett. h) il tecnico abilitato è il "soggetto **abilitato alla progettazione** di edifici e impianti nell'ambito delle competenze ad esso attribuite dalla legislazione vigente iscritto agli specifici ordini e collegi professionali".

Non è quindi il commercialista professionista e nemmeno il ragioniere commercialista che deve attestare la congruietà dei costi relativi agli interventi di recupero edilizio, di rifacimento delle facciate degli edifici o di quelli volti alla riduzione del rischio sismico per i quali si intende optare per cessione/sconto.

La lett. b) del comma 1-*ter* dell'[art. 121](#) del DL 34/2020 impone ai **tecnici abilitati** di "asseverare la congruietà delle spese sostenute secondo le disposizioni dell'articolo 119, comma 13-*bis*", il quale statuisce che "ai fini dell'asseverazione della congruietà delle spese si fa riferimento ai prezzi individuati dal decreto di cui al comma 13, lettera a), nonché ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministro della transizione ecologica".

Considerato che il solo decreto cui riferirsi ai fini dell'asseverazione di congruietà delle spese è il DM 6 agosto 2020 n. [159844](#) ("Requisiti") riguardante gli interventi dai quali si ottiene un risparmio energetico, per tutti gli **altri interventi** (si pensi ad un intervento di manutenzione straordinaria che comporti il rifacimento degli impianti igienici o elettrici) occorre attendere il decreto del Ministro della transizione ecologica che ai sensi dell'[art. 1](#) comma 2 del DL 157/2021 dovrebbe essere adottato "entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto".

Nelle more dell'adozione di detto decreto, ai sensi dell'[art. 119](#) comma 13-*bis* del DL 34/2020, la congruietà delle spese è determinata facendo riferimento ai prezzi riportati nei prezziari predisposti dalle Regioni e dalle Province autonome, ai listini ufficiali o ai listini delle locali Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura ovvero, **in difetto**, ai prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi.

Detto attestato si ritiene possa essere redatto in carta libera e debba essere conservato dal contribuente.

Tre commissari per il CNDCEC, voto nazionale il 28 febbraio

Il Ministero sceglie l'organo collegiale e fissa la data delle elezioni per il Consiglio nazionale. Per quelle locali riparte l'iter già avviato

/ Savino GALLO

A tre giorni dalla presentazione delle dimissioni da parte del Presidente Miani e di altri 8 Consiglieri nazionali (si veda ["Miani si dimette, decaduto il CNDCEC"](#) del 23 novembre), il Ministero della Giustizia ha provveduto a sciogliere ufficialmente il CNDCEC e a nominare i **commissari** che dovranno portare la categoria al voto.

Diversamente da quanto preventivato alla vigilia, la scelta è ricaduta non su un **organo** monocratico, ma **collegiale**. Il decreto firmato nel pomeriggio di ieri dalla Ministra Cartabia affida l'incarico a tre soggetti: Maria Rachele Vigani, Rosario Giorgio Costa e Paolo Giugliano. Si è optato, quindi, per tre **nomine interne** alla categoria. I commissari, infatti, sono commercialisti, tutti con alle spalle esperienze all'interno degli Ordini. Vigani, iscritta all'Ordine di Bergamo, è stata Consigliera nazionale nel corso del precedente mandato, sotto la presidenza di Gerardo Longobardi; Costa è Vicepresidente in carica dell'Ordine di Lecce, mentre Giugliano è l'ex Presidente dell'ODCEC di Torre Annunziata (NA).

"Il criterio – spiega il Sottosegretario alla Giustizia, Francesco Paolo Sisto, in merito alla scelta dei nomi – è stato quello di individuare soggetti che garantissero un'approfondita **conoscenza dei meccanismi** degli Ordini, sia a livello locale che nazionale". Quanto alla decisione di optare per l'organo collegiale, è dovuta, aggiunge Sisto, a "questioni di garanzia e di rapidità. Considerata la **litigiosità** che si è scatenata in questo Ordine, abbiamo convenuto che un collegio potesse dare maggiore garanzia rispetto al singolo. In più, ci sono da sistemare tante cose, a cominciare dalle elezioni locali, e dividendo i compiti per tre si fa più velocemente".

A proposito di cose da fare, i termini del mandato sono definiti dallo stesso decreto ministeriale. I commissari avranno l'incarico di **proseguire l'iter** elettorale già avviato per il rinnovo dei Consigli territoriali e di curare gli adempimenti per l'elezione del Consiglio nazionale, nonché la gestione ordinaria e il disbrigo delle pratiche urgenti fino all'insediamento del Consiglio eletto".

Il provvedimento, quindi, fa luce anche sul percorso da seguire nei prossimi mesi. Riguardo al voto locale, non si dovrebbe procedere con l'indizione di nuove elezioni ma con il proseguimento di quelle sospese dal TAR del Lazio lo scorso 16 ottobre, anche alla luce dell'ordinanza con cui il Consiglio di Stato ha revocato tale sospensione (si veda ["Sisto: «Commercialisti subito al voto»"](#) del 20 novembre). Su tale aspetto, il Sottosegretario con delega alle professioni lascia la decisione in mano ai commissari: "Saranno loro – afferma – a stabilire quali sono le **modalità più rapide** per andare al voto. Il compito del Ministero è quello di garantire che le elezioni si tengano nel minor tempo possibile".

L'intenzione sarebbe quella di chiamare gli iscritti alle urne **prima di Natale**, in modo da far passare un fisiologico lasso di tempo tra elezioni locali e nazionali. A fissare la data di queste ultime è lo stesso decreto pubblicato ieri: si terranno il **28 febbraio**, come da indicazioni ricevute dal Consiglio nazionale e anticipate da *Eutekne.info* (si veda ["Elezioni nazionali dei commercialisti possibili il 28 febbraio"](#) del 13 novembre). "C'è bisogno – conclude Sisto – che per la fine del mese di febbraio tutte le partite si siano chiuse. Su questo il Ministero sarà molto attento, anche nei confronti dei commissari".

Spese anticipate in nome e per conto da documentare analiticamente

Peraltro la conservazione dei giustificativi non sembra sempre indispensabile

/ Luca FORNERO

Con l'ordinanza n. [36584](#) di ieri, la Suprema Corte si sofferma sulle modalità di documentazione delle **spese anticipate** dal professionista in nome e per conto del cliente, tema scarsamente approfondito dalla dottrina e dalla prassi.

Innanzitutto, si ricorda che i rimborsi di tali oneri non concorrono alla formazione della base imponibile IVA (ex [art. 15](#) comma 1 n. 3) del DPR 633/72), né del reddito di lavoro autonomo (circ. Agenzia Entrate n. [58/2001](#), § 2.2), a condizione che, sotto l'aspetto sostanziale, si tratti di costi che non costituiscono il mezzo per assolvere l'incarico, bensì l'**oggetto** del [mandato](#) stesso (es.: pagamento per conto del cliente di imposte o altre somme, adempimento di formalità in nome e per conto del cliente, ecc.).

Inoltre, sotto l'aspetto formale, deve trattarsi di spese sostenute "**in nome e per conto**", in forza di specifico incarico professionale. In pratica (C.M. n. [1/1973](#) e Studio del Consiglio nazionale del Notariato n. [37-2003/T](#)):

- la spesa deve essere documentata e intestata al cliente;

- la documentazione deve essere allegata o comunque trovarsi in atti depositati presso pubblici uffici.

Specularmente, tali oneri sono **indeducibili** dal reddito professionale.

Invece, i rimborsi delle spese che non presentano tali caratteristiche e che sono, in pratica, sostenute per lo **svolgimento della professione** (es. viaggio, [vitto e alloggio](#)) sono assimilati ai compensi, con obbligo di fatturazione e assoggettamento a ritenuta (cfr. circ. Agenzia Entrate n. 58/2001, § 2.2; tale impostazione è stata, peraltro, criticata dalla circ. CNDCEC n. 37/IR/2014).

