



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 47 del 10 dicembre 2024

Focus settimanale:

- **Nuovo servizio web CIVIS per le comunicazioni bollo fatture elettroniche**
- **Dal 2025 pagamenti rateali più favorevoli per i contribuenti**
- **La responsabilità del liquidatore di società – prima parte**
- **Sospensione per il Registro dei Titolari effettivi**
- **Modifiche al “Redditometro” ed agli “avvisi bonari”**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
Nuovo servizio web CIVIS per le comunicazioni bollo fatture elettroniche	11
Dal 2025 pagamenti rateali più favorevoli per i contribuenti.....	15
L'Approfondimento.....	17
La responsabilità del liquidatore di società – prima parte.....	17
L'Approfondimento.....	24
Sospensione per il Registro dei Titolari effettivi	24
L'Approfondimento.....	30
Modifiche al “Redditometro” ed agli “avvisi bonari”	30

Flash di stampa



Credito d'imposta transizione 5.0 e correzione fatture già emesse	IL SOLE 24 ORE 2.12.2024	Nei casi dove le fatture rilevanti ai fini del credito d'imposta 5.0 siano state emesse prive dei corretti riferimenti normativi, dovrebbe essere possibile applicare quanto disposto dall'Agenzia delle Entrate nelle risposte a interpello nn. 438/2020 e 603/2021 sul credito d'imposta 4.0.
Sospensione comunicazioni formali in dicembre	ITALIA OGGI 3.12.2024	L'art. 10 D.Lgs. 1/2024 prevede che l'Amministrazione Finanziaria non può inviare nei mesi di agosto e dicembre le comunicazioni degli esiti dei controlli automatizzati sulle imposte sui redditi e Iva, le comunicazioni degli esiti dei controlli formali, gli avvisi con gli esiti della liquidazione delle imposte dovute sui redditi assoggettati a tassazione separata e le lettere di compliance.
Acconti Iva 2024	ITALIA OGGI 2.12.2024	Entro il 27.12.2024 i contribuenti Iva devono versare l'acconto dell'Iva dovuta per l'ultimo periodo fiscale, quantificando l'importo tramite i 3 metodi ordinari di calcolo (storico, previsionale, analitico) previsti dalla legge.
Decreto Irpef-Ires	IL SOLE 24 ORE 4.12.2024	Il Consiglio dei ministri ha approvato il decreto di revisione dell'Ires e dell'Irpef, almeno per quanto riguarda professionisti e imprese.
Franchigia Iva	IL SOLE 24 ORE 4.12.2024	Il D.lgs. 180/2024, in recepimento della direttiva (UE) 2020/285, stabilisce che un soggetto non stabilito possa beneficiare del regime di franchigia in uno Stato Ue, che ha introdotto tale regime, alle medesime condizioni previste per i soggetti stabiliti nel medesimo Stato di esenzione.
Fattura semplificata anche oltre 400 euro	IL SOLE 24 ORE 4.12.2024	Il D.lgs. 180/2024 consente ai contribuenti forfettari nazionali, nonché per le PMI Ue che si avvalgono del regime di esenzione in Italia, la possibilità di emettere la fattura in modalità semplificata (art. 21-bis D.P.R.

		633/1972), anche oltre l'importo di 400 euro previsto per gli altri operatori nazionali.
Lettere a chi dichiara redditi inferiori a quelli dei dipendenti	IL SOLE 24 ORE 5.12.2024	La Sogei ha inviato Pec a quei contribuenti (circa 700.000) che dichiarano meno dei dipendenti (meno di 15.000) e, soprattutto, sotto il limite minimo di reddito di categoria preso a base di riferimento per l'adesione al Cpb.
Tassazione compensi dei lavoratori autonomi a cavallo d'anno	IL SOLE 24 ORE 5.12.2024	Il D.Lgs. Irpef-Ires stabilisce che il compenso ricevuto dal lavoratore autonomo costituirà reddito da quando il pagamento esce dalla disponibilità economica dell'erogante, a prescindere dall'incasso. Per questo motivo, i pagamenti effettuati a cavallo d'anno avranno coincidenza fra il momento di effettuazione della ritenuta e di rilevanza reddituale del compenso per il lavoratore autonomo. Sarà necessario rilevare la corrispondenza tra la Certificazione unica emessa dal sostituto d'imposta e quanto dovrà essere indicato nel quadro RE del modello Redditi PF del percipiente.
Reddito di lavoro autonomo e ammortamento	ITALIA OGGI 5.12.2024	Per la generalità dei beni, la quota di ammortamento per il primo periodo d'imposta in cui il bene viene acquistato è ridotta alla metà.
Neutralità fiscale	ITALIA OGGI 5.12.2024	Il decreto di riforma dell'Irpef e dell'Ires stabilisce che tutte le operazioni finalizzate all'aggregazione e alla riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle attuate con atti di donazione e mortis causa, siano neutrali ai fini fiscali.
Beni ceduti ai dipendenti	IL SOLE 24 ORE 5.12.2024	Il D.lgs. Irpef-Ires prevede che dal 2025, il valore dei beni e servizi, prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti, venga determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro.

IL SOLE 24 ORE

Novità per le società non operative	5.12.2024	Il D.lgs. Irpef-Ires, approvato in via definitiva il 3.12.2024 dal Consiglio dei Ministri, tramite la riscrittura delle disposizioni sulle società non operative, stabilisce l'introduzione di nuovi parametri al fine di intercettare solo le società "senza impresa" utilizzate come schermo per l'intestazione di beni nella disponibilità dei soci.
Re-invio comunicazioni Zes unica scartate	IL SOLE 24 ORE 5.12.2024	L'Agenzia delle Entrate, con una comunicazione web nella sezione dedicata al credito d'imposta Zes unica, ha precisato che la comunicazione integrativa trasmessa dal 28.11 al 2.12.2024 ma scartata dal servizio telematico, purché ritrasmessa entro il 7.12.2024, si considera comunque tempestiva.
Proroga versamento secondo acconto	ITALIA OGGI 6.12.2024	La Camera ha approvato la legge di conversione del D.L. 155/2024, che ora dovrà essere pubblicata in Gazzetta Ufficiale. Tra le novità si segnala il rinvio al 16.01.2025 il pagamento della 2 ^a rata di acconto delle imposte dirette per le partite Iva sotto i 170.000 euro, con possibile rateizzazione in 5 rate a partire dal 16.01.2025.
Riapertura Cpb	IL SOLE 24 ORE 6.12.2024	Le lettere di invito all'adesione al concordato preventivo biennale (Cpb) ricordano al contribuente che, avendo dichiarato nel 2023 un reddito d'impresa anomalo è opportuno valutare l'integrazione del reddito al fine di renderlo "coerente con il valore minimo di settore" o la possibilità, per gli anni 2024 e 2025, di aderire, entro il 12.12.2024, al Cpb.
Spese di viaggio e trasferta	IL SOLE 24 ORE 6.12.2024	Il decreto Irpef-Ires, all'art. 3, c. 1, lett. b), p. 3), introduce dal 1.01.2025 una semplificazione, estendendo l'esenzione a tutti i rimborsi per spese dei dipendenti relativi a spese "di viaggio e trasporto comprovate e documentate".
Affrancamento riserve in	ITALIA OGGI 6.12.2024	L'art. 14 del decreto di riforma Ires/Irpef, in attesa di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, consente di affrancare le riserve in

sospensione d'imposta		sospensione di imposta pagando un'imposta sostitutiva al 10%.
Esenzione Iva corsi di attività sportiva invernale	ITALIA OGGI 6.12.2024	Tramite il D.M. 22.11.2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 4.12.2024, n. 284, il Ministero dell'Economia stabilisce che per i corsi di attività sportiva invernale erogati da soggetti iscritti in appositi albi, non è necessaria l'emissione della fattura.
Prestito di personale	IL SOLE 24 ORE 6.12.2024	Tramite l'art. 16-ter D.L. 131/2024, inserito in sede di conversione, è previsto che, dal 1.01.2025, i contratti di prestito e di distacco di personale, stipulati o rinnovati, sono soggetti a Iva, a meno che gli stessi non siano realizzati senza una stretta correlazione nel rapporto di reciprocità tra distaccante e distaccataria.
Riforma Irpef e Ires	IL SOLE 24 ORE 7.12.2024	La versione definitiva del decreto legislativo per la revisione del regime impositivo dei redditi (Irpef e Ires) modifica anche la normativa relativa alla tassazione delle cessioni di quote/partecipazioni dei soggetti che svolgono attività professionale.
2° acconto con metodo previsionale anche se posticipato al 16.01.2025	ITALIA OGGI 7.12.2024	È utilizzabile il metodo previsionale al fine di determinare il secondo acconto delle imposte anche se si sceglie di posticiparlo (ed eventualmente dilazionarlo) al 16.01.2025.

