

Edizione di giovedì 9 Luglio 2020

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 6 luglio
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

ENTI NON COMMERCIALI

Dal Consiglio nazionale del notariato indicazioni sugli aspetti costitutivi degli Ets
di Guido Martinelli

IMPOSTE SUL REDDITO

Oneri detraibili e deducibili: pubblicata la circolare delle Entrate
di Lucia Recchioni

PATRIMONIO E TRUST

Non “tiene” il fondo patrimoniale del professionista debitore dell'erario
di Sergio Pellegrino

ACCERTAMENTO

Nullo l'accertamento dei tributi locali firmato dal funzionario responsabile
di Angelo Ginex

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

S.T.P. e operazioni di M&A e di aggregazioni tra Studi
di Andrea Beltrachini di MpO & Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 6 luglio

di **Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino**



Numerosi sono stati gli argomenti affrontati nel corso del **sesto** appuntamento di **Euroconference In Diretta**, di **lunedì 6 luglio**: oltre alle **novità della settimana**, sono state approfondite le **nuove regole in materia di deducibilità degli interessi passivi**, sono state analizzate le procedure da seguire in caso di **ricevimento di una fattura elettronica errata** e sono state richiamate le riformate disposizioni in materia di **ravvedimento Imu**.

Tutte le **risposte** ai quesiti ricevuti verranno caricate, a partire da oggi, sulla **Community di Euroconference In Diretta** su *Facebook*, nonché nella sezione materiali di **Euroconference In Diretta** sulla piattaforma *Evolution*.

Anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo poi la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

3. NOTA DI CREDITO NON EMESSA DAL FORNITORE

2. SRL NON TRASPARENTI E PROROGA

1. CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI ANCHE PER I TERRENI

Se la pensate diversamente, votate i **vostri tre "preferiti"** nel **sondaggio** che abbiamo attivato nella nostra **Community** su *Facebook*.

Per aderire alla **Community** di **Euroconference In Diretta** ?
<https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>

10

Termine versamento imposte e approvazione bilancio

Non mi è chiaro, in relazione alla proroga, se una SRL soggetta a ISA (quindi oggetto di proroga al 20/7) ma che approva il bilancio in giugno se deve pagare le imposte il 20/7 (o 20/8 con lo 0,40)

Oppure il 31/7 (o 20/8 con lo 0,4).

S.V.

Ai sensi dell'articolo 17 D.P.R. 435/2001, *“I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, in base alle disposizioni di legge di cui al precedente periodo, il versamento è comunque effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso”.*

Pertanto, le società che approvano il bilancio 2019 nel mese di giugno, anche se soggette a Isa, dovranno effettuare i versamenti entro il 31 luglio 2020, ovvero entro il 31 agosto, versando la maggiorazione dello 0,40%.

9

Debiti di natura commerciale e test del Rol

Gli interessi sui debiti con i fornitori sono soggetti al test del Rol?

F.G.L.

La disciplina dell'articolo 96 Tuir si applica agli interessi passivi e agli interessi attivi che sono qualificati come tali dai principi contabili adottati dall'impresa, e per i quali tale qualificazione è confermata dalle disposizioni fiscali, che *“derivano da un'operazione o da un rapporto contrattuale aventi causa finanziaria o da un rapporto contrattuale contenente una componente di finanziamento significativa”.*

Rientrano quindi nell'ambito di applicazione della disciplina in esame anche gli interessi passivi derivanti da rapporti di natura commerciale, sia se impliciti che se espliciti. Non sono invece, soggetti al c.d. test del Rol gli interessi di mora e gli oneri non derivanti da rapporti

aventi causa finanziaria, come, ad esempio, gli interessi compensativi a fronte del ritardato pagamento delle imposte.

8

Rol fiscale: modalità di calcolo

Variazioni fiscali in aumento/diminuzione non correlate a specifici costi/ricavi (es. Ace) come incidono sul calcolo del Rol fiscale? Bisogna comunque considerarle?

S.F. Srl

In merito al quesito prospettato possono essere richiamati gli specifici chiarimenti forniti dalla relazione illustrativa al D.Lgs. 142/2018, secondo la quale *“per quanto concerne l’impatto sul “Rol fiscale” dei provvedimenti che escludono da tassazione una quota del reddito, esso sarà diverso a seconda che tale esclusione sia configurabile come “detassazione” di un componente positivo di reddito classificato contabilmente tra le voci di conto economico rilevanti ai fini del Rol , oppure sia configurabile come detassazione di un ammontare di reddito privo di collegamento specifico con voci di conto economico rilevanti ai fini del Rol:*

- *nel primo caso il reddito escluso da imposizione, corrispondente alle voci da computarsi ai fini del calcolo del Rol, dovrà essere computato con segno negativo ai fini del calcolo del “Rol fiscale”;*
- *nel secondo caso (ad esempio la deduzione dal reddito complessivo derivante dall’applicazione dell’Ace) il reddito escluso da imposizione non dovrà essere computato con segno negativo ai fini del calcolo del “Rol fiscale”*

In ragione di quanto appena richiamato, dunque, assumono rilievo, ai fini del calcolo del Rol, esclusivamente le variazioni fiscali in aumento o in diminuzione che incidono direttamente sui singoli componenti di reddito, e non sul reddito imponibile complessivo.