Nella vicenda oggetto di giudizio, le spese anticipate dal contribuente (società semplice professionale) in nome e per conto del cliente non hanno trovato corrispondenza nella documentazione esibita, con conseguente **ripresa a tassazione** dei relativi rimborsi ai fini IRPEF e IVA.

Più in particolare, secondo i giudici di legittimità, la re-

golare documentazione delle spese per anticipazioni va valutata con riferimento alle singole operazioni cui esse attengono e non globalmente con riferimento a tutte le operazioni di un singolo periodo di imposta; diversamente, verrebbe meno il requisito documentale richiesto dal legislatore.

Nonostante la posizione espressa dalla Cassazione, sembrerebbe però possibile sostenere che la conservazione dei giustificativi non sia sempre indispensabile, come nel caso, ad esempio, delle somme anticipate dal professionista (es. commercialista, notaio) per pagare **imposte** e contributi.

Si tratta, infatti, di spese che, essendo poste a carico del cliente in base a una previsione di legge, sono caratterizzate dalla diretta insorgenza nella sfera patrimoniale di quest'ultimo: come tali, essendo una mera partita di giro, non assumono rilievo ai fini IRPEF e IVA (cfr., tra le altre, R.M. n. [364698/1977](#) e, in giurisprudenza, Cass. n. [13324/2011](#), citata anche dall'ordinanza in commento).

D'altra parte, i predetti oneri sono regolarmente accertabili, oltre che presso lo studio del professionista, anche presso i pubblici uffici. In ogni caso, dall'esame dell'atto, dell'eventuale repertorio notarile e della pratica sono ritraibili tutti gli elementi necessari per **quantificare** le somme anticipate in nome e per conto del cliente.

Inoltre, se dal mandato professionale risulta che le parti hanno concordato che determinati oneri siano posti a carico del committente, i rimborsi di detti oneri non hanno natura giuridica di corrispettivo.

In altre parole, "vanno **escluse** dalla base imponibile [dell'IVA e delle imposte sui redditi, ndr] le somme poste contrattualmente a carico del committente, le quali, quindi, proprio in base alle «condizioni contrattuali» non sono corrispettivo, né possono dirsi «accollate» al committente stesso, perché a quest'ultimo spettanti originariamente" (così lo Studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 37-2003/T).

Raddoppio dei termini anche per i soci della società estinta

Dalla sentenza della Cassazione emerge però confusione tra l'art. 2495 c.c. e l'art. 36 del DPR 602/73

/ **Andrea CARINCI e Maria FRETTO**

Il **raddoppio dei termini** di accertamento per le violazioni con obbligo di denuncia ex [art. 331](#) c.p.p., non si applica solo alla società, che ha commesso la violazione, ma anche ai suoi soci, responsabili a seguito dell'estinzione di detta società. Ciò è quanto statuito dalla Cassazione nella sentenza n. [29548](#) del 22 ottobre 2021.

Tale soluzione, tuttavia, non convince.

Leggendo la sentenza, non è chiaro il titolo con cui è stata vantata la **responsabilità dei soci**, se l'[art. 36](#) del DPR 602/1973 oppure l'[art. 2495](#) c.c. Dai motivi di ricorso sembrerebbe, in verità, che l'Agenzia abbia operato alla stregua dell'art. 36; il ragionamento condotto dalla Corte, di contro, appare incentrato esclusivamente sull'[art. 2495](#) c.c. Sennonché, le due previsioni esigono **ragionamenti differenti**.

In tema di art. 36 non ha molto senso richiamare, come fa la Cassazione, l'insegnamento per cui "all'estinzione della società di persone [...] l'obbligazione della società non si estingue [...] ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione". E questo, per l'assorbente ragione che, secondo il costante insegnamento della Suprema Corte, i soci di società di capitali, a seguito dell'estinzione della società, hanno ex [art. 36 del DPR](#) n. 602/1973 una responsabilità autonoma, tale per cui "il socio [...] non diventa responsabile dello «stesso debito» della società, ma di una «distinta obbligazione», per **«ingiustificato arricchimento»**", con la conseguenza che "il creditore diventa titolare di un nuovo credito verso gli ex soci" (Cass. n. [14570](#) del 26 maggio 2021).

È solo con l'art. 2495 c.c. che si può, pertanto, parlare di vicenda successoria, posto che i soci rispondono qui, verso i creditori sociali, dei medesimi crediti vantati dai creditori verso la società, seppur nei limiti delle somme: insomma, abbiamo la successione nel debito.

Va poi osservato che, se l'obbligazione dei soci è distinta e non la stessa della società, come accade con l'art. 36, è difficile accettare una vis espansiva nei confronti dei soci del raddoppio dei termini previsto per l'accertamento in capo alla società. Appare un'**intollerabile compressione** dei loro diritti immaginare che la denuncia ex [art. 331](#) c.p.p., fatta nei confronti di un soggetto (la società) possa avere effetti afflittivi (il raddoppio) nei confronti di un terzo (il socio) e per un debito proprio. Viceversa, se il titolo è il medesimo e si assiste ad una mera successione nel debito, si può giustifi-

care una simile estensione. Non appare quindi assolutamente irrilevante chiarire se la responsabilità è stata vantata con l'art. 36 oppure ai sensi dell'[art. 2495](#) c.c. Vi è poi il problema dei **termini**.

Ad avviso della Suprema Corte, la sentenza della C.T. Reg. sarebbe corretta "laddove ha ritenuto applicabile il raddoppio dei termini per la notifica dell'accertamento in esame nei confronti della [contribuente], atteso che il debito fiscale si era trasferito in capo a quest'ultima in qualità di **socia unica** a causa della estinzione della società [...] e della liquidazione operata dal liquidatore in suo favore". Sennonché, non è chiaro perché. Se la responsabilità è stata invocata con l'[art. 2495](#) c.c. non vi poteva essere un avviso, per cui non vi poteva essere un problema di raddoppio dei termini. Solo la responsabilità ex art. 36 può essere vantata con un avviso di accertamento, posto che quella ex [art. 2495](#) c.c. può, al più, essere invocata con la **cartella di pagamento**, trattandosi della riscossione dell'imposta dovuta dalla società.

Se, viceversa, è stato invocato l'art. 36, l'uso del **raddoppio è sbagliato**.

La soluzione dei giudici non convince

Secondo l'insegnamento della Corte, "trattandosi di obbligazione propria ex lege", "la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci di società in liquidazione, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, [art. 36](#), per l'ipotesi di mancato pagamento delle imposte sul reddito delle persone giuridiche, è di natura civilistica e non tributaria" (Cass. n. [14570](#) del 2021; cfr. Cass. n. 29474 del 21 ottobre 2021). Da tale natura, a ben vedere, dovrebbe discendere l'applicazione del termine prescrizione, non certo di quello decadenziale di cui all'[art. 43](#) del DPR 600/1973. L'art. 36 cit., del resto, richiama solo l'[art. 60](#) del DPR 600/73 sulle **modalità delle notifiche** e non pure l'[art. 43](#) del DPR 600/73 sui termini di accertamento.

La soluzione della Suprema Corte appare insomma troppo semplicistica: la vicenda della responsabilità dei soci a seguito della cancellazione della società comporta il coinvolgimento di previsioni diverse che esige una strumentazione giuridica differente. Ad oggi, manca purtroppo una riflessione su questi temi e sembra prevalere un **approccio caso per caso**, foriero di soluzioni incerte ed inappaganti.