L'Agenzia interpreta



**Bonus industria 4.0
in Redditi 2024**

INTERPELLO
N. 239
DEL 2.12.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che gli investimenti 4.0 realizzati nel 2022 da soggetti con esercizio, di durata superiore a 12 mesi, chiuso a fine 2023 vanno indicati nel modello Redditi 2024, senza che sia esclusa la fruizione della percentuale del 40% prevista dall'art. 1, c. 1057 L. 178/2020.

**Prima casa con
cambio residenza**

INTERPELLO
N. 238
DEL 2.12.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l'agevolazione per l'acquisto della prima casa spetta anche alla persona che, nel momento in cui stipula il contratto di compravendita, si trasferisca all'estero per ragioni di lavoro.

**Credito d'imposta
Zes**

INTERPELLO
N. 240
DEL 2.12.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nel caso di acquisto di un immobile tramite il contratto di rent to buy, l'investimento immobiliare, ai fini del credito d'imposta Zes unica, va considerato effettuato al momento della stipula del contratto di acquisto del bene, ai sensi del Tuir.

**Codici tributo per
versamenti relativi a
concorsi ippici**

RISOLUZIONE
N. 58/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per il versamento all'Agenzia delle Dogane, da parte dei concessionari del settore dei giochi, delle somme relative ai saldi per i concorsi pronostici sportivi, per l'ippica nazionale e internazionale.

**Erogazioni liberali
indirette a ente non
residente**

INTERPELLO
N. 242
DEL 4.12.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le donazioni a favore di una Fondazione senza scopo di lucro che quest'ultima ha destinato poi a enti non-profit stranieri, sono generalmente deducibili.

**Rogito agevolazione
prima casa Under
36**

PRINCIPIO DI
DIRITTO N. 5
DEL 5.12.2024

L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto, ha affermato che l'agevolazione prima casa under 36, come regolata all'art. 3, c. 12-terdecies D.L. 2015/2023,

convertito in L. 18/2024, si applica ai rogiti già stipulati e che si stipuleranno al 31.12.2024, a condizione che il preliminare sia sottoscritto e registrato entro il 31.12.2023.

Chiarimenti sul concordato preventivo biennale

INTERPELLO
N. 247 – 248
DEL 6.12.2024

L’Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha precisato che a causa del passaggio dal reddito di lavoro autonomo al reddito d’impresa, con una trasformazione da associazione professionale a società tra professionisti, non è possibile aderire al cpb.

Case prefabbricate

INTERPELLO
N. 246
DEL 5.12.2024

L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l’acquisto del kit di montaggio degli elementi per la costruzione di una casa prefabbricata paga l’Iva con l’aliquota ordinaria del 22%.

Il Giudice ha sentenziato



Differenza tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo

CORTE DI CASSAZIONE
N. 30051/2024

La Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza, ha chiarito che l'autotutela sostitutiva si distinguerebbe dall'accertamento integrativo per il fatto che si basa su una differente valutazione degli elementi dell'accertamento. Diversamente, l'accertamento integrativo richiederebbe la sussistenza di dati e notizie sconosciuti dall'ufficio.

Omologazione concordato preventivo

C.G.T. DI SECONDO GRADO DELLA CAMPANIA
N. 5115/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, ha precisato che va versata l'imposta di registro in misura fissa per il decreto di omologazione del concordato preventivo se non determina un effetto immediatamente traslativo di beni e diritti fallimentari a favore del terzo assuntore.

Transazione fiscale e contributiva

CORTE DI CASSAZIONE
N. 27782/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che può essere omologata la transazione fiscale e contributiva sia in mancanza di una pronuncia dell'Amministrazione Finanziaria o degli enti previdenziali sulla proposta formulata dal debitore, sia a seguito di un espresso rigetto di tale proposta.

Assoluzione penale nei giudizi tributari precedenti

CORTE DI CASSAZIONE
N. 30814/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, in applicazione del nuovo art. 21-bis, D.Lgs. 74/2000, come modificato dal D.Lgs. 87/2024, sancisce che la sentenza penale di assoluzione ha efficacia di giudicato nei giudizi tributari anche se emessa prima dell'entrata in vigore della nuova norma.

Autotutela sostitutiva

CORTE DI CASSAZIONE
N. 30051/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che in caso di errore, l'Amministrazione Finanziaria ha facoltà di annullare l'accertamento ed emetterne in sostituzione uno nuovo e più gravoso per il contribuente.

**Costituzione di
fondo patrimoniale**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 27792/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che il codice civile, dove fa riferimento alla possibilità per i coniugi, ovvero per un terzo, di costituire un fondo patrimoniale nel quale far confluire beni vincolati al soddisfacimento dei bisogni della famiglia (art. 167), si rivolge solo alla famiglia composta dai coniugi, nonché dai loro figli legittimi, naturali e adottivi, minori e maggiorenni non autonomi patrimonialmente.

**Parcheggi soggetti a
Tassa rifiuti**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 29538/2024

La Cassazione, con sentenza, ha chiarito che le aree scoperte operative sono soggette al pagamento della tassa rifiuti.

**Bonus fiscali
sequestrabili solo
per le annualità
fruite**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 44240/2024

La Cassazione, con sentenza, ha disposto che nel caso in cui il credito fiscale sia spalmabile su 10 anni, come nel caso del bonus di efficientamento energetico, anche il sequestro penale per l'insussistenza del credito stesso deve andare "pro quota".

Transazione fiscale

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 44519/2024

La Cassazione, con sentenza, ha chiarito che la transazione fiscale si riflette anche sul piano penale e conduce a una riduzione della confisca.

In breve

Nuovo servizio web CIVIS per le comunicazioni bollo fatture elettroniche

L'Agenzia delle Entrate ha previsto l'attivazione dello specifico servizio web "CIVIS - Comunicazioni bollo fatture elettroniche", utilizzabile per la richiesta di assistenza in merito alle comunicazioni relative al ritardato / omesso / insufficiente versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche di importo superiore a € 77,47.

Il nuovo servizio è accessibile e utilizzabile:

- direttamente dal contribuente;
- da parte di un intermediario abilitato.

A seguito dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica sono stati rivisti i termini e le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sulle fatture di importo superiore a € 77,47 di cui all'art. 6, comma 2, DM 17.6.2014.

Si ricorda che:

- l'imposta dovuta è determinata sulla base delle fatture emesse in ciascun trimestre e va versata nel rispetto dei seguenti termini.

Periodo emissione fatture	Imposta di bollo dovuta	Termine versamento
1° trimestre	> € 5.000	31.5
	= € 5.000	30.9 (<i>Tale termine va rispettato se l'imposta di bollo dovuta per il 1° e 2° trimestre risulta complessivamente superiore a € 5.000</i>)
2° trimestre	> € 5.000	30.9
1° e 2° trimestre	= € 5.000	30.11
3° trimestre	qualsiasi importo	30.11
4° trimestre	qualsiasi importo	28.2 (<i>29.2 per gli anni bisestili, come indicato nella Guida dell'Agenzia delle Entrate "L'imposta di bollo sulle fatture"</i>)

		<i>elettroniche - gennaio 2024")</i>
--	--	--------------------------------------

- al fine di quantificare l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta / da versare entro i predetti termini l'Agenzia utilizza i dati delle fatture transitate da Sdl per predisporre, per ciascun trimestre:
 - l'Elenco A, non modificabile, con le fatture elettroniche transitate per Sdl che riportano l'assoggettamento all'imposta di bollo (campo "Bollo virtuale" compilato);
 - l'Elenco B, modificabile, con le fatture elettroniche transitate per Sdl senza assoggettamento all'imposta di bollo, per le quali secondo l'Agenzia la stessa è dovuta (campo "Bollo virtuale" non compilato).

La tempistica della messa a disposizione e stesura dei predetti elenchi è così sintetizzabile.