7

Riporto dell’eccedenza del Rol

L’eccedenza di Rol indicata nel modello Redditi2019 può ancora essere utilizzata senza limiti di tempo?

P.L.

L'eccedenza del Rol maturata prima delle novità introdotte può essere utilizzata senza limiti di tempo, ma esclusivamente ai fini della verifica della deducibilità degli interessi passivi relativi a prestiti stipulati entro il 17 giugno 2016.

In tutti gli altri casi (ad esempio, prestiti contratti nel 2017), l'eccedenza di Rol pregressa non può essere utilizzata ai fini della verifica della deducibilità.

6

Bonus vacanze: detrazione sempre riconosciuta

Se la struttura ricettiva non accetta il bonus vacanze (e non riconosce quindi lo sconto), posso comunque beneficiare della detrazione?

F.G.L. S.A.

Sì, sul punto si è espressa la circolare 18/E/2020, precisando che *“Il diritto alla detrazione del 20 per cento del credito spettante da far valere in dichiarazione non viene meno se il fornitore del servizio non accorda lo sconto in fattura, a condizione che la fattura, documento commerciale, scontrino/ricevuta fiscale emessa dal fornitore sia intestata al soggetto che intende fruire della detrazione”*.

5

Interessi finanziamento autovettura

Interessi relativi ai finanziamenti per l'acquisto di autovetture: mi confermate che nel caso di società di capitali questi interessi sono completamente deducibili se ROL capiente? grazie.

S.A.B.&V.

Come noto, l'articolo 164 Tuir prevede dei limiti alla deducibilità dei componenti negativi legati alle autovetture, differenziati a seconda delle tipologie di utilizzo.

Sono quindi soggetti al limite di deducibilità anche i costi connessi all'utilizzo delle suddette autovetture, tra i quali si possono citare anche gli interessi passivi sui finanziamenti specificatamente contratti per l'acquisto delle autovetture.

La dottrina, tuttavia, si è più volte interrogata sul rapporto tra l'articolo 164 e 96 Tuir: non è chiaro, infatti, se la prima disposizione costituisca una disposizione “speciale” che rende non

applicabile la seconda, oppure se, trovando applicazione l'articolo 96 Tuir, non operino i particolari limiti di deducibilità previsti per i mezzi di trasporto.

Sul punto giova tuttavia ricordare che la circolare 47/E/2008, al paragrafo 5.3, ebbe modo di precisare quanto segue: *“Posto che l'articolo 164 del TUIR costituisce una disciplina di carattere speciale dettata in relazione a tutti i costi (“indipendentemente dalla loro specifica natura”, come affermato nella circolare n. 48/E del 10 febbraio 1998) sostenuti in relazione ai particolari cespiti in esso contemplati, ivi compresi gli interessi passivi, si ritiene che qualunque componente negativo sostenuto relativamente ai veicoli di cui al citato articolo 164 deve essere assoggettato esclusivamente alla disciplina di tale articolo”*.

4

Cessione parziale del credito d'imposta

È possibile una cessione parziale del credito di imposta? In tal caso, come dovrà essere indicata nel Mod. redditi 2021?

L.C. S.r.l.

Sì, il credito d'imposta locazioni può essere ceduto dai soggetti che lo hanno maturato, anche parzialmente, per la quota non utilizzata direttamente.

Come chiarito dalla circolare AdE 14/E/2020, nei casi di utilizzo diretto da parte del conduttore, il credito spettante e i corrispondenti utilizzi andranno indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la spesa relativa ai canoni agevolabili si considera sostenuta, specificando sia la quota utilizzata in dichiarazione sia la quota compensata tramite modello F24.

Ad oggi, tuttavia, ancora non sono note le concrete modalità di compilazione del modello Redditi 2021.

3

Nota di credito non emessa dal fornitore

Fattura ricevuta con errore nella descrizione. Richiesta nota di credito e nuova fattura. Viene emessa, e ricevuta, solo nuova fattura ma non la n.c., nonostante le numerose richieste. Come comportarsi in questo caso?

L.M.L.

Come noto, non sussiste alcun obbligo, in capo al contribuente, di emettere le note di variazione Iva in diminuzione dell'imponibile, e, con la risposta all'istanza di interpello n. 172/2019 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il cessionario/committente non può emettere le note di credito in luogo del cedente/prestatore.