Vendite on line con incaricati esonerate dalla memorizzazione dei corrispettivi

L'assimilazione al commercio elettronico indiretto consente di non documentare le cessioni

/ Luca BILANCINI e Corinna COSENTINO

La vendita di prodotti tramite portale, con consegna fisica al cliente finale attraverso modalità "tradizionali" e utilizzo di incaricati alla vendita, costituisce **commercio elettronico indiretto** e può pertanto beneficiare dell'esonero dall'emissione di fattura, come previsto dall'[art. 22](#) del DPR 633/72, e di documento commerciale, conformemente all'[art. 2](#) lett. oo) del DPR 696/96, richiamato dal DM [10 maggio 2019](#). Questo, in estrema sintesi, il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [793](#) pubblicata ieri.

Il caso oggetto dell'interpello concerne una società stabilita nel territorio dello Stato che opera esclusivamente in ambito nazionale, la cui attività consiste nella vendita di prodotti (cosmetici, alimentari, ecc.) "in ogni forma", ivi inclusa, quindi la vendita per corrispondenza o a domicilio. In particolare, l'istante (Alfa) nell'utilizzo del canale delle **vendite on line**, opera in maniera differente in relazione alla clientela di riferimento: consumatori finali, incaricati alla vendita per uso personale o clienti "privilegiati".

Per quanto concerne i primi (**consumatori finali**), la società fa sapere di avvalersi dell'ausilio di **incaricati alla vendita** che, nel rispetto della L. [173/2005](#), agevolano per conto di Alfa la raccolta degli ordinativi di acquisto presso i privati consumatori e non possono acquistare i prodotti per la successiva rivendita, né cedere gli stessi a terzi che, a loro volta, rivendano i beni. Detti incaricati:

- ricevono l'ordine d'acquisto dal consumatore finale e il relativo pagamento da parte di quest'ultimo;
- accedono alla propria area riservata presente sul portale di Alfa;
- inoltrano l'ordine ricevuto, "in nome e per conto" del consumatore finale;
- effettuano il pagamento a favore della società con strumenti di pagamento tracciabili.

La società, dal canto suo, **spedisce** la merce al cliente presso l'indirizzo che questi ha fornito.

Nella fattispecie, risultando in essere un rapporto contrattuale fra la stessa società e il consumatore finale – nonostante l'intervento dell'incaricato alla vendita – vengono emessi un **documento commerciale** e un documento di trasporto.

Come detto, l'acquisto può essere effettuato anche dagli stessi **incaricati** alla vendita per uso personale o da clienti "**privilegiati**", i quali possono quindi accedere direttamente al sito istituzionale di Alfa, inoltrare l'ordine e procedere al pagamento con strumenti tracciabili; la società, a sua volta, spedisce il prodotto presso l'indirizzo che le è stato comunicato, emettendo una **fattu-**

ra elettronica, assieme a una copia di cortesia che accompagna il bene.

In sintesi, posto che in tutte le modalità di vendita adottate:

- il **venditore** risulta essere sempre Alfa e il cessionario un privato consumatore (non influenzando l'attività dell'incaricato quando agisce come intermediario),
- l'acquisto (ancorché intermediato dal suddetto incaricato) avviene tramite sito internet e quindi il contratto può dirsi perfezionato **on line**;
- la **consegna** fisica dei beni avviene in **modalità tradizionali**,

l'istante ha chiesto conferma della sussistenza dei requisiti per la qualificazione delle suddette transazioni come "commercio elettronico indiretto".

L'Agenzia delle Entrate **conferma** la tesi dell'istante, richiamando, sul punto, la propria precedente prassi, e ricordando che nel commercio elettronico indiretto "la transazione commerciale avviene in via **telematica**, ma il cliente riceve la **consegna fisica** della merce a domicilio secondo i canali tradizionali, ossia tramite vettore o spedizioniere" (ris. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2009 n. [274](#)).

Considerato che il commercio elettronico indiretto è assimilabile alle **vendite per corrispondenza** (cfr. risposta a interpello n. [238/2020](#)), non si rende necessaria l'emissione della fattura (salvo che non sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione) in applicazione del disposto di cui all'[art. 22](#) del DPR 633/72. Neppure è necessaria la certificazione con documento commerciale, posto che il DM 10 maggio 2019 (così come modificato dal DM [24 dicembre 2019](#)), dispone che l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri **non si applichi**, fra l'altro, alle "operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, ai sensi dell'[art. 2](#) del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696", fra cui sono annoverate – alla lettera oo) – "le cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza".

Ciò premesso, occorre ricordare che, a fronte dell'**esonero** dall'obbligo di certificazione, dovrà procedersi all'annotazione dei corrispettivi nel **registro** di cui all'[art. 24](#) del DPR 633/72. Resta, peraltro, inteso che sarà in ogni caso possibile procedere **volontariamente** alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi (cfr. risposta a interpello n. [468/2020](#)) e all'emissione della fattura elettronica.

Niente IRAP per il sindaco anche se socio di studio associato

L'esclusione è subordinata alla possibilità di distinguere i compensi spettanti per le varie attività

/ Luca FORNERO

Con la norma di comportamento n. [215](#), l'AIDC Milano ha affermato che i compensi spettanti per la carica di sindaco sono **esclusi** da IRAP in quanto riconducibili all'attività di vigilanza e di controllo esercitata personalmente dal professionista, senza apporto dell'[auto-noma organizzazione](#) riferibile allo studio professionale o all'associazione.

Tale principio è applicabile tanto al professionista individuale, quanto all'associazione professionale con riferimento alle prestazioni eseguite degli associati.

L'AIDC aderisce così all'orientamento maggioritario della Cassazione, **disattendendo** quello ormai risalente dell'Agenzia delle Entrate.

In linea generale, in base al combinato disposto degli [artt. 2 e 3](#) del DLgs. 446/97, i sindaci (e gli amministratori) **non** sono **soggetti** a IRAP, in quanto gli emolumenti da essi percepiti costituiscono redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'[art. 50](#) comma 1 lett. c-bis) del TUIR (cfr. C.M. n. [141/98](#), § 2.2).

La questione si pone, invece, con riferimento agli emolumenti percepiti da esercenti arti e **professioni**. Secondo l'orientamento della Suprema Corte (che pare ormai consolidato), nemmeno i compensi percepiti da dottori commercialisti o esperti contabili che sono "attratti" nell'ambito del reddito professionale sono soggetti a IRAP. In questo caso, infatti, il professionista, anche se fosse altrimenti in possesso di un'"autonoma organizzazione", non se ne avvarrebbe per l'esercizio di tale attività, essendo inserito nella struttura della società (tra le tante, Cass nn. [30395/2017](#) e [4246/2016](#)).

Appare, quindi, ormai **non più attuale** la posizione della risoluzione n. [78/2009](#), secondo la quale la sussistenza o meno dei presupposti per l'applicazione dell'IRAP andrebbe verificata in relazione al complesso dell'attività svolta dal professionista. In pratica, i compensi percepiti dal professionista per l'attività di sindaco o amministratore, attratti nel reddito professionale, concorrerebbero, in quanto redditi di lavoro autonomo, alla formazione della base imponibile IRAP. In ogni caso, come ribadito dall'AIDC, la non assoggettabilità a IRAP degli onorari percepiti per la carica di sindaco è subordinata ad **alcune condizioni** (nello stesso senso, tra le molte, Cass. nn. [34176/2021](#) e [12052/2018](#)):

- la fattura emessa dal professionista deve riferirsi espressamente alla carica di sindaco ricoperta, allo scopo di distinguere tale attività dalle altre rese dal

professionista;

- deve essere possibile distinguere le diverse componenti del reddito professionale, così da poter verificare i differenti presupposti impositivi.

Ancora più interessante appare la seconda parte della norma di comportamento, ove si legge che anche nel caso in cui il professionista incaricato della funzione di sindaco sia socio di uno studio associato e questo, per patto interno tra gli associati, provveda a fatturare i compensi per la carica di sindaco per conto del singolo socio, gli onorari incassati dallo studio associato per tale carica **non sono soggetti** a IRAP.