Periodo emissione fatture	Pubblicazione Elenchi A e B	Variazione dati comunicati	Comunicazione ammontare dovuto
1° trimestre	entro il 15.4	entro il 30.4	entro il 15.5
2° trimestre	entro il 15.7	entro il 10.9	entro il 20.9
3° trimestre	entro il 15.10	entro il 31.10	entro il 15.11
4° trimestre	entro il 15.1	entro il 31.1	entro il 15.2

Il versamento può essere effettuato:

- con addebito diretto sul c/c tramite l'apposito servizio messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate nell'area riservata del proprio sito Internet;
- con il mod. F24 utilizzando i seguenti codici tributo:

2521	Imposta di bollo FE - 1° trimestre
2522	Imposta di bollo FE - 2° trimestre
2523	Imposta di bollo FE - 3° trimestre
2524	Imposta di bollo FE - 4° trimestre

In caso di versamento per più trimestri alla stessa scadenza (in quanto l'importo dovuto non era superiore a € 5.000), il versamento va effettuato tenendo distinti gli importi dovuti per i singoli trimestri, utilizzando il corrispondente codice tributo.

Ai sensi dell'art. 2, DM 4.12.2020, in attuazione di quanto disposto dall'art. 12-novies, DL n. 34/2019, in caso di tardivo / insufficiente / omesso versamento dell'imposta di bollo, rispetto all'importo dovuto in base ai predetti elenchi, l'Agenzia comunica al contribuente l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta, della sanzione di cui all'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/97 ridotta a 1/3 e degli interessi.

Il pagamento da parte del contribuente va effettuato entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. Per regolarizzare l'omesso / insufficiente versamento, le sanzioni e gli interessi vanno versati utilizzando i seguenti codici tributo:

2525	Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - SANZIONI
2526	Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - INTERESSI

Al fine di attuare il rafforzamento dei servizi digitali previsto dall'art. 22, D.Lgs. n. 1/2024, c.d. "Decreto Semplificazioni adempimenti tributari", emanato in base ai principi contenuti nella Riforma fiscale, con il Provvedimento 21.11.2024 l'Agenzia delle Entrate ha predisposto un nuovo servizio web per fornire assistenza e chiarimenti ai contribuenti / intermediari che ricevono una comunicazione per il tardivo / mancato / insufficiente versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche.

CIVIS

- Assistenza per:

-  [Comunicazioni/avvisi telematici di irregolarità, cartelle di pagamento e comunicazioni relative all'imposta di bollo su fatture elettroniche](#)

- fatture elettroniche

- La funzione consente di ricevere assistenza sulle comunicazioni/avvisi telematici di irregolarità e sulle cartelle di pagamento che derivano dal controllo delle dichiarazioni previsto dagli artt. 36-bis d.P.R. n. 600/73 e 54-bis del d.P.R. n. 633/72 e sulle comunicazioni relative all'omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche previste dall'art. 12-novies del d.l. n. 34/2019.

- Richiesta modifica delega F24

- La funzione consente di richiedere la modifica della delega di pagamento F24 e di conoscere l'esito della lavorazione della richiesta.

-  [Come funziona Civis F24 - pdf](#)

Come sopra indicato, il servizio è accessibile e può essere utilizzato:

- direttamente dal contribuente;
- da un intermediario di cui all'art. 3, comma 3, DPR n. 322/98 abilitato al servizio Entratel.

All'interno della nuova procedura e dopo aver "richiamato" la comunicazione ricevuta, è possibile richiedere chiarimenti ovvero fornire informazioni necessari per la rideterminazione dell'imposta di bollo dovuta.

All'interno sempre del CIVIS è fornito dall'Ufficio l'esito della richiesta e come di consueto, saranno attestate dalle relative ricevute la ricezione della richiesta e la conclusione della stessa.

Dal 2025 pagamenti rateali più favorevoli per i contribuenti

Il D.lgs. 110/2024 “Decreto sulla riscossione”, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 184 il 7.08.2024, entra in vigore dal 1.01.2025. Tra le novità più rilevanti si segnalano nuove modalità per consentire ai contribuenti in difficoltà di poter pagare a rate e lo snellimento delle procedure e degli adempimenti connessi all'erogazione dei rimborsi fiscali da parte dell'Agenzia delle Entrate in presenza dell'iscrizione a ruolo di debiti a carico dei beneficiari.

In realtà il D.lgs. 110/2024 è in vigore da qualche mese anche se alcune previsioni inizieranno a decorrere solo dal prossimo anno, come appunto la parte riguardante la riscossione.

Attualmente, per le richieste presentate fino al 31.12.2024, è concessa la rateazione fino a 72 rate mensili se le somme indicate non superano € 120.000, elevabili a 120 nel caso di comprovata grave difficoltà ai sensi del D.M. 6/11/2013.

Dal prossimo anno, per i debiti inferiori o pari a € 120.000,00 è prevista una progressiva estensione del numero massimo di rate per la rateizzazione ordinaria che passa dalle attuali 72 a 120. Più precisamente, l'Agenzia delle Entrate Riscossione potrà concedere la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, di importo inferiore o pari a € 120.000,00, fino ad un massimo di:

- 84 rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2025 e 2026;
- 96 rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2027 e 2028;
- 108 rate mensili, per le richieste presentate a decorre dal 1° gennaio 2029.

Su richiesta del contribuente che documenta una temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria, l'Agente della riscossione potrà anche concedere una ripartizione mensile fino a 120 rate. In caso di comprovato peggioramento della situazione economica del debitore, inoltre, la rateizzazione potrà essere prorogata di una sola volta per un periodo di pari durata. Come previsto attualmente, si decade dalla rateazione dopo il mancato pagamento di 8 rate anche non consecutive.

Altra novità prevista riguarda la pianificazione delle attività dell'ente incaricato alla riscossione. Dal 1° gennaio 2025 infatti, l'Agente della riscossione dovrà svolgere la propria attività salvaguardando i propri crediti con una nuova serie di obblighi. La notifica della

cartella di pagamento deve avvenire non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico, mentre le informazioni relativi allo stato delle procedure relative alle singole quote, nonché le riscossioni effettuate nel mese precedente, devono essere trasmesse all'ente creditore entro la fine di ogni mese.

Sempre dal nuovo anno, per le quote affidate all'agente della riscossione a partire da tale data e non riscosse entro il 31.12 del quinto anno successivo all'affidamento, si dovrà procedere con il discarico dei ruoli, come suggerito dal MEF. L'Agente può comunque inviare all'ente titolare del credito la comunicazione di discarico anticipato delle suddette quote, dove vengono eventualmente rilevati la chiusura del fallimento o della liquidazione giudiziale, l'assenza di beni del debitore aggredibili dopo gli accessi effettuati prima del discarico oppure la mancanza di nuovi beni rispetto a quelli con riferimento ai quali, nel biennio precedente, le attività di recupero si siano concluse con esito parzialmente o completamente infruttuoso. In altre parole, almeno per il momento, non si potrà procedere con il discarico automatico generalizzato.

A tale principio si devono però poi applicare le deroghe previste dall'art. 4 del Decreto, in quanto sarà necessario verificare che al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di affidamento risulti sospesa la riscossione o vi siano ancora procedure esecutive o concorsuali in corso. Le risorse proprie tradizionali dell'UE, oltre che le somme dovute a titolo di recupero degli aiuti di Stato, sono escluse dal discarico automatico.

Il successivo articolo 5 prevede che con il discarico automatico non si estingue il debito, il quale potrà essere riscosso in modo coattivo direttamente dall'ente impositore o per mezzo di altri soggetti individuati dal D.lgs. 446/97, in via indiretta. Tale procedura sarà ovviamente possibile fino a prescrizione del credito.

L'Approfondimento

La responsabilità del liquidatore di società – prima parte

PREMESSA

Come è noto la responsabilità del liquidatore è espressamente regolamentata dagli artt. 2489, 2491 e 2495 del c.c..

In particolare, l'art. 2489 del c.c. disciplinando i poteri, gli obblighi e la responsabilità dei liquidatori prevede che **“Salvo diversa disposizione statutaria, ovvero adottata in sede di nomina, i liquidatori hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società.”**

I liquidatori debbono adempiere i loro doveri con la professionalità e diligenza richieste dalla natura dell'incarico e la loro responsabilità per i danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri è disciplinata secondo le norme in tema di responsabilità degli amministratori”.

Trattasi di una norma di carattere generale, ma ciò che emerge dalla lettura della disposizione è l'esplicito riferimento alla **“professionalità”** del liquidatore, requisito che diversamente non è richiesto agli amministratori di società.

La seconda disposizione citata, ovvero l'art. 2491 del c.c. stabilisce, invece, che **“Se i fondi disponibili risultano insufficienti per il pagamento dei debiti sociali, i liquidatori possono chiedere proporzionalmente ai soci i versamenti ancora dovuti.**

I liquidatori non possono ripartire tra i soci acconti sul risultato della liquidazione, salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali; i liquidatori possono condizionare la ripartizione alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie.