La richiamata risposta all'istanza di interpello, riguardante un caso di mancata applicazione dello sconto in fattura, specifica tuttavia che *“Non si rinvergono invece specifici ostacoli a che le “note di debito” dei cessionari/committenti (analogiche o elettroniche extra Sdl) vengano utilizzate ai fini delle imposte dirette, per rettificare, esclusivamente sul piano finanziario, il documento originario, sempre che ciò avvenga in presenza di idonea documentazione e, quindi, che le citate note si collochino in un completo e coerente quadro probatorio (cfr., ad esempio, la già citata risoluzione n. 36/E del 2008)”*.

Con riferimento al quesito prospettato deve ritenersi più corretto non procedere alla registrazione della prima fattura ricevuta (essendo errata), in quanto un'eventuale doppia registrazione comporterebbe un'illegittima doppia detrazione dell'Iva.

2

Srl non trasparenti e proroga

I soci delle Srl non trasparenti non possono beneficiare di alcuna proroga?

V.G.

No, non è prevista la proroga dei versamenti per i soci delle Srl non trasparenti.

Giova tuttavia sottolineare che, con la risoluzione 173/E/2007 l'Agenzia delle entrate, in occasione di precedenti proroghe, ebbe modo di precisare che la proroga può trovare applicazione limitatamente al versamento dei contributi previdenziali.

Infatti, poiché tali soci, iscritti nelle gestioni previdenziali IVS, determinano l'ammontare dei contributi dovuti su un reddito “figurativo” proporzionale alla loro quota di partecipazione nella società, essi possono procedere al versamento dei contributi solo successivamente alla scelta operata dalla società stessa in ordine all'adeguamento alle risultanze degli studi di settore (oggi, degli Isa).

1

Credito d'imposta locazioni anche per i terreni

Cessione del credito d'imposta canoni di locazione – Nell'istanza per la cessione del credito d'imposta in oggetto, per la tipologia dell'immobile è possibile indicare il codice "T" – terreno. Chiedo, quindi, se il credito d'imposta spetta anche con riferimento ai terreni.

C.G.

Si ritiene che il quesito faccia riferimento alle istruzioni per la compilazione del riquadro "Estremi di registrazione dei contratti", nel quale devono essere indicati, per ciascun contratto, la data di registrazione, la serie, il numero (e l'eventuale sottonumero), l'ufficio dell'Agenzia presso il quale il contratto è stato registrato, la tipologia di immobile ("A" = abitativo; "C" = non abitativo; "T" = terreno) e il canone annuo.

Possono quindi essere indicati sia il codice "A" (abitativo) che il codice "T" (Terreno). Il primo codice si ritiene utilizzabile in considerazione della circostanza che, con la circolare AdE 14/E/2020 è stato chiarito quanto segue: *"gli immobili oggetto di locazione (o almeno uno degli immobili in ipotesi di affitto d'azienda o contratto misto), indipendentemente dalla categoria catastale, devono essere destinati allo svolgimento effettivo delle seguenti attività: industriale; commerciale; artigianale; agricola; di interesse turistico (per i soggetti diversi da quelli di cui al comma 3). In relazione agli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, si precisa che rientrano nell'ambito di applicazione del credito, qui in commento, anche gli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione"*.

Anche con riferimento ai terreni, sebbene non siano stati forniti chiarimenti ufficiali, i primi interpreti hanno ritenuto spettante il credito d'imposta in esame, in considerazione della circostanza che la norma fa generico riferimento agli "immobili" e non ai "fabbricati".

Quanto evidenziato nel quesito porta ad avvalorare quest'ultima tesi.

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



ENTI NON COMMERCIALI

Dal Consiglio nazionale del notariato indicazioni sugli aspetti costitutivi degli Ets

di Guido Martinelli



Con lo **Studio n. 104 – 2020** il Consiglio Nazionale del Notariato fornisce importanti indicazioni in materia di **atto costitutivo, statuto, riconoscimento della personalità giuridica e pubblicità degli enti del terzo settore**.

In via preliminare chiarisce che i **rapporti “civilistici”** tra il primo libro del codice civile in materia di associazioni e fondazioni e il **codice del terzo settore** sono retti dal **principio dei vasi comunicanti**.

Infatti la disciplina, immutata, del **codice del 1942** continuerà ad applicarsi per gli **enti associativi e le fondazioni che non potranno accedere al terzo settore** per l'attività svolta o che comunque, pur potendolo, decideranno di non volerlo fare e, per quanto compatibile, per gli ets in riferimento ai **profili non disciplinati dal codice civile**.

Evidenza che, comunque, **gli enti senza scopo di lucro “non Ets” potranno ispirarsi o riprendere la disciplina del codice del terzo settore** che è *“certamente compatibile con le regole e i principi del codice civile”*.

Nel merito, poi, sono numerose le chiare e importanti prese di posizione che assume.