Infatti, l'attività di sindaco, anche se ricoperta da un componente di uno studio associato, non può essere ricondotta e confusa con l'attività dall'ente associativo, in quanto le funzioni di controllo e di vigilanza relative all'incarico di sindaco sono sempre esercitate personalmente ed esclusivamente dal professionista incaricato, nominato per le sue capacità professionali, e munito dei necessari requisiti di legge.

Analoga impostazione è stata seguita dalla pronuncia della Cassazione n. [12495/2019](#), secondo la quale le associazioni tra professionisti e gli studi associati non scontano l'IRAP per le attività di amministratore, sindaco e revisore di società eventualmente svolte dai **singoli** associati.

Perché ciò accada, come rimarcato anche dalla norma di comportamento in commento, è tuttavia necessario che:

- la fattura emessa dall'associazione professionale rechi l'indicazione del nome dell'associato e della carica di sindaco ricoperta, per **distinguere** tale attività dalle altre rese dall'associazione;

- sia possibile scorporare il compenso (al netto dei costi di diretta imputazione), ascrivibile alla carica di sindaco, dalle restanti attività fatturate dall'associazione, verificando l'esistenza dei requisiti impositivi delle differenti fattispecie;

- il professionista sia in grado di dimostrare di non fruire, per la carica di sindaco, dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione all'associazione.

Infine, l'AIDC afferma che il medesimo trattamento può essere riservato anche all'incarico di **componente** di consiglio di **amministrazione** e [organismo di vigilanza](#), anch'essi ascrivibili al solo apporto dell'opera personale del professionista. Non altrettanto può dirsi con riferimento ad altre funzioni che comportano l'ausilio di una struttura autonomamente organizzata.

Riversamento del ricerca e sviluppo a rate se c'è solo il questionario

Solo una vera constatazione inibisce il pagamento rateale

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

L'art. 5 del DL 146/2021 ha introdotto il meccanismo del **riversamento**, senza interessi o sanzioni e con opzione per il pagamento in 3 rate annuali di pari importo, dei crediti di imposta ricerca e sviluppo maturati fra il 2014 e 2019. Unitamente alla disapplicazione di interessi e sanzioni è altresì prevista la non punibilità per il delitto di indebita compensazione di cui all'[art. 10-quater](#) del DLgs. 74/2000.

La speciale procedura non è applicabile nel **caso di frode**. Infatti, l'accesso al regime di favore è precluso quando il credito sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà o di inesistenza delle spese ammissibili.

Il riversamento, ai sensi del comma 12, è altresì precluso in caso di credito contestato con atti impositivi divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del DL [146/2021](#) (ovvero, al 22 ottobre 2021).

In caso, invece, di constatazione o contestazione del credito non definitiva all'entrata in vigore del DL, il riversamento resta possibile; tuttavia, esso deve riguardare l'**intero importo del credito** recuperato, contestato o constatato e deve avvenire in unica soluzione, essendo impedita in tal caso la rateazione triennale.

Il comma 12 in questione impone alcune riflessioni.

Anzitutto, non si condivide la scelta del legislatore, che ha escluso la **rateazione** a fronte di una contestazione formalizzata in un atto precedente alla data di entrata in vigore del decreto e non ancora divenuto definitivo. A ben vedere, infatti, la rateazione in questo caso potrebbe agevolare il riversamento in tutte quelle fattispecie controverse e già oggetto di giudizio tributario pendente, assumendo la veste di uno strumento deflativo del contenzioso, seppur improprio e mitigando gli effetti di quella prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate che ritiene non conciliabili le liti aventi ad oggetto atti di recupero per crediti ritenuti inesistenti (si veda "[Conciliazione preclusa per i crediti inesistenti](#)" del 1° febbraio 2021).

Altro aspetto critico è legato all'obbligo di riversare **interamente** il credito contestato, seppur con atto non definitivo. Pure sul punto si auspica una modifica in sede di conversione, anche in ragione del fatto che l'atto di recupero non consente di esperire la procedura di accertamento con adesione nella quale, ad esempio, la società potrebbe dimostrare l'agevolabilità quantomeno di taluni dei costi contestati. Il riversamento parziale, anche a fronte di un atto impositivo, potrebbe in questo senso fungere da viatico per un più facile "accordo" fisco-contribuente, che potrebbe decidere di ri-

versare il credito maturato sui soli costi di dubbia agevolabilità, aprendo con l'ufficio un tavolo di confronto in via amministrativa, maggiormente costruttivo rispetto all'impugnazione dell'atto.

Ulteriore questione attiene poi all'estensione oggettiva degli atti non definitivi che precludono la rateazione triennale. Se infatti non sorgono particolari dubbi con riguardo agli atti di recupero dei crediti o ai provvedimenti impositivi in generale (accertamenti, cartelle di pagamento, etc.), qualche dubbio permane con riguardo alla nozione di **atto istruttorio** con cui venga constatato l'indebito utilizzo del credito.

Il termine "constatato" richiama senz'altro il processo verbale di constatazione (PVC), emesso al termine della verifica. In tale atto, infatti, è contenuta la constatazione della violazione, con **indicazione quantitativa** del rilievo; elemento peraltro coerente con l'ultimo periodo del comma e con la citata richiesta di versare interamente il credito "oggetto di recupero, accertamento, constatazione".

Anche il "totale" riversamento non dovrebbe operare

La semplice notifica, invece, di un questionario o di un invito a produrre documentazione [ex art. 32](#) del DPR 600/73 non dovrebbe precludere il riversamento con rateazione. Difatti quand'anche nel questionario venga indicato (come da prassi) l'importo del credito utilizzato in compensazione, tale circostanza non dovrebbe potersi considerare alla stregua di una "**constatazione**".

Del resto, laddove il legislatore, in passato, ha ritenuto la notifica di inviti o questionari preclusiva a regimi *latu sensu* **condonistici**, lo ha detto espressamente; è questo il caso, ad esempio, del c.d. "scudo fiscale" per cui l'art. 14 comma 7 del DL 35/2001 prevedeva che la misura non si potesse applicare in caso di formale conoscenza, alla data di presentazione della dichiarazione di rimpatrio, di **accessi, ispezioni o verifiche**.

Si ritiene poi che il pagamento rateale, unitamente alla possibilità di non versare l'intero credito contestato, spetti anche in caso di notifica di un atto di recupero successivo all'entrata in vigore del DL, sulla scorta di un questionario già notificato al contribuente.

Anche in tal caso l'interpretazione letterale della norma non lascia particolari dubbi, fermo restando che, in caso di riversamento parziale, il contribuente dovrebbe comunque **coltivare il contenzioso** con riguardo alla parte di credito non riversato.

Il Codice della crisi non incide sui procedimenti per bancarotta in corso

Il DL 118/2021 ha posticipato l'entrata in vigore delle misure del DLgs. 14/2019 relative a tali reati al 16 maggio 2022

/ Maria Francesca ARTUSI

Le norme del Codice della crisi di impresa che interessano i reati di **bancarotta** entreranno in vigore il **16 maggio 2022** alla luce del differimento operato dal DL [118/2021](#) (che ha modificato l'[art. 389](#) del DLgs. 14/2019). Pertanto, nessuna questione può porsi circa il rapporto tra le future disposizioni di tale codice e le fattispecie di bancarotta in esso contemplate rispetto alle norme vigenti, uniche che possono trovare oggi applicazione nel procedimento penale.