I liquidatori sono personalmente e solidalmente responsabili per i danni cagionati ai creditori sociali con la violazione delle disposizioni del comma precedente”.

Sempre sul tema della responsabilità dei liquidatori la terza e ultima norma richiamata (l'art. 2495 del c.c.) dispone, infine, che **“Approvato il bilancio finale di liquidazione, i**

liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, salvo quanto disposto dal secondo comma.

Decorsi cinque giorni dalla scadenza del termine previsto dal terzo comma dell'articolo 2492, il conservatore del registro delle imprese iscrive la cancellazione della società qualora non riceva notizia della presentazione di reclami da parte del cancelliere.

Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società”.

L'ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ

Una società deve considerarsi estinta quando il conservatore del Registro delle Imprese annota nella visura camerale che la società è stata cancellata.

Tuttavia, se la società non provvede a saldare tutti i creditori i crediti rimasti insoluti continuano ad esistere.

In tal caso, però, i crediti insoluti non possono essere fatti valere nei confronti della società, perché la società non esiste più come soggetto di diritto, ma dovranno essere richiesti ad altri soggetti.

Sulla questione si è espressa la Cassazione a Sezioni Unite con la pronuncia n. 6070/2013 affermando che:

“Qualora all'estinzione della società, conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, essi fossero o meno illimitatamente responsabili per i debiti sociali”.

Detto ciò, osserviamo che il terzo comma dell'art. 2495 del c.c. individua due tipologie di soggetti che possono essere chiamati a rispondere dei debiti sociali, una volta che la società è stata estinta. Trattasi nello specifico:

- dei soci della società;
- dei liquidatori della società.

I presupposti della responsabilità di soci e liquidatori sono, però, completamente diversi, dato che:

- i soci rispondono in prima persona dei debiti della società per il patrimonio che è stato loro trasferito in occasione della liquidazione.
È ovvio, infatti, che se la società non fosse stata cancellata, gli importi ricevuti in sede di liquidazione sarebbero stati utilizzati per saldare i creditori rimasti insoluti.
Pertanto, non cambiando la prospettiva dopo la cancellazione della società, quanto incassato deve essere utilizzato per saldare eventuali creditori non pagati;
- i liquidatori rispondono, invece, per fatto proprio, ovvero per eventuali colpe nella fase di liquidazione che hanno causato la mancata soddisfazione dei creditori.

LA CONSERVAZIONE DEL PATRIMONIO E IL DOVERE DI LIQUIDARE LA SOCIETÀ

Come stabilito dall'art. 2489, primo comma del c.c. i liquidatori devono attivarsi per fare tutto il necessario per liquidare la società.

Detti soggetti non possono, però, effettuare operazioni straordinarie, dato che il loro compito è quello di provvedere:

- alla mera liquidazione della società;
- alla conservazione del patrimonio ai fini della liquidazione.

L'effettuazione di atti che **"impoveriscono"** il patrimonio della società potrebbe, infatti, esporre i liquidatori ad azioni responsabilità.

A titolo di esempio prendiamo quanto recentemente affermato nella sentenza del 29 giugno 2023 dal Tribunale di Palermo dove è stato affrontato il caso di un'azione di responsabilità nei confronti di un liquidatore di una Srl.

Nel caso di specie il liquidatore aveva ceduto la società per un importo pari a € 756.295. Un prezzo ritenuto basso dal socio che riteneva di dover incassare di più dalla liquidazione.

Nel corso del giudizio viene disposta una consulenza tecnica d'ufficio per conoscere il valore dell'azienda.

Ebbene, al termine della CTU il valore dell'azienda fu stimato in € 756.308,90, un prezzo superiore rispetto al prezzo di cessione dell'azienda.

Tuttavia, la differenza, circa il 4,5%, rispetto al valore stimato era piccola e per questi motivi il giudice di merito ha ritenuto che non sussistesse alcuna responsabilità in capo al liquidatore.

Sempre nello stesso giudizio al liquidatore viene contestato anche di aver fatto acquistare alla società merce per un valore di € 105.000. Materiale che a detta del socio ricorrente non serviva dato che la società era in stato di liquidazione.

Dall'istruttoria emerge, però, che:

- non sussiste prova del pagamento della merce
- la merce non è mai entrata nel magazzino della società;
- sono presenti delle fatture riguardanti l'acquisto della merce.

In merito a questo punto il giudice palermitano fa notare che le fatture non provano l'effettuazione dell'acquisto, perché questi documenti hanno valenza ai soli fini fiscali.

Si conclude, quindi, la vertenza affermando che non essendoci traccia del pagamento della merce non si può ritenere il liquidatore responsabile per aver depauperato il patrimonio della società.

A ben vedere, infatti, la riduzione del patrimonio non può essere dimostrata e per questi motivi:

- il liquidatore non viene condannato;
- il ricorso viene rigettato.

LA PAR CONDICIO CREDITORUM NELLA LIQUIDAZIONE

Per tutta la durata della liquidazione il liquidatore della società deve garantire "**la par condicio creditorum**".

Più precisamente il liquidatore non gode di alcun potere discrezionale non potendo preferire alcuni creditori rispetto ad altri.

L'unico obbligo in capo al liquidatore è quello di rispettare le cause legittime di prelazione dettate dall'art. 2471 del c.c.. Norma che dispone che ***"I creditori hanno eguale diritto di essere soddisfatti sui beni del debitore, salve le cause legittime di prelazione.***

Sono cause legittime di prelazione i privilegi, il pegno e le ipoteche".

Sempre in merito alla procedura di liquidazione ricordiamo, inoltre, che:

- la società risponde dei debiti;
- il liquidatore procede a pagare i creditori.

Premesso ciò, esaminiamo di seguito alcune vicende affrontate dalla giurisprudenza di merito.

Tra i più recenti casi di condanna del liquidatore di società merita di essere segnalata la pronuncia del Tribunale di Bologna del 29 maggio 2023.

In quel caso una Srl non aveva pagato una fornitura di gas.

Per questi motivi nasce un contenzioso dove la società risulta soccombente nei confronti del fornitore di gas per la considerevole somma di € 225.532.

Durante la fase del contenzioso la società viene messa in liquidazione e il liquidatore procede a pagare quasi tutti i creditori tranne il fornitore di gas, che ha pure ottenuto sentenza definitiva di condanna al pagamento di quanto spettante.

Volendo recuperare il credito spettante il fornitore di gas agisce nei confronti del liquidatore per aver deciso di non pagare il debito relativo alla fornitura di gas.

Nel risolvere la controversia il giudice bolognese ritiene il liquidatore responsabile e lo condanna al risarcimento del danno.

Sul punto si fa notare che il liquidatore aveva intenzionalmente omissso di indicare nel bilancio di esercizio il debito nei confronti della società di gas.

Dalla documentazione presentata emerge, infatti, che il liquidatore ha provveduto a pagare quasi tutti i debiti della Srl per un importo pari a € 826.650, lasciando insoddisfatti crediti per € 58.927 a cui va ad aggiungersi il debito verso il fornitore di gas.

Il giudice di merito non trova alcuna giustificazione per la selezione operata dal liquidatore che ha preferito pagare alcuni debiti piuttosto di altri. Trattasi, infatti, di una scelta arbitraria e consapevole del liquidatore che ha utilizzato le risorse societarie per saldare alcuni debiti a discapito di altri.

In definitiva, il liquidatore viene condannato a pagare al fornitore di gas l'ingente somma di € 225.532.

A ben vedere alla base della condanna del liquidatore al risarcimento del danno sussiste il combinato disposto di due disposizioni del codice civile, quali:

- l'art. 2476, primo comma, del c.c.¹ che afferma la responsabilità degli amministratori o dei liquidatori verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale;
- l'art. 2495, comma 3 del c.c.² che ritiene il liquidatore responsabile quando la mancata soddisfazione del creditore è riconducibile a sua colpa.

Altra recente sentenza della giurisprudenza di merito degna di nota è la pronuncia del Tribunale di Milano del 28 settembre 2021.

Nel caso di specie:

- una Srl veniva messa in liquidazione nominando come liquidatore un architetto;
- un creditore chiedeva di essere pagato dalla società per un importo di € 16.400.

Tuttavia, la società non provvedeva ad alcun pagamento e veniva in seguito cancellata dal Registro Imprese.