Ritiene, lo studio in esame, che si possa e **si debba fare ricorso alla disciplina codicistica delle società di capitali in presenza di lacune nel codice del terzo settore**.

Pertanto, ad esempio, viene ritenuto **applicabile l'ultimo comma dell'articolo 2375 cod. civ., che espressamente consente la redazione del verbale dopo la chiusura della riunione assembleare, purché la stessa sia effettuata senza ritardo**.

Viene ribadito che, **fino all'attivazione del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (Runts)**,

“non sarà possibile utilizzare l'espressione Ets o ente del terzo settore nella denominazione (salva la possibilità di approvare fin d'ora la modifica statutaria relativa condizionandola alla iscrizione)” al registro.

La definizione di **interesse generale** che deve costituire l'oggetto sociale esclude la possibilità che possano rientrare nel novero degli enti del terzo settore quelli la cui attività sia diretta **“al soddisfacimento di interessi privati del fondatore o degli associati”**.

Fornisce, il documento in esame, anche l'indicazione che **nello statuto possa essere sufficiente, come sede, indicare solo il Comune**, inserendo nello statuto la delega al Consiglio direttivo per la **modifica dell'indirizzo della sede nell'ambito del Comune indicato**.

Pur nel silenzio del Cts in materia, il Consiglio del Notariato ritiene che gli Ets costituiti in forma associativa privi di personalità giuridica debbano costituirsi almeno in *“forma scritta”* al fine di poter **verificare i requisiti formali** prescritti per l'ingresso nel terzo settore, lo statuto potrà essere inserito sia in **“corpo unico”** con l'atto costitutivo o costituire **allegato di quest'ultimo**.

Importanti chiarimenti vengono forniti anche in riferimento alle modalità previste dal codice del terzo settore per il riconoscimento della personalità giuridica ([articolo 22](#) cts).

Se un ente del terzo settore volesse richiedere la personalità giuridica dovrà necessariamente adottare la procedura indicata dal citato [articolo 22](#) e non potrà richiedere l'iscrizione al registro delle persone giuridiche della Prefettura o della regione o provincia autonoma; così come solo quest'ultima procedura sarà invece consentita all'ente che non sia iscritto al Runts.

Resta inteso che, comunque, **siamo di fronte a due percorsi** che conducono alla **medesima natura giuridica**.

Altra importante considerazione che chiarisce un aspetto fino ad oggi oggetto di interpretazioni contrastanti: **per gli ets con personalità giuridica acquisita ai sensi dell'[articolo 22 Cts](#), alla cancellazione dal Runts non consegue necessariamente la perdita della personalità giuridica** ma semplicemente l'onere, per i tenutari del registro delle associazioni riconosciute, di verificare il possesso dei requisiti per il permanere dell'iscrizione anche fuori dal perimetro del terzo settore.

Il patrimonio minimo previsto per il riconoscimento dovrà essere versato in denaro al momento della sottoscrizione dell'atto costitutivo o, se identificato in beni diversi dal denaro, tramite il **deposito contestuale di una relazione** effettuata da revisore legale che dovrà essere allegata all'atto costitutivo.

Lo Studio del notariato esclude la possibilità di costituire un **ets con personalità giuridica “mediante conferimento d'opera o di servizi anche se garantiti da polizza assicurativa o fideiussione bancaria”**. **Nulla vieta, però, che durante la vita dell'ente la permanenza del requisito**

patrimoniale assuma un valore dinamico da valutarsi in relazione al netto patrimoniale.

Si conferma l'applicabilità agli ets dell'ultimo comma dell'[articolo 31 cod. civ.](#), laddove si prevede che i creditori dell'ente associativo in liquidazione che non abbiano fatto valere i loro crediti **potranno chiedere il pagamento entro un anno dal ricevimento** di quanto loro dovuto ai soggetti che **percepissero la devoluzione dei beni dell'ets in liquidazione.**

Lo Studio conclude che **nel vigente periodo transitorio in corso sarà possibile costituire nuove Aps o Odv sulla base delle indicazioni del nuovo codice del terzo settore, iscrivere nei vecchi registri regionali del volontariato o della promozione sociale (dai quali poi tras migreranno nel Runts) e godendo del vigente regime fiscale** previsto per tali enti in attesa della operatività del titolo X del Cts.

IMPOSTE SUL REDDITO

Oneri detraibili e deducibili: pubblicata la circolare delle Entrate

di **Lucia Recchioni**



È stata pubblicata ieri, **8 luglio**, sul sito dell'Agenzia delle entrate, la [circolare 19/E/2020](#), con la quale continua l'opera, già avviata con le precedenti [circolari 7/E/2017](#), [7/E/2018](#) e [13/E/2019](#), di pubblicazione dei chiarimenti finalizzati alla **corretta compilazione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche**, con specifiche indicazioni riguardo alle **deduzioni dal reddito**, alle **detrazioni d'imposta**, ai **crediti d'imposta** e all'apposizione del **visto di conformità**.