Da ciò consegue, altresì, l'**irrilevanza** delle questioni di **legittimità** costituzionale che taluni hanno sollevato relativamente alla **norma transitoria** dell'[art. 390](#) del DLgs. 14/2019, in quanto sarebbe inammissibile un sindacato preventivo di legittimità che potrà porsi solo con l'entrata in vigore delle norme del Codice della crisi. Tale ultima norma prevede l'applicabilità del RD [267/42](#) per tutti gli illeciti connessi ai ricorsi per dichiarazione di fallimento alle proposte di concordato fallimentare, ai ricorsi per l'omologazione degli accordi di ristrutturazione, per l'apertura del concordato preventivo, per l'accertamento dello stato di insolvenza delle imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa e alle domande di accesso alle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento depositati prima dell'entrata in vigore del Codice della crisi. Con la sentenza n. [42647](#) della Corte di Cassazione, depositata il 22 novembre scorso, sono state, così, respinte le istanze difensive di un **amministratore di fatto** condannato in appello per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ([art. 2](#) del DLgs. 74/2000) e di bancarotta fraudolenta patrimoniale ([artt. 216](#) e [223](#) del RD 267/42) per aver distratto dalle casse di una srl fallita più di due milioni di euro, giustificando i prelievi con il pagamento di fatture false, in concorso con l'amministratore di diritto. A sua difesa, costui sosteneva l'espunzione dall'ordinamento giuridico dell'istituto del fallimento a opera del DLgs. [14/2019](#), quale presupposto per il procedimento penale per bancarotta, e la conseguente incostituzionalità del citato art. 390 del medesimo decreto. Tesi che – come detto – viene completamente confutata dalla sentenza in esame.

Si noti, tra l'altro, che sia i primi commentatori, sia le prime pronunce sul nuovo Codice della crisi si sono espressi nel senso di una **continuità normativa** tra le **fattispecie penali** ivi previste; pertanto anche dopo l'entrata in vigore del decreto non si dovrebbero porre particolari problemi di successione di leggi (*cfr.* Cass. n. [12056/2021](#)).

La Cassazione in commento ribadisce altresì il principio per cui, al fine della configurabilità del delitto di **bancarotta fraudolenta per distrazione**, è sufficiente qualunque operazione diretta a **distaccare** dal patrimonio sociale, senza immettervi il corrispettivo, beni e altre attività in genere, così da impedirne l'apprensione da parte degli organi fallimentari, compiuta da chi abbia avuto in concreto l'effettivo potere di gestione della società poi dichiarata fallita, in quanto tale depauperamento si risolve in un pregiudizio per i creditori della società all'atto del fallimento (Cass. n. [1458/1997](#)). Peraltro in presenza di un "gruppo di società" (del quale nel caso di specie non è dato comunque ravvisare gli elementi costitutivi), per escludere la natura distrattiva di un'operazione infragruppo sulla base del maturarsi di vantaggi compensativi, non è sufficiente allegare la mera partecipazione al gruppo, ovvero l'esistenza di un vantaggio per la società controllante, dovendo invece l'interessato dimostrare il **saldo finale positivo** delle operazioni compiute nella logica e nell'interesse del gruppo, elemento indispensabile per considerare lecita l'operazione temporaneamente svantaggiosa per la società depauperata (Cass. n. [8253/2015](#)).

Qualche annotazione interessante riguarda anche il ruolo di **amministratore di fatto**. Nel caso di specie tale circostanza viene accertata sulla base di elementi dimostrativi **concreti** tra cui: l'ampia procura conferitagli dalla fallita per operare sui conti correnti sociali; la gestione dei pagamenti e dei rapporti con clienti e fornitori esercitata in via esclusiva dell'imputato, ovvero l'attività di sottoscrizione, da parte di quest'ultimo, di contratti, accordi o transazioni in qualità di legale rappresentante della fallita; le dichiarazioni dello stesso imputato di aver gestito, con ampia autonomia, i principali accordi che hanno riguardato la società; le dichiarazioni dei testi che hanno indicato in tale soggetto il responsabile della società, laddove l'amministratore formalmente nominato svolgeva le mansioni di capo cantiere.

Tali elementi danno conto della nozione di soggetto "di fatto" introdotta dall'[art. 2639](#) c.c. che postula l'esercizio in modo **continuativo e significativo** dei poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione, anche se "significatività" e "continuità" non comportano necessariamente l'esercizio di tutti i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico oppure occasionale, come nel caso in esame.

Verbale di inventario di eredità per l'accettazione con beneficio di inventario

L'inventario consente inoltre una segregazione dei beni caduti in successione che risultano così separati dai beni dell'erede

/ Alessandro STRADI e Giulia CECCARELLI

Ai sensi dell'art. 769 c.p.c., il **verbale di inventario** viene redatto da notaio "scelto dalla parte interessata", non essendo stati apposti sigilli.

Il notaio accerta l'identità personale dei presenti, la loro qualifica ed i poteri dei costituiti. Qualora vi siano tra i chiamati all'eredità figli minori, la cui madre che agisce quale **tutore** sia presente, in proprio e per l'appunto quale genitore per procedere all'inventario dei beni del *de cuius*, si dichiara:

- il decesso del *de cuius*;
- l'apertura della successione in forza di legge a favore degli eredi legittimi;
- l'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario;
- l'avviso dato all'erede intervenuta (coniuge, anche agente quale tutore dei figli minori) circa l'inizio delle operazioni di inventario e del fatto che non vi siano altri aventi diritto.

Ai fini del procedimento per la formazione dell'inventario ex art. 769 c.p.c., in un primo momento viene richiesto il decreto di autorizzazione all'inventario; successivamente, si procede alla sua **esecuzione**, a cui provvede come detto il cancelliere o il notaio, il primo nominato dal giudice, il secondo indicato dal testatore o dai chiamati all'eredità.

Il legislatore, con l'introduzione dell'ultimo comma dell'art. 769 c.p.c., ha voluto infatti prevedere la possibilità, per la sola ipotesi in cui non siano stati apposti sigilli, di **escludere** la necessità di ricorrere all'autorità giudiziaria (Tribunale) favorendo la scelta e la conseguente nomina di un notaio (incaricato di procedere alla redazione del verbale di inventario dei beni ereditari, *cfr.* Consiglio nazionale del notariato, studio n. 283-2012/C).

Analizzando, poi, quanto previsto dall'art. 775 c.p.c., l'inventario è quindi un atto che contiene l'**elencazione di tutti i beni**, mobili e immobili, che fanno parte del patrimonio ereditario allo scopo:

- di adempiere agli obblighi dichiarativi fiscali ed ai conseguenti incombenzi;
- oltre che di determinarne i limiti entro i quali l'erede risponderà dei debiti, anche fiscali, del defunto.

È opportuno ricordare che affinché si producano gli effetti tipici dell'accettazione dell'eredità con **beneficio d'inventario**, è necessario che essa sia preceduta o seguita dall'inventario, che consente altresì una segregazione dei beni caduti in successione che risultano così

separati dai beni dell'erede.

Il documento verrà completato con la produzione:

- della **certificazione bancaria** e finanziaria dei rapporti riconducibili al defunto ed accesi presso gli Istituti di credito e finanziari in genere;
- della certificazione bancaria/finanziaria di mutui e saldi passivi di conto corrente;
- della dichiarazione dei redditi per eventuali crediti da chiedere a rimborso o da utilizzare in compensazione e/o detrazione.

Il verbale di inventario, sotto il **profilo fiscale**, sconta l'imposta di bollo di 45 euro e l'imposta di registro di 200 euro in misura fissa.

Beni da indicare in dichiarazione di successione

Solo a seguito della redazione di questo atto sarà quindi possibile predisporre la dichiarazione di successione.