Per questi motivi, il creditore citava in giudizio il liquidatore contestandogli il mancato pagamento del suo credito.

Ebbene, il giudice meneghino rigetta la domanda del creditore contro il liquidatore, perché dal bilancio finale di liquidazione emerge:

- la totale assenza di attivo da distribuire;
- l'esistenza di ingenti debiti societari.

In buona sostanza, l'assenza di attivo distribuibile fa sì che non ci siano le risorse economiche per saldare i creditori insoluti.

¹ L'art. 2476, primo comma del c.c. prevede che: "Gli amministratori sono solidalmente responsabili verso la società dei danni derivanti dall'inosservanza dei doveri ad essi imposti dalla legge e dall'atto costitutivo per l'amministrazione della società. Tuttavia la responsabilità non si estende a quelli che dimostrino di essere esenti da colpa e, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, abbiano fatto constare del proprio dissenso".

² L'art. 2495, comma 3 del c.c. dispone che: "Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci. fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società".

Dalla Nota Integrativa si ricava, inoltre, che il passivo societario è composto per la gran parte da debiti tributari privilegiati, mentre il credito rimasto insoluto aveva natura chirografaria.

Da ciò se ne deduce che se anche ci fossero stati i fondi, il liquidatore avrebbe dovuto prima procedere al pagamento dei creditori privilegiati, lasciando, comunque, insoddisfatto il creditore ricorrente.

L'Approfondimento

Sospensione per il Registro dei Titolari effettivi

PREMESSA

Sospensione per il Registro dei Titolari effettivi

In questi ultimo mese abbiamo assistito ad una ridicola situazione riguardante l'adempimento di conferma dei titolari effettivi da effettuare entro un anno dalla precedente comunicazione.

Va ricordato che l'adempimento consiste nel comunicare al Registro delle Imprese le persone fisiche che risultano essere titolari effettivi di società dotate di personalità giuridica. Ne sono escluse quindi le società personali; sono, invece, coinvolte tutte le società di capitali e gli Enti riconosciuti.

La norma ha previsto un primo popolamento del registro dei titolari effettivi. Obbliga altresì la comunicazione delle eventuali variazioni della compagine sociale laddove si modificano i titolari effettivi della società. Il terzo adempimento completamente inutile, salvo lo scopo di far cassa per il diritto dovuto di 30 euro, è quello della conferma della situazione precedentemente comunicato che va effettuata entro un anno dall'ultima comunicazione. Per il vero la norma prevede che sia possibile allegare la "conferma" alla pratica di deposito del bilancio di esercizio. Purtroppo constatiamo che, salvo arrivino diverse istruzioni, ciò sia impossibile visto che il primo popolamento è stato effettuato entro il 11 dicembre 2023 con la conseguenza che la conferma doveva essere effettuata entro 12 mesi dalla prima comunicazione. Ne consegue l'impossibilità per la maggior parte delle società ad adempiere con l'allegazione al deposito del bilancio.

Le professioni contabili hanno più volte segnalato l'astrusità ed inutilità dell'adempimento, visto che il legislatore ha comunque previsto l'obbligo di comunicare le "variazioni".

Sono arrivati, come si può pensare, dei ricorsi che, essendo l'ambito amministrativo vedono nel TAR e nel Consiglio di Stato gli organi giurisdizionali presso i quali proporre eventuali

ricorsi. E ciò è avvenuto ed è tuttora in itinere, avendo il Consiglio di Stato rimesso alla Corte di Giustizia della UE l'espressione di parere di legittimità.

Ora, nelle more del giudicato, alcune Camere di Commercio avevano espresso parere di sospensione dell'adempimento, mentre altre affermavano che sono sospese solo le applicazioni del sistema sanzionatorio.

Unioncamere, a questo punto ha deciso di sospendere l'obbligo di comunicazione del titolare effettivo presso il Registro dei Titolari effettivi e, di conseguenza, i relativi controlli a campione e l'irrogazione di eventuali sanzioni.

Tale sospensione, fondata su quanto affermato dal MIMIT in una specifica nota di chiarimento richiesta dalla stessa Unioncamere, si è resa necessaria a seguito delle Ordinanze del Consiglio di Stato del 15 ottobre 2024 sul Registro dei titolari effettivi, le quali avevano a loro volta determinato difformità di comportamento in tal senso da parte dalle Camere di Commercio territoriali.

Ricordiamo che nell'ambito della disciplina antiriciclaggio, il D.M. n. 55/2022 prevede che devono essere comunicati al Registro dei Titolari effettivi i dati e le informazioni inerenti la titolarità effettiva di imprese dotate di personalità giuridica, persone giuridiche private, nonché trust ed istituti affini.

In particolare, tale prima comunicazione doveva essere effettuata entro il termine dell'11 dicembre 2023, sulla base di quanto disposto dal D.M. 29 settembre 2023.

IL TAR DEL LAZIO

A ridosso della predetta scadenza, il TAR del Lazio con l'Ordinanza 7 dicembre 2023, n. 8083, a seguito dell'istanza cautelare presentata da Assoservizi Fiduciari, ha disposto:

- la sospensione dell'efficacia del citato Decreto ministeriale 29 settembre 2023;
- il venir meno del termine dell'11 dicembre 2023 per l'assolvimento della comunicazione, da parte di tutti i soggetti interessati dei dati dei titolari effettivi nell'apposito registro.

A conclusione dell'istruttoria, il TAR del Lazio, con sei specifiche Sentenze del 9 aprile 2024 (nn. 6837, 6839, 6840, 6841, 6844 e 6845), ha sancito:

- l'infondatezza dei ricorsi presentati;
- il conseguente ripristino del termine sospeso.

A seguito di tale pronuncia, il predetto termine dell'11 dicembre 2023 ha ripreso a decorrere e, di conseguenza, l'invio dei dati relativi ai Titolari effettivi doveva essere effettuato entro l'11 aprile 2024.

Con Nota 11 aprile 2024, n. 7648 indirizzata alle Camere di Commercio, il MIMIT aveva chiarito che il termine dell'11 aprile 2024 è operativo e, pertanto, in caso di omessa comunicazione dei dati inerenti i Titolari effettivi, come previsto dall'articolo 21, comma 3, D.Lgs. n. 231/2007, trova applicazione la sanzione di cui all'art. 2630, C.c. che ha un minimo di 103 euro ed un massimo di 1.032 euro.

IL CONSIGLIO DI STATO

La vertenza però non si è conclusa con le sentenze del TAR del Lazio in quanto alcune associazioni fiduciarie hanno impugnato presso il Consiglio di Stato la Sentenza 9 aprile 2024, n. 6840, lamentando, tra l'altro, la negazione da parte del TAR del Lazio di sollevare una questione di legittimità comunitaria disponendo un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE.

Il Consiglio di Stato, con Ordinanza 17 maggio 2024 ha:

- accolto l'istanza cautelare;
- sospeso l'esecutività della sentenza impugnata e, di conseguenza, anche l'operatività del Registro dei Titolari effettivi;
- fissato la discussione di merito dell'appello nella pubblica udienza del 19 settembre 2024.

Con Ordinanza 15 ottobre 2024, n. 8245, il Consiglio di Stato ha rinviato alla Corte di Giustizia UE questioni pregiudiziali inerenti la titolarità effettiva di un trust/istituto giuridico affine.

Allo stesso modo, con Ordinanza 15 ottobre 2024, n. 8248, il Consiglio di Stato ha deciso il rinvio pregiudiziale presso la Corte di Giustizia UE in merito alle seguenti questioni:

- corretta interpretazione della locuzione "*istituti giuridici*" utilizzata nella versione italiana della Direttiva UE n. 2015/849 come modificata dalla Direttiva UE n. 2018/843;
- valenza normativa o ricognitiva della notifica effettuata dal Governo alla Commissione, con cui sono stati individuati gli istituti affini al trust;
- legittimità dell'inclusione del mandato fiduciario tra gli istituti affini al trust, anche nella specifica ipotesi sottoscritta da una società fiduciaria;
- validità della Direttiva UE n. 2015/849 come modificata dalla Direttiva UE n. 2018/843;
- conformità alla Direttiva UE dell'articolo 21, comma 4, lettera d-bis), D.Lgs. n. 231/2007 e dell'articolo 7, comma 2, DM n. 55/2022 riguardanti l'accesso ai dati contenuti nel Registro tenuto dalle CCIAA, alla luce della sentenza della Corte di Giustizia UE 22.11.2022.