Tra le **411 pagine di circolare** si ritiene utile soffermare l'attenzione sulla **nuova detrazione**, pari al **50%** delle spese sostenute per il **riscatto dei periodi non coperti da contribuzione** (cosiddetta "**pace contributiva**").

Si ricorda, a tal proposito, che, con l'[articolo 20 D.L. 4/2019](#) è stata introdotta, per il **triennio 2019-2021**, in via sperimentale, la possibilità, per alcuni soggetti rientranti nel sistema di **calcolo contributivo integrale**, di **riscattare**, in tutto o in parte, nella misura massima di **cinque anni**, anche non continuativi, i **periodi precedenti il 30 marzo 2019** (data di entrata in vigore del decreto), **non coperti da contribuzione presso forme di previdenza obbligatoria**.

La detrazione, pari, come già anticipato, al **50%**, spetta sull'**ammontare effettivamente versato** nel corso dell'anno e deve essere ripartita in **5 quote annuali di pari importo**.

La circolare richiama l'esempio del contribuente che ha scelto la **rateazione dell'onere in 120 rate mensili** (10 anni): per il **primo anno** (anno n) la detrazione sarà pari al **50% della somma effettivamente versata nell'anno n** e sarà ripartita nel medesimo anno e nei successivi 4 anni (n+1, n+2, n+3, n+4) in cinque quote di pari importo.

L'indicata modalità di calcolo dovrà essere seguita anche nelle **annualità successive**, per tutta la durata del piano di rateazione. Pertanto, per il decimo anno di rateizzazione (n+9) la detrazione sarà sempre pari al 50% della **somma effettivamente versata nell'anno (n+9)** e sarà **ripartita nel medesimo anno** e nei successivi 4 anni (n+10, n+11, n+12, n+13).

Si ricorda, inoltre, che, nel settore privato, il **datore di lavoro** dell'assicurato può sostenere l'onere per il riscatto, mediante la destinazione, a tal fine, dei **premi di produzione spettanti al lavoratore stesso**. Al ricorrere di questa fattispecie, le somme destinate al riscatto **non rientrano nella base imponibile fiscale** del lavoratore (risultando comunque **deducibili per il datore di lavoro**). La **detrazione**, quindi, **non spetta per le spese sostenute nel 2019** che, nello stesso anno, sono state **rimborsate dal datore di lavoro** in sostituzione delle **retribuzioni premiali** e indicate nel **punto 581 e/o 601 della Certificazione Unica 2020**.

Un'altra novità che caratterizza i modelli dichiarativi di quest'anno riguarda le **spese di istruzione non universitaria**, con riferimento alle quali **l'importo massimo della detrazione è stato portato, per l'anno 2019, a 800 euro**.

Si ricorda, a tal proposito, che **la detrazione spetta a fronte delle spese sostenute per la frequenza di:**

- **scuole dell'infanzia** (scuole materne);
- **scuole primarie e scuole secondarie di primo grado** (scuole elementari e medie);
- **scuole secondarie di secondo grado** (scuola superiore);

sia **statali** sia **paritarie** private e degli enti locali.

Con riferimento ai **corsi di alta formazione artistica, musicale e coreutica**, si rende necessario distinguere:

- i **corsi istituiti in base all'ordinamento antecedente il D.P.R. 212/2005** presso i Conservatori di Musica e gli Istituti musicali pareggiati, i quali sono riconducibili alla formazione scolastica secondaria e **godono della detrazione in esame**,
- i **corsi di formazione istituiti ai sensi del D.P.R. 212/2015**, che, invece, possono considerarsi equiparabili alle **spese sostenute per l'iscrizione ai corsi universitari** (rigo E8/E10, codice 13).

Tra le **spese ammesse alla detrazione** rientrano:

- le **tasse** (a titolo di iscrizione e di frequenza),
- i **contributi obbligatori**,
- i **contributi volontari e le erogazioni liberali** deliberati dagli istituti scolastici o dai loro organi e sostenuti per la frequenza scolastica (tali contributi ed erogazioni, anche se versati volontariamente, in quanto deliberati dagli istituti scolastici, **non rientrano tra quelli che costituiscono erogazioni liberali finalizzati all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica** e all'ampliamento dell'offerta formativa che danno diritto alla detrazione ai sensi dell'[articolo 15, comma 1, lett. i-octies, Tuir](#)),
- le **spese per la mensa scolastica** ([circolare AdE 3/E/2016](#), risposta 1.15) e per i **servizi scolastici integrativi** quali l'assistenza al pasto e il pre e post scuola ([risoluzione AdE 68/E/2016](#)),