A questi fini, si ricorda che:

- i beni immobili dovranno essere riportati nel **quadro EC** (attivo ereditario catasto fabbricati) nel caso di fabbricati e nel quadro EB (attivo ereditario catasto terreni) nel caso di terreni;
- i beni mobili inventariati dovranno essere riportati nel quadro ER (rendite, crediti e altri beni);
- la quota di partecipazione nella **società di capitali** dovrà essere indicata nel **quadro EO** (azioni – obbligazioni – altri titoli – quote sociali) così come i titoli quotati in borsa, i titoli non quotati in borsa, i titoli esenti da imposta di successione (es. titoli di Stato, buoni postali) e i fondi comuni d'investimento;
- i **crediti**, i rimborsi fiscali, compresi gli interessi legali maturati fino alla data di apertura della successione, censi, rendite, pensioni e somme depositate in conto corrente verranno riportati nel **quadro ER**.

Sono **esenti** dall'imposta sulle successioni i titoli di Stato, i veicoli iscritti nel Pubblico Registro Automobilistico, le polizze vita, il fondo TFR e le prestazioni erogate dai fondi di previdenza complementare; lo stesso dicasi per le aziende, i rami di azienda o le quote di controllo in società di capitali, se il coniuge o i parenti in linea retta proseguono nell'esercizio dell'attività per un periodo di almeno cinque anni dalla data del trasferimento.

Franchigia valida anche per la garanzia sulle compensazioni nell'IVA di gruppo

L'esonero, entro i limiti previsti, si applica anche se la garanzia è prestata dalla controllante estera

/ Corinna COSENTINO

L'agevolazione prevista dall'[art. 21](#) del DM 567/93, che consente l'**esonero** dalla prestazione della **garanzia** in relazione ai rimborsi di importo non superiore al 10% dei versamenti effettuati dal soggetto passivo nei due anni precedenti e registrati nel conto fiscale, vale anche per gli importi oggetto di compensazione nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo. Inoltre, il beneficio si applica anche qualora la garanzia sia prestata dalla società controllante stabilita in altro Stato membro. È quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [792](#) di ieri.

La fattispecie oggetto di esame riguarda una società di diritto irlandese (Alfa) identificata in Italia [ex art. 35-ter](#) del DPR 633/72, che opera come controllante nell'ambito di una procedura IVA di gruppo.

Nel corso del periodo d'imposta 2020, la società ha **compensato le eccedenze** di credito IVA del gruppo riportate a nuovo dal 2019 con eccedenze di debito IVA. Ai sensi dell'[art. 38-bis](#) del DPR 633/72, tali eccedenze oggetto di compensazione dovrebbero essere assistite da garanzia.

L'istante chiede perciò se sia possibile beneficiare dell'esonero dalla prestazione della garanzia in relazione alla parte di eccedenze compensate che non superano la **franchigia** prevista dall'[art. 21](#) DM 567/93. La norma, infatti, ammette l'esonero per gli importi che non superano il 10% dei complessivi versamenti tributari e contributivi eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e che sono stati registrati nel conto fiscale, escludendo dal calcolo i versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo ed al netto dei rimborsi già erogati.

Si ricorda peraltro che, secondo quanto chiarito con circ. n. [35](#) del 2015, il conto fiscale cui fa riferimento l'[art. 21](#) del DM 567/93 ai fini del calcolo della franchigia è quello della società titolare del credito compensato nella liquidazione IVA di gruppo.

Richiamando precedenti interventi di prassi (circ. n. [33](#) del 2016 e la già citata circ. n. [35](#) del 2015), l'Agenzia delle Entrate conferma che la franchigia in parola si applica anche nell'ambito della liquidazione **IVA di gruppo** [ex art. 73](#) comma 3 del DPR 633/72, per determinare l'importo oggetto della garanzia o dell'assunzione diretta dell'obbligazione di pagamento nei casi previsti dall'[art. 38-bis](#) comma 5 del medesimo decreto. Pertanto, laddove la compensazione delle eccedenze di credito debba essere assistita da garanzia, quest'ultima può essere prestata per l'**importo eccedente** il suddetto limite.

Occorre precisare che nel caso specifico la società Alfa (in base a quanto evidenziato in un precedente interpello) non può assumere in proprio l'**obbligazione di pagamento** al fine di garantire le eccedenze compensate, poiché, pur qualificandosi come controllante ai fini della procedura dell'IVA di gruppo, non costituisce la capogruppo ai fini civilistici, né redige il bilancio consolidato o deposita quello redatto dalla capogruppo (*cfr.* risposta a interpello n. [484](#) del 19 luglio 2021).

L'obbligazione di pagamento potrebbe invece essere assunta direttamente da Beta, ossia da altra società di diritto irlandese, controllante ultima di Alfa, nel presupposto, tuttavia, che questa sia in possesso dei requisiti richiamati.

Fatte tali premesse, l'Agenzia conclude che, nel caso in esame, il beneficio della franchigia di cui all'[art. 21](#) del DM 567/93 può trovare applicazione:

- sia qualora la **garanzia** venga rilasciata da Beta, mediante assunzione diretta dell'obbligazione di pagamento;
- sia laddove alla garanzia provveda Alfa mediante cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, fideiussione rilasciata da una banca o da un'impresa commerciale o polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

Non occorre comunicare i requisiti in dichiarazione IVA

Da un punto di vista operativo, viene altresì precisato che, per invocare l'applicazione della franchigia, non occorre inviare alcuna comunicazione preventiva all'Amministrazione finanziaria, né barrare alcuna specifica casella nell'ambito della **dichiarazione IVA annuale**.

Non esiste infatti, nel modello dichiarativo, un campo dedicato a tale comunicazione. In particolare, come evidenziato dall'istante, non risulta utilizzabile a questo scopo il campo 8 del **quadro VS** del modello IVA.

Resta fermo che, in sede di un eventuale controllo, la spettanza dell'agevolazione andrà comunque dimostrata.

Infine, poiché l'istante ipotizza di richiedere all'Amministrazione finanziaria la **restituzione delle garanzie** rese in precedenza per importi inferiori alla franchigia, l'Agenzia precisa che tale possibilità non può essere confermata in sede di interpello, necessitando di una verifica di fatto.

Compenso del commissario liquidato dal giudice del concordato non omologato

In mancanza di liquidazione, non è possibile riferirsi all'attivo inventariato

/ Antonio NICOTRA

La pronuncia della Cassazione dell'11 novembre 2021 n. [33364](#) ha enunciato il principio secondo cui, in tema di procedure concorsuali, il rinvio compiuto dall'art. 165 comma 2 all'[art. 39](#) del RD 267/42 – ove al comma 3 è previsto che la liquidazione del compenso avvenga al termine della procedura – comporta che alla liquidazione in favore del **commissario** di un concordato preventivo, che non sia stato omologato per il mancato raggiungimento delle maggioranze dei creditori ex [art. 177](#) del RD 267/42, e seguito dalla dichiarazione di fallimento del proponente il concordato, debba provvedere il tribunale, quale giudice del concordato, e non invece il giudice delegato del fallimento consecutivo.

Sul tema, si ricorda la posizione espressa dalla decisione della Suprema Corte n. [16269/2016](#), secondo cui, nel caso di **revoca** dell'ammissione al concordato preventivo e di successiva dichiarazione di fallimento, la domanda di liquidazione del compenso del commissario giudiziale proposta nel corso del procedimento di concordato diviene improcedibile e deve essere riproposta e decisa in sede di accertamento del passivo fallimentare.

Di contrario avviso, invece, i giudici di legittimità, che, nella sentenza in commento, aderiscono all'orientamento espresso dalla Cassazione n. [15789/2021](#), secondo cui, a seguito della chiusura, per qualsiasi causa, della procedura concordataria, il tribunale **competente** sulla regolazione del concorso provvede alla liquidazione del compenso dovuto al commissario giudiziale, una volta che tutte le sue attività si siano concluse.