Il Consiglio di Stato, per entrambi i rinvii, ha presentato istanza di trattazione accelerata, al fine di non pregiudicare gli obiettivi di trasparenza e di prevenzione e contrasto al finanziamento al terrorismo tanto nell'ordinamento italiano quanto nell'UE. Infatti, per effetto delle Ordinanze sopra richiamate e nelle more della decisione della Corte di Giustizia UE, il Registro dei Titolari effettivi risulta "congelato".

LA NOTA DEL MIMIT

Alla luce delle citate Ordinanze del Consiglio di Stato, Unioncamere ha interpellato in data 21 ottobre 2024 il Ministero delle Imprese e del Made in Italy (MIMIT) e il Ministero delle Finanze (MEF) al fine di ottenere la definizione di linee di comportamento univoche nella gestione del Registro dei Titolari effettivi, in attesa della pronuncia della Corte di Giustizia UE.

Con Nota 28 novembre 2024, il MIMIT ribadisce quanto espresso dall'Avvocatura generale dello Stato, ossia che "le pronunce cautelari rese dal TAR del Lazio prima e dal Consiglio di Stato poi, continuano a determinare la sospensione del termine per adempiere, e conseguentemente l'applicazione delle eventuali sanzioni da parte delle Camere di

Commercio, nonché della possibilità di consultazione dei dati, per scongiurare il rischio di un irreparabile pregiudizio in ragione dell'ostensione dei dati personali presenti nel registro".

Pertanto, le Ordinanze del Consiglio di Stato non hanno determinato alcuna innovazione al quadro normativo preesistente.

Inoltre, in merito al parere richiesto da Unioncamere circa l'adempimento della conferma di cui all'articolo 3, comma 3, D.M. n. 55/2022, il MIMIT ha sospeso il proprio giudizio fino all'acquisizione di un parere da parte del MEF.

Si rammenta che il citato comma 3 dispone che "I soggetti ... comunicano eventuali variazioni dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva entro trenta giorni dal compimento dell'atto che dà luogo a variazione. Gli stessi soggetti comunicano annualmente la conferma dei dati e delle informazioni, entro dodici mesi dalla data della prima comunicazione o dall'ultima comunicazione della loro variazione o dall'ultima conferma. Le imprese dotate di personalità giuridica possono effettuare la conferma contestualmente al deposito del bilancio. Delle avvenute comunicazioni è rilasciata contestuale ricevuta."

Il MIMIT, quindi, provvederà ad integrare le indicazioni fornite appena riceverà il parere del MEF; si fa presente che le comunicazioni relative alla titolarità effettiva presentate sono circa 1.340.000, numerosità in linea con la platea dei soggetti interessati.

IL COMUNICATO DI UNIONCAMERE

Sulla base di quanto in precedenza illustrato, Unioncamere si è espressa con Comunicato 29 novembre 2024.

Con tale comunicato, Unioncamere:

- ha reso noto quanto illustrato dal MIMIT nella citata Nota in merito all'attuale quadro normativo e giurisprudenziale;
- ha richiesto a tutte le CCIAA di adottare una linea uniforme e di continuità rispetto ai precedenti indirizzi, ossia di considerare i dispositivi del Consiglio di Stato come "una sospensione vera e propria dell'obbligo di comunicazione del titolare effettivo e conseguentemente della relativa conferma, dell'irrogazione delle sanzioni,

delle verifiche a campione da parte degli Uffici sulle dichiarazioni rese e soprattutto dell'accesso ai dati a qualsiasi titolo".

Pertanto, gli obblighi di comunicazione dei dati e delle informazioni inerenti la titolarità effettiva, compresi quelli di conferma, da parte di:

- imprese dotate di personalità giuridica;
- persone giuridiche private;
- trust ed istituti affini;

risultano sospesi fino alla decisione della Corte di Giustizia UE in merito ai rinvii pregiudiziali sollevati dal Consiglio di Stato.

CONCLUSIONI

Come sempre avviene nel nostro Paese, i Professionisti e le imprese solerti e ligi sono penalizzati. Infatti, molti di noi che avevano presentato le prime pratiche di popolamento del registro dei titolari effettivi nei primi giorni di novembre 2023 ha preferito eseguire l'adempimento visti i dubbi espressi dalle stesse Camere di Commercio e ritenendo che, comunque, a parte le intestazioni fiduciarie o i trust, nelle altre situazioni non ci sarebbero stati pareri diversi.

Possiamo sicuramente affermare che il "Paese delle proroghe" non si smentisce mai e che comunque si continua a parlare di semplificazione, ma si tratta sempre di un concetto molto astratto e mai applicato.

L'Approfondimento

Modifiche al “Redditometro” ed agli “avvisi bonari”

PREMESSA

Nella Gazzetta Ufficiale del 5 agosto 2024 è stato pubblicato il D.Lgs. 108/2024 con il quale il Legislatore è intervenuto con decreto di ampia portata che va al di là delle materie esposte in rubrica: adempimento collaborativo (articolo 1), razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari (articolo 2) e concordato preventivo biennale (articolo 4).

Il provvedimento contiene infatti l'annunciato differimento al 15 settembre 2024 della rata della rottamazione *quater* (articolo 6), per cui si era al termine dei 5 giorni di tolleranza alla pubblicazione in G.U.

Non contemplate nella rubrica del D.Lgs. 108/2024 sono anche le modifiche alla disciplina della determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche (articolo 5) e dei termini di versamento delle somme richieste a seguito dei controlli ex art articoli 36-bis e 36-ter DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72 (articolo 3) per le comunicazioni di irregolarità elaborate a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Vediamo in questo contributo di affrontare le due tematiche di maggior interesse ed impatto.

MODIFICHE AL REDDITOMETRO

L'articolo 5 D.Lgs. 108/2024 interviene modificando i commi 4, 5 e 6 dell'articolo 38 DPR 600/73.

La norma prevede la possibilità di rettificare il reddito complessivo delle persone fisiche, identificato nel c.d. accertamento sintetico puro (c. 4), che si fonda sulle spese di ogni genere sostenute nel periodo di imposta, e il c.d. redditometro (c. 5), fondato sul contenuto induttivo di elementi di capacità contributiva, individuati attraverso l'analisi di campioni significativi differenziati per nucleo familiare e area geografica, individuati con DM MEF. Gli

elementi ed indici sono modificati biennialmente anche coinvolgendo le associazioni più rappresentative dei consumatori e l'ISTAT.

Viene modificato il comma 4 dell'articolo 38 del DPR 600/73 sopprimendo la parte in cui per l'accertamento sintetico puro si faceva salva la prova che il relativo finanziamento fosse avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

A questo fa seguito la previsione del nuovo comma 6 della medesima soglia nonché le medesime prove contrarie previste per il redditometro.

L'accertamento sintetico puro potrà essere effettuato a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno 1/5 quello dichiarato e, comunque, di almeno 10 volte l'importo corrispondente all'assegno sociale annuo, attualmente determinato in euro 6.947,33 annui.

Venendo alla prova contraria, la lettera a) del nuovo comma 6 dell'articolo 38 del DPR 600/73 ricalca quanto prima previsto nel comma 4, a cui viene aggiunta l'ipotesi per cui il contribuente può sempre dimostrare che il finanziamento delle spese è avvenuto da parte di soggetti diversi dal contribuente.

In buona sostanza queste modifiche comportano solo lo spostamento delle previsioni fra i commi, oltre previsione che l'accertamento sintetico sarà possibile solamente se il maggior reddito è superiore a 1/5 del dichiarato e con un minimo valore assoluto di 69.473,30 euro (10 volte l'assegno minimo).

Il contribuente può anche dimostrare che le spese attribuite hanno un diverso ammontare, infatti, non sono mancati casi di duplicazione in accertamento dovute alla segnalazione della stessa spesa da più sistemi e più parti per motivi diversi.

Il contribuente poi potrà dimostrare che la quota di risparmio utilizzata per consumi ed investimenti si è formata nel corso degli anni precedenti, anche se il tenore letterale lascia spazio anche per altre ipotesi.

Per l'accertamento sintetico puro, le novità non sono mancate e la sua disciplina presenta ora molti punti in comune con il redditometro (per quest'ultimo le prove contrarie tipizzate inserite non sono una novità assoluta, essendo previste nel DM), con cui si troverà a condividerle. Non sono invece intervenute novità strutturali che si attendevano per il redditometro, viste le ultime vicende accertative.

L'articolo 10 del DL 87/2018 aveva abrogato il DM MEF 16 settembre 2015 e subordinava l'emanazione dei decreti biennali di aggiornamento degli indici statistici ad un confronto con ISTAT e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per individuare la metodica di ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa e alla propensione al risparmio dei contribuenti.