- le **spese per le gite scolastiche**, per **l'assicurazione della scuola e ogni altro contributo scolastico** finalizzato all'ampliamento dell'offerta formativa deliberato dagli organi d'istituto (corsi di lingua, teatro, ecc., svolti anche al di fuori dell'orario scolastico e senza obbligo di frequenza),
- le **spese sostenute dal 1° gennaio 2018 per il servizio di trasporto scolastico** anche se reso per il tramite del comune o di altri soggetti terzi rispetto alla scuola e anche se non è stato deliberato dagli organi d'istituto. Nella circolare si precisa, tra l'altro, che la detrazione delle spese sostenute per il trasporto scolastico è **cumulabile con quella spettante per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto locale, regionale e interregionale**, da indicare nel **rigo E8-E10 del modello 730, codice 40**. Pertanto, ad esempio, un genitore che ha sostenuto la **spesa per il servizio di trasporto scolastico** per un figlio e che ha acquistato, **anche per lo stesso figlio**, l'abbonamento al servizio di trasporto locale **potrà fruire di entrambe le detrazioni, ricorrendone i relativi presupposti**.

PATRIMONIO E TRUST

Non “tiene” il fondo patrimoniale del professionista debitore dell'erario

di Sergio Pellegrino



Nella **giornata di ieri** è stata depositata in cancelleria l'**ordinanza 14201/20** con la quale la **sesta sezione civile della Corte di Cassazione** si è pronunciata sulla **“tenuta” di un fondo patrimoniale costituito da parte di un professionista** rispetto alle pretese avanzate dall'erario.

Il contribuente ha **impugnato la comunicazione di iscrizione ipotecaria eseguita da Equitalia Nord**, alla luce del fatto che sui **beni oggetto di iscrizione era stato appunto costituito un fondo patrimoniale**.

In **primo grado** i giudici avevano **accolto il ricorso**, mentre la **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia** ha dato ragione all'amministrazione finanziaria sulla base della considerazione che l'iscrizione ipotecaria si riferiva a **Irpef, Irap, Iva e operazioni imponibili su conti correnti, carte prepagate e depositi a risparmio, inerenti l'attività professionale del contribuente, il cui reddito è destinato al mantenimento della famiglia**: conseguentemente l'iscrizione ipotecaria sui beni del fondo patrimoniale è stata considerata ammissibile.

La difesa ha proposto ricorso per cassazione sulla base di **tre motivi**: quello fondamentale è il secondo, concernente appunto l'aspetto delle **risorse utilizzate per soddisfare i bisogni della famiglia**.

La questione è risaputa: nell'ottica di contrastare il **distorto utilizzo dell'istituto come strumento di segregazione del patrimonio in frode ai creditori**, riscontrata in molti casi nella prassi, la giurisprudenza nel corso del tempo ha assunto **posizioni sempre più favorevoli alla tutela delle esigenze creditori**.

Come è noto, l'**istituto del fondo patrimoniale** è disciplinato dall'[articolo 167](#) e seguenti del **codice civile** e si concretizza nella **destinazione di determinati beni, immobili o mobili iscritti in**

pubblici registri o titoli di credito, a far fronte ai bisogni della famiglia.

Il successivo [articolo 170](#) non consente l'esecuzione sui beni del fondo quando **il debito non sia stato contratto per il soddisfacimento dei bisogni della famiglia** e di questa condizione vi sia **consapevolezza** in capo al creditore procedente.

Senonché le **pronunce di legittimità** che si sono succedute nel corso degli anni hanno “sposato” una **definizione sempre più stringente** degli “*scopi estranei ai bisogni della famiglia*” cui fa riferimento la norma del codice appena richiamata.

In particolare, la Cassazione **correla all'incremento del reddito e del tenore di vita della famiglia i debiti contratti nell'esercizio di un'attività economica**, sia essa imprenditoriale piuttosto che professionale, “aprendo” quindi la possibilità per i creditori dell'imprenditore e del professionista, erario compreso, di agire esecutivamente sui beni del fondo, in quanto **idonei a soddisfare indirettamente i bisogni della famiglia**.

In quest'ottica, la difesa del contribuente non ha tentato di “smontare” quello che ormai i giudici hanno trasformato in un vero e proprio dogma, ma ha **cercato di dimostrare che i bisogni della famiglia erano soddisfatti altrimenti**.

Il contribuente ha **dedotto pertanto di disporre di proventi sufficienti a soddisfare i bisogni della famiglia diversi del reddito derivante dalla propria attività professionale**, potendo fare affidamento sulla propria pensione e sullo stipendio della moglie, che consentiva loro di disporre di un'entrata di **2.500 euro al mese**, importo definito “*più che sufficiente per una normale condotta di vita familiare*”.

Non solo: a fronte di **perdite subite nel 2018 nell'attività professionale**, il contribuente ha sostenuto di aver **utilizzato risparmi accantonati a nome dei figli** per far fronte alle necessità finanziarie dell'attività stessa.