In forza dell'[art. 165](#) comma 2 del RD 267/42 trova applicazione al commissario giudiziale l'[art. 39](#) del RD 267/42, ove al comma 2 prevede che "la liquidazione del compenso è fatta **dopo** l'approvazione del rendiconto e, se del caso, dopo l'esecuzione del concordato". Il significato attribuito al rinvio è nel senso dell'**ultrattività** delle funzioni del tribunale, a concordato concluso, rispetto alla liquidazione del compenso del commissario giudiziale. Detta ultrattività sussiste non solo ove il concordato omologato importi una successiva esecuzione ma, in linea generale, per tutte le ipotesi in cui non si sia provveduto prima dell'esaurirsi della procedura, per qualsiasi causa (mancata omologa, dichiarata inammissibilità, revoca dell'ammissione), alla liquidazione del compenso. Diversamente opinando, si relegherebbe il potere di liquidazione del tribunale ad un novero di situazioni marginali, con esclusione delle ipotesi di sviluppo patologico più frequenti, lasciando a un giudice estraneo alla procedura (il giudice de-

legato alla formazione del passivo o quello ordinario, a seconda che sia stato dichiarato, o meno, il fallimento), che non ha diretta conoscenza dell'andamento del procedimento, il compito di provvedere alla liquidazione.

Tale principio ha poi trovato conferma anche in altri interventi (Cass. n. [20762/2021](#) e Cass. n. [20948/2021](#)).

La dichiarazione di fallimento immediatamente seguita al concordato preventivo, d'altra parte, attua non un fenomeno di mera successione cronologica, ma di "**consecuzione** di procedimenti", che, pur formalmente distinti, sul piano funzionale finiscono per essere collegati al fine del rispetto della regola della par condicio ed avendo le due procedure come presupposto un analogo fenomeno economico; si opera, in tal modo, una considerazione unitaria della procedura di concordato preventivo, cui sia succeduta quella di fallimento, pur nella formale distinzione dei procedimenti (*cf.* Cass. n. [24056/2021](#)).

Nel caso in esame, il concordato era stato prospettato con **liquidazione** dei beni e, tuttavia, stante la sopravvenuta "improcedibilità" della proposta (per la mancata approvazione della maggioranza dei creditori), la liquidazione non era stata compiuta.

Sorge, quindi, il problema in ordine al criterio di determinazione del compenso, posto che l'art. 39, al quale rinvia l'art. 165 comma 2, invoca le norme di cui al DM [30/2012](#).

L'[art. 5](#) del DM distingue tra **concordati preventivi** "in cui siano previste forme di liquidazione dei beni" (comma 1) e "procedure di concordato preventivo diverse da quelle di cui al comma 1" (comma 2).

Le risultanze dell'inventario, nella specie, rilevavano solo ai fini del calcolo della percentuale del compenso sul passivo. In mancanza di liquidazione, infatti, non era possibile riferirsi all'attivo inventariato ex art. 5 comma 1 (*cf.* sul tema, Cass. n. [4711/2011](#)).

Nella specie, il commissario lamentava che il compenso avrebbe dovuto determinarsi con le percentuali sull'**ammontare** dell'attivo e del passivo risultanti dall'inventario, ma tale criterio, secondo i giudici, è previsto solo per le procedure di concordato preventivo "diverse da quelle di cui al comma 1", ossia non liquidatorie.

Il tribunale, invece, avrebbe potuto commisurare il compenso all'importanza dell'attività svolta, sempre nel rispetto dei minimi fissati per il compenso del curatore ([art. 4](#) del DM cit.).

Proporzionalità del licenziamento disancorata dal contratto collettivo

Il giudice deve valutare ogni aspetto concreto della vicenda esaminando una serie di parametri differenti dalla configurazione della contrattazione

/ Giosafat RIGANÒ

Con la sentenza n. [34422/2021](#) la Corte di Cassazione ha ribadito un importante principio in materia di licenziamento disciplinare, ai fini della valutazione della **proporzionalità**: "Il giudice ... non può limitarsi a verificare se il fatto addebitato sia riconducibile ad una previsione contrattuale, essendo comunque tenuto a valutare in concreto la condotta addebitata".

In sostanza, la proporzionalità del licenziamento non deve essere necessariamente valutata alla luce delle indicazioni contenute nella contrattazione collettiva e, dunque, non è indispensabile ricercare un'ipotesi che si possa attribuire a quanto oggetto della contestazione disciplinare.

Del resto, nel nostro ordinamento non esiste un principio generale secondo cui il licenziamento disciplinare è proporzionato solo se il codice disciplinare lo prevede quale conseguenza dello specifico inadempimento oggetto della contestazione disciplinare elevata.

Ciò per due ordini di motivi: in primo luogo in quanto l'elencazione contenuta nei codici disciplinari non può essere intesa in senso tassativo, ma ha **carattere meramente esemplificativo**; in secondo luogo in quanto la condotta contestata al lavoratore deve essere valutata sulla base della nozione legale di **giusta causa** di licenziamento ex [art. 2119](#) c.c. o di giustificato motivo soggettivo ex [art. 3](#) della L. 604/1966 (secondo i principi espressi dalla giurisprudenza consolidata, la giusta causa e il giustificato motivo soggettivo sono qualificazioni giuridiche di comportamenti egualmente idonei a legittimare la risoluzione del rapporto di lavoro, l'uno con effetto immediato e l'altro con preavviso) e non sulla base delle ipotesi elencate dalla contrattazione collettiva.

In tal senso, la Corte di Cassazione ha precisato che "anche quando si riscontri la **corrispondenza** del comportamento del lavoratore alla fattispecie tipizzata contrattualmente come ipotesi che giustifica il licenziamento disciplinare ... stante la fonte legale della nozione di giusta causa o di giustificato motivo soggettivo, deve essere effettuato in ogni caso un **accertamento in concreto** che prenda in considerazione la gravità del comportamento e la proporzionalità tra lo stesso e la sanzione espulsiva" (così Cass. n. [33811/2021](#)).

Al riguardo, come si legge nella sentenza in commento, "l'espressa tipizzazione della fattispecie da parte della contrattazione collettiva comunque richiede la

mediazione della valutazione del giudice sull'accertamento della proporzione tra sanzione e fatto, con conseguente sua rilevanza in tema di individuazione delle conseguenze".

Quindi, come ripetutamente evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità, le previsioni della contrattazione collettiva che graduano le sanzioni disciplinari **non vincolano** il giudice di merito, essendo quella della giusta causa e del giustificato motivo una nozione legale (da ultimo Cass. n. [31065/2021](#)).

In definitiva, il giudice non deve limitarsi a ricondurre quanto contestato al lavoratore alle singole fattispecie previste da clausole contrattuali, ma deve valutare i fatti, al fine di verificare se la loro rilevanza complessiva sia tale da aver minato la fiducia che il datore di lavoro deve poter riporre nel dipendente.

Il giudice del merito è tenuto a verificare la proporzionalità del licenziamento non certo sulla base di una valutazione astratta del fatto addebitato, ma attraverso un **apprezzamento unitario** e sistematico di ogni aspetto concreto della vicenda che ha condotto al licenziamento.

In tale valutazione un utile parametro è sicuramente da riconoscere nella configurazione che la contrattazione collettiva fa delle mancanze addebitate, ma devono essere esaminati **ulteriori parametri**, quali il grado di affidamento delle mansioni affidate al lavoratore, il carattere doloso o colposo dell'infrazione, le circostanze di luogo e di tempo, le precedenti modalità di attuazione del rapporto (in relazione alla sua durata e all'assenza di precedenti sanzioni), la particolare natura e tipologia della condotta posta in essere.