La ratio era quella di abbandonare definitivamente l'approccio medio-statistico nella ricostruzione induttiva del reddito complessivo.

Stante la rilevanza del DM MEF per l'individuazione degli elementi di capacità contributiva, questa norma aveva di fatto sospeso il redditometro, in attesa dei nuovi decreti attuativi.

Nel 2021 il MEF aveva posto in consultazione una bozza di decreto, ma solo con la pubblicazione del DM MEF 7 maggio 2024, si era ritornati a parlare di redditometro, con nuove polemiche sulla sua impostazione ed utilizzo.

Il DM si differenzia dal precedente per l'introduzione delle c.d. medie ISTAT relative ad alcune spese per consumi tipo alimentari, trasporti ed estetica; formalmente operante dal 2016, ma di fatto dal 2018, per gli anni accertabili, è stato però "sospeso", avvalendosi dell'articolo 10-septies, comma 3 della L. 212/2000, in vista di una riforma strutturale dell'istituto (AT. IND. MEF 23 maggio 2024).

La riforma si è avuta con l'articolo 5 del D.Lgs. 108/2024, che secondo alcuni non è stata una rivoluzione copernicana.

Per redditometro, è ora previsto che la determinazione sintetica del reddito sia effettuata a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno 1/5 quello dichiarato, come prima, e, comunque, di almeno 10 volte l'importo corrispondente all'assegno sociale annuo, oggi di 69.473,30 euro.

La formulazione letterale usata non lascia dubbi sul fatto che le due condizioni debbano essere entrambe rispettate per far scattare l'accertamento; la prassi Agenzia delle Entrate, però, ci ha abituato ad interpretazioni di condizioni come alternative, anche in contrasto con la lettera della norma.

Tale interpretazione sarebbe contraria con quanto dichiarato nell'atto di sospensione del DM dove fu esplicitata la volontà di concentrare il ricorso all'applicazione dell'istituto della determinazione sintetica del reddito fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva ai casi nei quali il contribuente ometta di dichiarare i propri redditi, a fronte del superamento di determinate soglie di spesa.

La soglia dei 69.473,30 euro, valida anche per l'accertamento sintetico puro, risponde alla doppia funzione di concentrare l'operato degli uffici sulle posizioni rilevanti e di escludere quelle situazioni di "falsi positivi" che comunque i sistemi di accertamento rilevavano, anche in un'ottica di efficienza della PA.

Con le modifiche ai commi 5 e 6 dell'articolo 38 del DPR 600/73, il Legislatore dimostra di conoscere e tenere in considerazione le previsioni del DM MEF 7 maggio 2024 (le prove contrarie che il contribuente può offrire corrispondono a quanto previsto dall'articolo 4, del DM), ecco perché le dichiarazioni rese non possono essere ignorate.

Quanto ora previsto dal comma 6, coincide anche con le ipotesi più note di "prova contraria" indicate anche dalla giurisprudenza con interpretazioni ed applicazioni ondivaghe; tuttavia, la Cassazione aveva da sempre valorizzato che la prova contraria potesse essere data con qualsiasi mezzo idoneo a dimostrare la provenienza non reddituale dell'elemento accertato dall'A.F. e la durata del possesso.

L'aver tipizzato le prove che il contribuente può sempre offrire potrebbe costituire una compressione del diritto di difesa rispetto al passato; su questo si dovrà valutare anche la posizione che assumerà la prassi Agenzia delle Entrate.

Si sarebbe forse dovuti intervenire sulla tormentata questione della qualificazione, come presunzioni legali relative o semplici, degli "elementi indicativi di capacità contributiva" sui quali si basa l'accertamento dei redditi con metodo sintetico; un dibattito mai del tutto sopito, nonostante la prevalente giurisprudenza.

La Corte di Cassazione, recentemente ha ribadito che siffatta presunzione legale relativa comporta che il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, non possa privarli del valore connesso dal Legislatore alla loro disponibilità, ma unicamente valutarli insieme con la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni.

Venendo all'esame della prova contraria che il contribuente può offrire, nel comma 6, lettera a) dell'art. 38 rientrano i casi di accertamento di quei soggetti che non presentano dichiarazioni, oppure hanno redditi esigui che risultano incongruenti, perché percepiscono entrate importanti di natura finanziaria, assoggettate a imposizione sostitutiva senza obblighi dichiarativi.

Per quanto riguarda il finanziamento del terzo, si potrà dimostrare di avere ricevuto un prestito o una donazione indiretta; in questi casi, viene chiesto di dimostrare che il terzo abbia le risorse necessarie per effettuare l'investimento (Cass. 10 aprile 2024 n. 9662).

Per l'utilizzo dei risparmi, la prova è agevole se il pagamento è avvenuto tramite somme detenute in istituti di credito e accumulate nel tempo di cui vi è tracciabilità. Infatti, si può dimostrare che, rispetto al saldo di inizio anno del conto corrente, il saldo finale è diminuito per l'utilizzo delle somme per il sostenimento delle spese.

Nella lettera c), del comma 6, dell'articolo 38, potrebbero rientrare anche casi in cui quanto utilizzato si è formato in periodi di imposta prescritti anche se gli stessi si fossero formati anche per evasione di imposta.

Viste le modifiche all'articolo 38, che recepisce l'articolo 4 del DM MEF 7 maggio 2024, si ritiene che detto DM debba oggi considerarsi nuovamente vigente.

Permane il timore che l'Agenzia delle Entrate utilizzi ai fini dell'accertamento anche spese diverse da quelle indicate nel DM MEF che, in base ai dati disponibili, dovrebbero essere state sostenute dal contribuente, ma senza che vi sia alcuna certezza circa il quantum (articolo 1, comma 6, DM 7/5/2024), a cui si aggiungono le critiche di chi ritiene la soglia introdotta di 69.473,30 euro elevata.

Non può escludersi, tuttavia, un ulteriore DM MEF, anche al solo fine riordinare la materia.

Il redditometro, infatti, resta un istituto molto invisibile e considerando i dati in possesso dell'Amministrazione Finanziaria e l'uso dell'Intelligenza Artificiale in sede di accertamento, un utilizzo anche residuale di un accertamento fondato su presunzioni aventi alla base ricostruzioni su meri dati statistici, appare incoerente, ed in contrasto con il principio di capacità contributiva.

Per far comprendere meglio al lettore il contenuto induttivo e rinviando al DM del MEF più volte richiamato, si propone in modalità tabellare quelli che sono gli elementi considerati per il calcolo del reddito presunto induttivo.

Prima, però, evidenziamo i codici che ho utilizzato per sintetizzare la tabella degli elementi di capacità contributiva. I codici sono:

LEGGENDA PER LE TABELLE DELLE SLIDE SEGUENTI

Simbolo	Significato
A	Dati presenti in anagrafe tributaria
I	Dati ricavati dalle rilevazioni ISTAT
T	Presenza di apposita tabella per il calcolo contenuta nella tabella A

Nella sottostante tabella, invece, sono esposte le componenti induttive.

	GENERI ALIMENTARI, BEVANDE, ABBIGL. ..
A, I	Alimentari e bevande
A, I	Abbigliamento e calzature
A	Altro
	ABITAZIONE
A	Mutuo
A	Canone di locazione
I	Fitto figurativo (se manca una locazione, una proprietà, un comodato)
A	Canone leasing immobiliare

A, I	Acqua e condominio
A, I	Manutenzione ordinaria
A	Intermediazioni immobiliari
A	Altro
	COMUSTIBILI E ENERGIA
A	Energia elettrica
A	Gas
A	Riscaldamento centralizzato
A	altro
	MOBILI, ELETTORDOMESTICI E SERVIZI PER LA CASA
A	Elettrodomestici ed arredi
A	Altri beni e servizi per la casa (biancheria, detersivi, pentole, lavanderia e riparazioni)
A	Collaboratori domestici
A	Altro
	SANITA'
A	Medicinali e visite mediche
A	Altro
	TRASPORTI
A	Assicurazione RC, incendio e furto auto, moto, caravan, camper, minicar
A	Bollo (auto, moto, caravan, camper, minicar)
A	Assicurazione RC, incendio e furto natanti, imbarcazioni e aeromobili
A, I	Pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione e riparazione di auto, moto, caravan, camper, minicar
A, T	Pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione, riparazione, ormeggio e rimessaggio di natanti ed imbarcazioni (vedi apposita tabella di calcolo)
A, T	Pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, servizi di hangaraggio, manutenzione e riparazione aeromobili (vedi apposita tabella di calcolo)
A, I	Tram, autobus, taxi e altri trasporti
A	Canoni di leasing o noleggio di mezzi di trasporto
A	Altro
	COMUNICAZIONI

A	Acquisto di apparecchi per telefonia
A	Spese telefono
A	Altro
	ISTRUZIONE
A, I	Libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: asili nido, scuola infanzia, scuola primaria e secondaria, corsi lingue straniere, corsi universitari, tutoraggio e di preparazione esami, scuole di specializzazione, master
A	Soggiorni studio all'estero
A	Canoni locazione studenti universitari
A	Altro
	TEMPO LIBERO, CULTURA E GIOCHI
A	Giochi e giocattoli, radio, televisione, hi-fi, computer, libri non scolastici, giornali e riviste, dischi, cancelleria, abbonamenti radio, televisione, internet, lotto e lotterie, piante e fiori, riparazioni radio, televisore, computer
A	Abbonamenti pay.tv
A	Attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, abbonamenti eventi sportivi e culturali
A	Giochi on line
A, I	Cavalli
A	Animali domestici (comprese spese veterinarie)
A	altro
	ALTRI BENI E SERVIZI
A	Assicurazioni danni, infortuni e malattia
A	Contributi previdenziali obbligatori
A	Barbiere, parrucchiere ed estetista
A, I	Prodotti per la cura della persona
A	Centri benessere
A	Argenteria, gioielleria, bigiotteria e orologi
A	Borse, valigie ed altri effetti personali
A	Onorari liberi professionisti
A	Alberghi, pensioni e viaggi organizzati
A	Pasti e consumazioni fuori casa

A	Assegni periodici corrisposti al coniuge
A	altro

Per quanto riguarda gli investimenti, nella tabella sottostante sono riportate le modalità per la loro determinazione e quantificazione.

INVESTIMENTI	
<p>Incremento patrimoniale:</p> <p>ammontare degli investimenti effettuati nell'anno,</p> <p style="text-align: center;">meno</p> <p>ammontare dei disinvestimenti effettuati nell'anno e dei disinvestimenti netti dei 4 anni precedenti all'acquisto dei beni, risultante da dati presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria o comunque nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria</p> <p style="text-align: center;"><i>Per:</i></p>	Modalità calcolo
Immobili (fabbricati e terreni)	Incremento patrimoniale, meno ammontare totale del mutuo
beni mobili registrati (autoveicoli, caravan, motoveicoli, minicar, natanti e imbarcazioni, aeromobili)	Incremento patrimoniale, meno il finanziamento
Polizze assicurative (investimento, previdenza, vita)	Incremento patrimoniale
Contributi previdenziali volontari	Incremento patrimoniale
Azioni, obbligazioni, conferimenti, finanziamenti Capitalizzazioni, quote di partecipazione, fondi d'investimento, derivati, certificati di deposito, pronti contro termine, buoni postali fruttiferi, conti di deposito vincolati, altri titoli di credito, altri prodotti finanziari valuta estera, oro, numismatica, filatelia	Incremento patrimoniale
Oggetti d'arte o antiquariato	Incremento patrimoniale
Manutenzione straordinaria delle unità abitative	Incremento patrimoniale

Donazioni ed erogazioni liberali	Incremento patrimoniale
Altro	Incremento patrimoniale

I NUOVI TERMINI PER GLI AVVISI BONARI

L'articolo 3 del D.Lgs. 108/2024 amplia i termini di versamento delle somme richieste a seguito delle attività di liquidazione e controllo automatico e formale delle dichiarazioni elaborate a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Il D.Lgs. 5 agosto 2024 n. 108 ha modificato gli articoli 2, 3 e 3-bis del D.Lgs. 462/97 innalzando da 30 a 60 giorni il termine per definire l'avviso bonario pagando integralmente o per versare la prima rata, con sanzioni ridotte ad un terzo, per gli avvisi di liquidazione, ed ai due terzi in caso di controllo formale.

Qualora l'avviso venga inviato all'intermediario, a seguito della barratura in dichiarazione dell'apposita opzione, la norma prevede ora che il termine per il pagamento dell'unica o prima rata è ampliato a 90 giorni decorrenti dalla data di trasmissione telematica dell'invito.

Per i redditi soggetti a tassazione separata rimane di 30 giorni il termine per pagare integralmente, mentre dopo le aggiunte apportate al comma 4, articolo 3-bis del D.Lgs. 462/97 viene ora specificato che anche l'importo della prima rata deve essere versato entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.

Si ricorda che a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 87/2024 per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024 la sanzione per le imposte emergenti da liquidazione automatica e da controllo formale della dichiarazione ora sarà 25% e non più del 30%, quindi la riduzione delle sanzioni a 1/3 o ai 2/3, sarà calcolata sul 25%.

Con le modifiche agli articoli 36-bis, commi 3 e 36-ter, commi 4, DPR. 600/73 e all'articolo 54-bis, comma 3 DPR 633/72 viene portato a 60 giorni il termine entro cui, successivamente alla comunicazione, si potranno fornire i chiarimenti all'Amministrazione Finanziaria.

Il D.Lgs. 108/2024 non interviene sulla decorrenza dei termini nel caso in cui il contribuente chiede, anche tramite intermediario, se la comunicazione è a questi telematicamente arrivata, l'annullamento totale o parziale delle pretese attivate.

Secondo la prassi amministrativa, se la presentazione dell'istanza avviene entro i 30 giorni (dal 2025 60 giorni) dal ricevimento dell'avviso bonario e la richiesta viene accolta parzialmente, l'ufficio procede alla rideterminazione della pretesa e all'aggiornamento della comunicazione, da cui decorrono nuovamente i 30 giorni (dal 2025 60 giorni) previsti per il pagamento, con possibilità di pagamento delle sanzioni ridotte.

Se l'istanza di autotutela viene inviata dopo i 30 giorni (dal 2025 60 giorni), in caso di accoglimento parziale, l'ufficio ridetermina la pretesa e aggiorna la comunicazione, ma in considerazione del ritardo, il contribuente non può beneficiare di alcuna riduzione di sanzioni e interessi.

Un'impostazione che non convince, soprattutto quando l'avviso bonario è inviato all'intermediario, e su cui la giurisprudenza non ha avuto un orientamento costante, pertanto, un intervento legislativo sarebbe stato opportuno.

La Cassazione 22 settembre 2022 n. 27817 ha ritenuto che nelle ipotesi di omesso versamento o versamento parziale dei tributi, la riduzione ad un terzo delle sanzioni dovute va applicata qualora il contribuente abbia fornito chiarimenti all'amministrazione finanziaria, entro i successivi 30 giorni (60 dal 2025) dal ricevimento della comunicazione definitiva, contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti.

In ultimo, il D.Lgs. 108/2024 elimina il riferimento ai 30 giorni dall'articolo 7-quater, comma 17, DL 193/16; i termini già illustrati per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici e dei controlli formali, e per la liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata saranno sospesi dal 1° agosto al 4 settembre di ogni anno.

Le prossime scadenze



12 dicembre 2024

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

I soggetti che hanno validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31.10.2024 possono aderire al predetto concordato preventivo biennale entro il 12.12.2024 mediante la presentazione della dichiarazione integrativa.

16 dicembre 2024

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito.

VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

REDDITI 2024

Termine entro il quale i contribuenti che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti devono versare, entro oggi, la relativa rata, con gli interessi.

RITENUTE CONDOMINIO

Termine per versare le ritenute operate dai condomini in qualità di sostituti d'imposta sui corrispettivi dovuti all'appaltatore, qualora l'ammontare delle ritenute operate mensilmente sia inferiore a € 500.

IMU

Termine entro procedere al saldo IMU 2024.

20 dicembre 2024

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Termine entro cui versare la rata 8 relativa agli importi dovuti per la regolarizzazione delle violazioni riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 e precedenti.

DEFINIZIONE LITI PENDENTI

Termine per pagare la 7^a rata degli importi dovuti per la regolarizzazione delle violazioni riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e precedenti (art. 1, c. 186 L. 197/2022).

25 dicembre 2024

ELENCHI INTRASTAT

Termine entro cui presentare telematicamente gli elenchi delle cessioni e acquisti intracomunitari di beni, oltre che le prestazioni di servizi relativi al mese precedente.

27 dicembre 2024

ACCONTO IVA

Termine entro cui versare l'acconto Iva relativo al 2024.