I giudici, oltre ad evidenziare il fatto che la difesa non ha specificato se le circostanze in questione erano state dedotte in primo grado e riproposte in appello, **ne contestano comunque la rilevanza**, in considerazione del fatto che l’*“esistenza di altri redditi non occultabili non dimostra di per sé che il debito tributario è da considerarsi contratto per scopi estranei ai bisogni della famiglia, avuto riguardo al fatto generatore dell'obbligazione e a prescindere dalla natura della stessa”*.

Non si può non evidenziare come un'interpretazione così ampia dei bisogni della famiglia comporta che, di fatto, **non vi siano debiti estranei** e quindi il **fondo patrimoniale risulta conseguentemente sempre aggredibile da parte dei creditori**: all'atto pratico **il debitore viene quindi gravato di un onere probatorio sostanzialmente impossibile**.

Chi svolge un'attività imprenditoriale o professionale, e in passato ha costituito un fondo patrimoniale, è quindi avvisato: meglio non fare affidamento sulla tenuta del fondo ...

ACCERTAMENTO

Nulla l'accertamento dei tributi locali firmato dal funzionario responsabile

di Angelo Ginex



In materia di **sottoscrizione** dell'avviso di **accertamento** dei **tributi locali**, l'[articolo 1, comma 162, L. 296/2006](#) stabilisce che: «*Gli avvisi sono sottoscritti dal **funzionario designato** dall'ente locale per la gestione del tributo*».

Più specificamente, l'[articolo 1, comma 87, L. 549/1995](#) dispone che: «*La firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso che gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. Il **nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonché la fonte dei dati, devono essere indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale***».

Quindi, ne deriva che l'avviso di **accertamento** dei tributi locali, prodotto da sistemi informativi automatizzati, può essere **sottoscritto** dal **funzionario responsabile del procedimento**, purché il dirigente del settore economico-finanziario del Comune abbia adottato un **apposito provvedimento di nomina** di detto funzionario, pena il difetto di sottoscrizione e, quindi, la declaratoria di nullità dell'atto.

Non a caso, infatti, gli avvisi di accertamento dei tributi locali, prodotti da sistemi informativi automatizzati, recano sovente la seguente dicitura: «*La firma è sostituita dall'indicazione a stampa (articolo 1, comma 87, legge 28/12/1995, n. 546), **giusta determinazione n. ... del ...***».

A corroboramento di quanto evidenziato, nel caso in cui manchi il personale di qualifica dirigenziale, ai sensi dell'[articolo 11, comma 4, D.Lgs. 504/1992](#), «*Con **delibera della giunta comunale è designato un funzionario** cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario **sottoscrive** anche le richieste, gli **avvisi** e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi*».

Dunque, appare evidente come, in ogni caso, la **nomina del funzionario responsabile**, che ha sottoscritto l'avviso di accertamento, debba risultare da apposito **provvedimento di livello dirigenziale** o da **delibera della giunta comunale**.

A tal proposito, è stato affermato che, nel caso in cui la sottoscrizione non sia quella del capo dell'ufficio titolare, ma di altro funzionario, *«incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio»* (Cfr., Cass. n. 14626/2000; Cass. n. 14195/2000; Cass. n. 17044/2013; [Cass. n. 12781/2016](#); Cass. n. 19742/2012; Cass. n. 332/2016; [Cass. n. 14877/2016](#); Cass. n. 15781/2017; Cass. n. 5200/2018), o l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva, cioè alla terza area funzionale dell'attuale sistema classificatorio del personale delle Agenzie fiscali (Cfr., [Cass. n. 27871/2018](#); [Cass. n. 27873/2018](#)).

Inoltre, si è precisato che il solo possesso della **qualifica non abilita** il funzionario della carriera direttiva alla **sottoscrizione**, dovendo il dovere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio (Cfr., Cass. n. 17400/2012); infatti, *«la sottoscrizione dell'avviso di accertamento, atto della P.A. a rilevanza esterna, da parte di un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dal citato articolo 42, commi 1 e 3»* (Cfr., Cass. n. 14195/2000; Cass. n. 24492/2015).

Per quanto concerne, poi, la previsione dell'[articolo 11, comma 4, D.Lgs. 504/1992](#), è stato chiarito che si tratta di norma speciale, non abrogata, la quale, pertanto, conserva la sua efficacia.

Sulla base di tali principi, **se vi è contestazione**, da parte del contribuente, del difetto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento dei tributi locali, **l'Ente locale è tenuto a provare la validità della sottoscrizione del funzionario responsabile**, offrendo prova del **provvedimento di nomina di livello dirigenziale** o della **delibera della giunta comunale** (Cfr., [Cass. n. 6697/2020](#)).

Ciò sulla base della considerazione per la quale l'**onere della prova** di cui all'[articolo 2697 cod. civ.](#) risulta **invertito nel processo tributario**, nel senso che il **contribuente** è attore in senso formale, per cui **deve allegare** (e, successivamente, provare, se contestati) i **fatti modificativi, impeditivi ed estintivi** della pretesa fiscale o i fatti che fondano i propri diritti; l'**Amministrazione finanziaria**, invece, è attore in senso sostanziale, e quindi **è tenuta alla allegazione dei fatti costitutivi** della maggiore pretesa vantata.

In definitiva, quindi, a fronte della **contestazione** del contribuente, se l'Ente locale **non prova** la validità della **sottoscrizione** del funzionario responsabile, l'avviso di **accertamento** è **nullo**.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

S.T.P. e operazioni di M&A e di aggregazioni tra Studi

di **Andrea Beltrachini di MpO & Partners**



“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:
Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.

La società tra professionisti (STP) non costituisce un genere autonomo di modello societario.

Al contrario, la norma istitutiva delle STP, prevede espressamente che *“è consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre” (art. 10, co. 3, D.Lgs. 183/2011).*

Quindi possiamo trovare (almeno in teoria) STP che utilizzano le seguenti forme societarie:

- società semplice
- società a nome collettivo
- società in accomandita semplice
- società a responsabilità limitata
- società in accomandita per azioni
- società per azioni
- società cooperativa (con almeno tre soci)

Le regole di ogni singola STP, quindi, saranno, in prima battuta, quelle proprie del modello societario prescelto.

Va comunque considerato che la principale peculiarità della STP rispetto ad altre forme di aggregazioni tra professionisti è quella di una **parziale, limitata apertura del mondo delle professioni all'ingresso di capitali** proveniente da soggetti terzi, non professionisti.

È quindi un'ovvia conseguenza che, nella prassi, il modello societario civilistico maggiormente scelto, ai fini della costituzione di una STP, sia quello della società a responsabilità limitata.

A prescindere dalla scelta della forma societaria adottata, la normativa detta comunque una

speciale disciplina alla quale devono attenersi tutte le STP, i cui tratti principali sono:

1. l'oggetto sociale consistente nell'esercizio dell'attività professionale di riferimento (fatto salvo l'esercizio di attività non professionale, in via meramente residuale e strumentale: <https://www.ecnews.it/studio-professionale-gestito-tramite-s-t-p-e-ipotizzabile-il-suo-trasferimento-mediante-un-contratto-di-cessione-di-azienda/>)
2. l'obbligo di inserire nella denominazione sociale l'indicazione di "società tra professionisti", anche mediante l'uso dell'acronimo "S.t.p.";
3. la **prevalenza dei soci professionisti rispetto ai soci di capitale**: infatti, ai sensi dell'**art. 10, co. 4, lett. b, D.Lgs. 183/2011**, *"il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci; il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi"*;
4. il divieto di partecipazione a più STP;
5. l'iscrizione della STP in sezioni speciali sia del Registro Imprese, sia dell'Albo professionale di riferimento (competente in base all'ubicazione della sede legale).

Interessante è, infine, il rapporto che viene a crearsi tra il cliente, la STP ed il professionista (o i professionisti) che, in concreto, eseguirà la prestazione oggetto dell'incarico.

Ovviamente il cliente ha il diritto di chiedere ed ottenere che l'esecuzione dell'incarico conferito alla società sia affidata ad uno o più professionisti da lui scelti.

Tuttavia **è espressamente prevista la possibilità che il cliente, all'atto del conferimento dell'incarico, non scelga alcun professionista**: in tal caso, infatti, la società dovrà comunicare al cliente il nominativo del socio professionista (o dei soci professionisti), nonché di eventuali ausiliari o sostituti, che eseguiranno la prestazione (con previsione del diritto, in capo al cliente, di comunicare per iscritto il proprio dissenso entro tre giorni).

A sommo parere di chi scrive, è evidente che quanto sopra è una sorta di riconoscimento del fatto che la fiducia del cliente può essere rivolta non solo al singolo professionista, ma anche alla struttura generale della STP.

Fidelizzazione verso la "struttura" che può essere rafforzata anche mediante l'utilizzo di un **brand** che prescinda dai nomi dei soci.

Si consideri, infine, la possibilità di creare **STP multidisciplinari**, in grado di offrire ad un cliente un'assistenza "a 360 gradi", con il diretto coinvolgimento, sulla sua pratica, di più figure professionali affini.

Lo spostamento dell'attenzione del cliente dal professionista alla struttura nel suo insieme

non può che agevolare le operazioni di aggregazione tra professionisti, aventi come protagoniste le STP.

Purtroppo, però, permangono alcuni “freni”, soprattutto di natura fiscale.

Nei prossimi contributi, pertanto, analizzeremo più nel dettaglio i pro e i contro del ricorso alla STP per operazioni di aggregazione tra Studi professionali.