Sotto quest'ultimo aspetto, a più riprese, la Cassazione ha evidenziato che, nella valutazione della condotta del lavoratore in contrasto con obblighi incombenti, si deve tenere conto anche del **"disvalore ambientale"** che la stessa assume quando può assurgere, per gli altri dipendenti, a modello diseducativo e disincentivante dal rispetto di detti obblighi. Non senza considerare, poi, che è legittimo il licenziamento, anche in caso di esiguo (o inesistente) danno patrimoniale, ove la condotta del dipendente faccia venire meno la fiducia nella correttezza del futuro adempimento, in quanto sintomatica di un certo atteggiarsi del lavoratore rispetto agli obblighi assunti.

Obbligo di reperibilità verso il datore anche in malattia

Se la visita di controllo non ha luogo per colpa dell'INPS non vi è un'ipotesi di assenza ingiustificata del lavoratore

/ Giada GIANOLA

Il lavoratore è tenuto all'**obbligo di reperibilità** anche durante il periodo di congedo per malattia, e pertanto è obbligato a comunicare sia all'INPS sia al datore di lavoro la variazione del suo indirizzo permanendo il regime di subordinazione. In caso di licenziamento per violazione di tale obbligo, al dipendente dovrà applicarsi la tutela reintegratoria stabilita dall'[art. 18](#) comma 4 della L. 300/1970, come modificato dalla L. [92/2012](#), nel caso in cui il CCNL applicabile al rapporto preveda per tale condotta – comunque disciplinarmente rilevante – una sanzione conservativa.

Se poi il lavoratore ha comunicato la variazione di indirizzo all'INPS e la visita di controllo è stata tentata a un indirizzo diverso da quello correttamente comunicato per fatto imputabile all'Istituto, deve essere **esclusa** la ricorrenza di un'assenza ingiustificata del lavoratore nei confronti del proprio datore, al quale la variazione non sia stata comunicata, per effetto del mancato rientro in azienda.

Questi appena riportati sono i due principi di diritto affermati dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. [36729](#) depositata ieri, 25 novembre 2021, in relazione al caso di un lavoratore che, assente per malattia, non aveva comunicato al datore di lavoro ma solamente all'INPS il nuovo indirizzo presso cui sarebbe stato reperibile per le visite di controllo. L'INPS, nonostante la comunicazione di variazione fosse stata fatta in tempo e correttamente, aveva commesso un **errore** recandosi presso l'indirizzo precedente del dipendente, cosicché la visita non aveva poi avuto luogo.

Quanto al primo principio, la Corte di Cassazione ha chiarito come, essendo il rapporto di lavoro durante il periodo di malattia solo **sospeso** ma comunque sempre sussistente, permane il potere di controllo in capo al datore di lavoro nei confronti del lavoratore, con la conseguenza per cui il lavoratore stesso deve essere sempre reperibile anche per l'azienda.

L'obbligo di reperibilità sussiste, dunque, anche durante il periodo di malattia e qualora, come nel caso in esame, tale obbligo venga violato e il contratto collettivo sanzioni la violazione con un provvedimento di tipo conservativo, la tutela applicabile al lavoratore illegittimamente licenziato sarà il **quarto comma** dell'art. 18 dello Statuto dei lavoratori (la lavoratrice era stata

assunta prima della entrata in vigore del contratto a tutele crescenti).

A tal proposito si rammenta che la citata norma prevede una **tutela reale limitata** nelle ipotesi in cui il giudice accerti la non ricorrenza degli estremi del giustificato motivo soggettivo o della giusta causa di licenziamento addotti dal datore di lavoro per insussistenza del fatto contestato o perché il fatto rientra tra le condotte punibili con una sanzione conservativa sulla base delle previsioni dei contratti collettivi o dei codici disciplinari applicabili al rapporto; la tutela consiste nell'annullamento del licenziamento e nella condanna del datore di lavoro alla **reintegra** del lavoratore nel posto di lavoro e al pagamento di un'indennità risarcitoria commisurata all'ultima retribuzione globale di fatto dal giorno del licenziamento sino a quello dell'effettiva reintegrazione, dedotto l'*aliunde perceptum* e *percipiendum*, non superiore a 12 mensilità, con versamento dei contributi previdenziali e assistenziali dal giorno del licenziamento fino a quello della effettiva reintegrazione.

Nel caso di specie il CCNL applicato al rapporto era il CCNL Commercio, il quale correla alla violazione disciplinare in questione il provvedimento della **multa** prevedendo che tale provvedimento si applica, tra le varie ipotesi, anche nei confronti del lavoratore che "non dia immediata notizia all'azienda di ogni mutamento della propria dimora, sia durante il servizio che durante i congedi", quale è quello di malattia. Da qui l'applicazione del citato comma 4 dell'art. 18 da parte dei giudici.

In merito al secondo principio di diritto sopra indicato, i giudici di legittimità hanno invece chiarito che in assenza della comunicazione di variazione dell'indirizzo verso il datore di lavoro, l'assenza del dipendente non può ritenersi **ingiustificata** per effetto del mancato rientro in azienda, in quanto il CCNL non contempla tra le ipotesi per le quali è richiesta l'immediata comunicazione all'azienda (come i casi di forza maggiore, essendo comunque fatti salvi "i casi di giustificata e comprovata necessità di assentarsi dal domicilio per le visite, le prestazioni, gli accertamenti specialistici e le visite ambulatoriali di controllo") quella della variazione di indirizzo di reperibilità.

Accordo tra i partiti sul passaggio a quattro aliquote IRPEF e sul taglio dell'IRAP

Il primo passo verso la riforma del Fisco si sarebbe compiuto. Anche se per ora si parla solo di accordo politico, che andrà confermato dai partiti all'inizio della prossima settimana, stando alle indiscrezioni trapelate ieri il tavolo di maggioranza convocato al MEF avrebbe definito la struttura che cambierà le imposte: l'**IRPEF** dovrebbe passare da cinque a quattro scaglioni, favorendo soprattutto il ceto medio, mentre le aziende individuali e gli autonomi non dovrebbero più compilare il quadrante **IRAP**, perché per loro e per le start up la tassa verrebbe **abolita**.

I due interventi dovrebbero costare, rispettivamente, **sette miliardi** e **un miliardo**, ovvero resteranno all'interno di quanto stanziato dal Governo in manovra. Se i partiti si sono detti fin qui soddisfatti, non lo stesso si può dire per le parti sociali. Confindustria ha parlato ieri di "scelte senza visione sul futu-

ro", la CGIL attende di essere convocata dal Governo per discuterne, la UIL avverte che intervenire sulle aliquote non aiuta i lavoratori.

Secondo l'accordo politico trovato al MEF, come riferito ieri dal Viceministro dello Sviluppo economico Pichetto Fratin, la riforma dell'IRPEF dovrebbe portare da cinque a quattro le aliquote, con la cancellazione di quella al 41% e con il taglio di 3 punti di quella al 38%: la fascia di reddito fino a 15 mila euro resterebbe al **23%**, quella 15 e 28 mila andrebbe dal 27% al **25%**, quella 28-50 mila dal 38% al **35%**, mentre oltre i 50 mila si passerebbe direttamente al **43%**. Sulla no tax area si valutano piccole modifiche.

Dovrebbe esserci anche un riordino delle **detrazioni**, che riasorbiranno anche il bonus Renzi da 80 euro, poi diventati 100. Su questo, il lavoro di limatura è ancora in corso.

Indebita compensazione senza dichiarazione

La Cassazione, nella sentenza n. [43089/2021](#), ha stabilito che il delitto di **indebita compensazione**, ex [art. 10-quater](#) del DLgs. 74/2000, non presuppone la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione annuale; ciò a differenza della dichiarazione infedele, di cui all'[art. 4](#) dello stesso DLgs., in cui il mendacio del contribuente si esprime proprio nella dichiarazione annuale relativa a imposte sui redditi o IVA.

Il reato, infatti, si consuma al momento della presentazione dell'**ultimo modello F24** relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto la condotta del contribuente si perfeziona con l'utilizzo del modello indicato, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale.