

**Edizione di giovedì 3 Febbraio 2022**

## **EDITORIALI**

**Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 31 gennaio**  
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

## **AGEVOLAZIONI**

**Cessione e sconto in fattura bonus edilizi: decorrenza delle nuove regole**  
di Alessandro Carlesimo

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Ancora dubbi sul “momento di effettuazione” dell’investimento**  
di Fabio Landuzzi

## **CONTENZIOSO**

**Omesso esame e inammissibilità del ricorso in Cassazione**  
di Caterina Bruno

## **ACCERTAMENTO**

**Apertura di borse in sede di accesso: le conclusioni delle Sezioni Unite**  
di Lucia Recchioni

## **ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

**Il consiglio di stato legittima gli studi dentistici sottoforma di Srl**  
di Riccardo Conti di MpO & Partners

## **IMPRENDITORIA E LEADERSHIP**

## **Startup e gestione delle risorse umane**

di **Luisa Capitanio** – Imprenditrice, consulente di strategia e organizzazione per PMI

## EDITORIALI

---

# **Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 31 gennaio**

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



La **68esima puntata** di Euroconference In Diretta si è aperta, come di consueto, con la sessione “**aggiornamento**”, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità della **scorsa settimana**.

La sessione “**adempimenti e scadenze**” è stata poi dedicata alle **novità della dichiarazione Iva 2022** mentre nell’ambito della sessione “**caso operativo**” è stato analizzato il **credito d’imposta per le società benefit**.

Durante la sessione “**approfondimento**”, infine, è stato esaminato il tema del **regime di trasparenza e dei test CFC**.

Numerosi sono stati i **quesiti** ricevuti: anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

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

- 3. CUMULABILITÀ SISMABONUS ACQUISTI E DETRAZIONI IMPRESA COSTRUTTRICE**
- 2. CALCOLO DEL SAL SU SINGOLI INTERVENTI**
- 1. ACCONTI PAGATI NEL 2021 E CESSIONE DEL CREDITO**

## **# 10**

**Compensazione del credito per il contribuente escluso da Isa**

---

***Società presenta forte credito Iva. Esclusa da Isa per calo ricavi ma aveva raggiunto punteggio 9. Posso compensare il credito Iva senza visto fino a 50.000 euro?***

**G.L.**

---

Con la circolare 6/E/2021 l'Agenzia delle entrate ebbe modo di precisare che, per i contribuenti che hanno potuto beneficiare delle specifiche cause di esclusione introdotte dalla normativa emergenziale, è preclusa la possibilità di accedere ai benefici premiali.

Potrebbe pertanto accadere (e, purtroppo, sono anche numerosi i casi) che il contribuente presenti un buon punteggio in termini di affidabilità ma non possa comunque vedersi riconosciuti i benefici premiali previsti. In pratica, questi contribuenti risultano danneggiati dalla normativa emergenziale che dovrebbe essere stata formulata per venire in loro soccorso.

**# 9**

**Adempimenti di una società benefit**

---

***Quali particolari adempimenti sono richiesti ad una società benefit?***

**G.C.**

---

La società benefit, come definita dall'articolo 1, commi 376-384, L. 208/2015, deve perseguire, oltre allo scopo di lucro, una o più finalità di beneficio comune, operando in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti della collettività.

Ciò comporta un impatto sul modello imprenditoriale, che deve distinguersi per una *“gestione volta al bilanciamento con l'interesse dei soci e con l'interesse di coloro sui quali l'attività sociale possa avere un impatto”*.

La società benefit in particolare è tenuta ai seguenti adempimenti:

- deve indicare specificatamente nell'ambito del proprio oggetto sociale le finalità di beneficio comune che intende perseguire;
- deve individuare il soggetto o i soggetti responsabili a cui affidare funzioni e compiti volti al perseguimento delle suddette finalità. L'inosservanza di questo obbligo può costituire inadempimento dei doveri imposti agli amministratori dalla Legge e dallo statuto;
- deve redigere annualmente una relazione concernente il perseguimento del beneficio comune, da allegare al bilancio societario e pubblicare sul sito internet della società. Nella relazione annuale sono contenuti gli obiettivi perseguiti, le modalità e le azioni attuate dagli amministratori, la valutazione dell'impatto generato utilizzando lo

standard di valutazione esterno descritto nell'allegato 4 alla L. 208/2015 e una sezione dedicata alla descrizione dei nuovi obiettivi che la società intende perseguire nell'esercizio successivo.

La società benefit può introdurre, accanto alla denominazione sociale, le parole "Società benefit" o l'abbreviazione "SB" e utilizzare tale denominazione nei titoli emessi, nella documentazione e nelle comunicazioni verso terzi.

La società benefit che non persegue le finalità di beneficio comune è soggetta alle disposizioni in materia di pubblicità ingannevole di cui al D.Lgs. 145/2007 e alle disposizioni del codice del consumo di cui al D.Lgs. 206/2005.

## # 8

### Distribuzione del dividendo alla controllante norvegese

---

***Una Srl italiana vuole distribuire un dividendo alla controllante (100% c.s.) con sede in Norvegia.***

***La ritenuta operata a titolo di imposta è del 26% sul dividendo corrisposto o dell'1,20%, in quanto la Norvegia aderisce all'accordo sullo Spazio economico europeo?***

***P.P.***

---

Il comma 3-ter dell'articolo 27 D.P.R. 600/1973 dispone l'applicazione di una ritenuta a titolo di imposta con l'aliquota del 1,20% sui dividendi corrisposti da società a società in uno dei Paesi aderenti allo Spazio economico europeo.

Tuttavia, tale aliquota si applica a condizione che i percipienti siano assoggettati a un'imposta sul reddito delle società nel Paese di residenza e che quest'ultimo risulti incluso nella white list ai sensi del decreto del ministero delle Finanze del 04/09/1996.

Dato che la Norvegia aderisce all'accordo sullo Spazio economico europeo, se la società controllante è soggetta a imposta sul reddito delle società, il dividendo sarà soggetto a una ritenuta a titolo d'imposta in misura dell'1,20%.

Diversamente, l'utile scontrerà una ritenuta a titolo d'imposta in misura del 26%, salva l'eventuale applicazione della minore aliquota prevista dalla Convenzione avverso la doppia imposizione stipulata tra l'Italia e la Norvegia.

## # 7

## Bonus facciate e cessione del credito

---

***Fattura pagata nel 2021 beneficiando dello sconto per bonus facciate. Il fornitore può, nel 2022, cedere il credito?***

**O.M.**

---

Il fornitore può cedere a terzi le quote ancora non utilizzabili del credito d'imposta di cui non ha fruito.

Per le spese sostenute nell'anno 2021 il termine per l'invio della comunicazione è il 16.03.2022. Entro questa data, quindi, è possibile cedere integralmente l'importo.

Dopo questa data è possibile trasmettere la comunicazione con riferimento alle sole rate residue non fruito.

Si ricordano, da ultimo, le novità introdotte dal Decreto Sostegni ter.

Nel quesito non è stato precisato se i lavori sono stati effettivamente svolti nel 2021. Anche da questo punto di vista, tuttavia, a seguito dei chiarimenti offerti nell'ambito dell'interrogazione parlamentare n. 5-07055 del 17.11.2021 possono ritenersi ammesse al beneficio del bonus facciate nella misura del 90% le spese comprovate da fatture emesse entro il 31.12.2021 con pagamento della parte non detraibile entro lo stesso termine. Ciò anche se i lavori non sono stati effettuati entro l'anno.

Il rilascio dell'asseverazione del tecnico abilitato, volta ad attestare la congruità delle spese, risulta però possibile soltanto dopo l'inizio dei lavori; pertanto, entro il 16 marzo 2022, termine ultimo per la comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura, sarà necessario aver almeno iniziato i lavori.

## # 6

### Cessione delle rate residue ancora possibile

---

***La cessione delle quote residue è stata tolta o è ancora possibile?***

**A.T.**

---

La cessione delle quote residue è ancora possibile. Ovviamente, anche in questo caso, trovando applicazione il nuovo disposto normativo, non sono possibili ulteriori cessioni.

## # 5

### Determinazione del SAL per interventi di efficienza energetica e antisismici

---

***Ma è obbligatorio tenere separato sismico ed energetico per calcolare il 30% del Sal?***

**P.P.**

---

Nel giugno 2021 la Direzione Regionale Veneto, nell'ambito di una risposta all'istanza di interpello, indicò la possibilità di mantenere distinte le spese relative a ciascun intervento.

Con la recente risposta all'istanza di interpello n. 53/2022 l'Agenzia delle entrate ha invece ritenuto che, qualora sul medesimo immobile siano effettuati sia interventi di efficienza energetica sia interventi antisismici, ammessi al superbonus, la verifica dello stato di avanzamento dei lavori debba essere effettuata separatamente per ciascuna categoria di intervento agevolabile.

Quella che pareva essere stata introdotta come un'opzione pare ora invece la strada da percorrere.

## #4

### Compensazione del credito Ires

---

***In tema di compensazioni senza visto nel 2022 posso compensare, per pagamento contributi inps, € 5000 di credito Ires risultante dal mod redditi 2021 + altri € 5000 che risulteranno dal mod redditi 2022?***

**B.S.A.**

---

In generale, il credito Ires può essere utilizzato in compensazione a partire dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta per il quale deve essere presentata la dichiarazione che dà origine al credito (quindi, se la società ha esercizio coincidente con anno solare, il credito Ires relativo al periodo d'imposta 2021, che sarà indicato nel modello Redditi2022, può essere compensato dal 1° gennaio 2022).

Il termine finale è invece quello di presentazione della dichiarazione successiva (il credito, oltre tale termine, deve essere richiamato in dichiarazione, e, in questo modo, si "rigenera").

Ciò detto, quindi, nel mese di febbraio 2022, può essere già compensato il credito Ires relativo al periodo d'imposta 2021 (laddove, ovviamente, ne sia stata verificata l'effettiva sussistenza), ma può essere altresì ancora usato il credito Ires relativo al periodo d'imposta 2020.

## # 3

### Cumulabilità sismabonus acquisti e detrazioni impresa costruttrice

---

***Se volessi acquistare un appartamento che è stato demolito e ricostruito posso beneficiare del sisma bonus acquisti anche se credo che la società costruttrice abbia usufruito del 110?***

**M.C.**

---

Come chiarito dalla risposta all'istanza di interpello n. 70/2020 non vi è incompatibilità tra la fruizione dell'ecobonus da parte dell'impresa venditrice e il successivo "sismabonus acquisti".

Nel caso, in cui, invece, l'impresa abbia beneficiato del sismabonus, si avrebbe una illegittima duplicazione del beneficio spettante in forza del medesimo presupposto.

Con la successiva risposta ad istanza di interpello 556/2021 l'Agenzia delle entrate è quindi tornata a ribadire quanto segue: *"laddove l'impresa di costruzione possa identificare le spese riferibili esclusivamente agli interventi di ecobonus disciplinati dall'articolo 14 del medesimo decreto legge n. 63 del 2013, la predetta detrazione non è incompatibile con la detrazione spettante all'Istante (sismabonus acquisti) all'atto dell'acquisto delle unità immobiliari"*.

## # 2

### Calcolo del Sal su singoli interventi

---

***Determinazione SAL 30%: abbiamo capito che il 30% va diviso tra ecobonus e sismabonus, ma all'interno dell'efficientamento energetico, è possibile separare i SAL, ad esempio, tra cappotto termico (trainante) e sostituzione infissi (trainato)?***

**S.A.B.T.**

---

Anche in considerazione della nota risposta ad istanza di Interpello DRE Veneto 25.6.2021 n. 907-1595/2021 può ritenersi che, nel caso in cui siano previsti più interventi distinti, la percentuale di completamento del SAL possa essere calcolata tenendo conto delle spese previste per ciascun intervento, se nel capitolato di appalto è previsto questo dettaglio.

## # 1

## Acconti pagati nel 2021 e cessione del credito

---

***Si può cedere, o portare in detrazione in dichiarazione, un ACCONTO all'ordine per un intervento "trainato" pagato nel 2021? (cila e scia in data antecedente e lavori già iniziati, che però saranno completati nel 2022).***

**A.S.**

---

Con la risposta all'istanza di interpello n. 56/2022 è stato affrontato il caso di un contribuente che, nel 2021, aveva già versato acconti per i lavori e che, nell'anno 2022, verserà altri acconti nonché il saldo. Il primo SAL, però, a causa dei ritardi dei lavori, sarà emesso nel 2022 e si riferirà sia alle spese sostenute nel 2021 che nel 2022.

In merito, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di chiarire quanto segue: *"considerato che secondo quanto riferito dall'Istante il primo SAL sarà emesso nell'anno 2022, sarà possibile esercitare l'opzione per la cessione del credito corrispondente al Superbonus solo qualora il predetto SAL si riferisca ad almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo. Considerato, inoltre, che il SAL emesso renderà il corrispettivo maturato fino a quel momento, gli acconti già corrisposti e, di conseguenza, l'ammontare dell'acconto da corrispondere, sulla base della differenza tra le prime due voci, l'opzione potrà essere esercitata solo per l'importo corrispondente alla detrazione spettante con riferimento agli importi pagati nell'anno 2022, in applicazione del cd. criterio di cassa. Per gli acconti corrisposti nell'anno 2021, invece, l'Istante potrà fruire del Superbonus nella dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo d'imposta e, eventualmente, optare per la cessione del credito corrispondente alle successive rate di detrazione non fruite".*

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



## AGEVOLAZIONI

---

# **Cessione e sconto in fattura bonus edilizi: decorrenza delle nuove regole**

di **Alessandro Carlesimo**



Le operazioni di cessione dei crediti corrispondenti ai bonus edilizi dovranno sottostare a **nuove regole e presidi di controllo che limitano la circolazione dei benefici tra gli operatori.**

Negli ultimi mesi, infatti, l'iniziativa legislativa si è concentrata nell'**individuare misure di contrasto ai numerosi tentativi di frode basati sulla monetizzazione di bonus fittizi.**

In particolare, i rimedi concepiti dal legislatore per contrastare tali fattispecie sono stati i seguenti:

- **estensione delle ipotesi in cui è necessario acquisire attestazioni da parte di professionisti abilitati;**
- **eliminazione della possibilità di plurimi trasferimenti di bonus collegati ad un medesimo intervento;**
- **intensificazione delle verifiche preliminari all'atto della ricezione delle comunicazioni di opzione all'Amministrazione finanziaria.**

La prima soluzione adottata, precisamente quella consistente nella **previsione di obblighi di attestazione in presenza di qualsiasi utilizzo del bonus diverso dalla detrazione**, è stata *ab origine* introdotta dal D.L. 157/2021 (cd. Decreto controlli o Decreto antifrode), nel quale si prevedeva **un obbligo generalizzato del visto di conformità e dell'attestazione di congruità sulle spese oggetto di opzione per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito.**

Successivamente, tale decreto non è stato convertito in legge ed **un emendamento alla Legge di bilancio 2022 ne ha recepito il contenuto con alcune modifiche.**

L'[articolo 121, comma 1-ter, D.L. 34/2020](#), all'esito della rivisitazione apportata dalla Legge di Bilancio 2022, ha confermato l'obbligo del visto di conformità e dell'attestazione della

congruità delle spese in caso di opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, **prevedendo tuttavia alcune ipotesi di esonero in presenza di opere minori che, alternativamente:**

- siano **classificate come attività di edilizia libera**, purché non si tratti di recupero e restauro della facciata di edifici;
- siano di **importo complessivo non superiore a 10.000 euro**, salvo che non si tratti di recupero e restauro della facciata di edifici.

Dunque, con riferimento ai lavori eseguiti in regime di edilizia libera ai sensi dell'[articolo 6 D.P.R. 380/2001](#) (Testo unico in materia edilizia), ed agli interventi di importo complessivo non superiore alla soglia di 10.000 euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio, diversi dal c.d. "bonus facciate", sarà possibile continuare ad esercitare **facoltà di optare per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, di importo massimo pari alla detrazione concessa o per la cessione del credito d'imposta corrispondente alla detrazione, senza necessità di visto di conformità e di asseverazione di congruità dei prezzi.**

Contestualmente, l'articolo 1, comma 41, della Legge di bilancio 2022 ha abrogato il D.L. 157/2021, precisando che restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e facendo salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo decreto-legge.

A questo punto, è utile interrogarsi **sull'ambito temporale di applicazione del nuovo perimetro di esonero** così delineato, con particolare riguardo alle **spese per interventi agevolabili in edilizia libera o di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, sostenute nel periodo di vigenza del Decreto Antifrode (12.11.2021-31.12.2021)**, la cui opzione non sia ancora stata comunicata all'Agenzia delle Entrate.

Nelle **faq pubblicate dall'Agenzia delle Entrate il 28 gennaio 2022**, è stato ribadito il concetto di base già espresso nella [circolare 16/E/2021](#), nella quale veniva chiarito che i nuovi obblighi di rilascio delle asseverazioni si applicano alle comunicazioni trasmesse in via telematica all'Agenzia delle Entrate a decorrere dall'entrata in vigore del Decreto.

In via speculare, posto che la Legge di bilancio 2022 è entrata in vigore il 1° gennaio 2022, **le regole che fanno venir meno le attestazioni nelle ipotesi di cui sopra trovano applicazione anche alle spese sostenute nel 2021 (ed in particolare nel periodo 01.11.2021 – 31.12.2021), sebbene la relativa opzione non sia ancora stata comunicata all'Agenzia delle Entrate.**

Pertanto, per gli interventi agevolabili in edilizia libera o di importo complessivo non superiore a 10.000 euro (fatta eccezione per gli interventi ammessi al bonus facciate), **non ricorre l'obbligo del visto di conformità e dell'attestazione della congruità delle spese se la comunicazione di cessione è trasmessa all'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° gennaio 2022.**

Un ulteriore **correttivo** intrapreso per arginare le frodi, come accennato, è quello che si ricava nel recente D.L. 4/2022 (cd. *Decreto sostegni-ter*), il quale **pone fine ai trasferimenti a catena dei crediti**.

L'articolo 26 del Decreto elimina la facoltà di successiva cessione del medesimo credito escludendo passaggi successivi al primo e rendendo **nullo ogni contratto stipulato in violazione del suddetto divieto**.

Ciò implica che **il beneficiario della detrazione potrà ancora cedere il credito ad altri soggetti, compresi banche e intermediari finanziari, ma questi non potranno cederlo a loro volta; i fornitori e le imprese che praticano lo sconto in fattura potranno recuperare lo sconto sotto forma di credito d'imposta e cederlo ad altri soggetti, compresi banche e intermediari finanziari, ma essi non potranno cederlo a loro volta**.

La norma, inoltre, fissa una data a partire dalla quale i crediti già "passati di mano" possono essere ulteriormente ceduti per **una sola volta**.

Al comma 2, infatti, viene previsto che **potranno essere trasferiti ulteriormente, per una sola ulteriore volta, ad altri soggetti, quei i crediti che, alla data del 7 febbraio 2022, risulteranno essere già oggetto di cessione**.

Ad un'attenta analisi, la norma genera una **discrasia tra i crediti comunicati prima e dopo la data del 7 febbraio**. I primi, infatti, a differenza dei secondi, possono usufruire dell'**ulteriore "ultima" cessione** consentita dal Decreto sostegni-ter.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Ancora dubbi sul “momento di effettuazione” dell’investimento***

di **Fabio Landuzzi**



L'Amministrazione Finanziaria, dopo la [risposta all'interpello n. 723/2021](#), è nuovamente tornata sul delicato tema della **individuazione del momento di effettuazione dell'investimento** ai fini della sua collocazione temporale e quindi del suo accesso ai diversi meccanismi agevolativi susseguirsi nel tempo (i.e. **super ammortamento**, iper ammortamento e **credito d'imposta** per investimenti) nelle loro diverse misure.

La questione è tutt'altro che banale. Si ricorderà che nella succitata [risposta n. 723/2021](#) l'Agenzia delle Entrate fornì, con riferimento al caso di un **contratto di appalto complesso**, una chiave interpretativa nuova e che ha destato **perplexità** sotto il profilo contabile e civilistico; infatti, **L'Amministrazione** ha fatto riferimento al *“requisito della certezza previsto dal comma 1 del citato articolo 109”* che la stessa vorrebbe identificare con il momento in cui il committente ha **pagato in anticipo il saldo** previsto dal contratto di appalto, il che, secondo questa prospettiva, indurrebbe a ritenere che l'investimento sia stato **“effettuato”** – ai sensi dei commi 1 e 2 dell'[articolo 109 Tuir](#) – proprio **nel giorno in cui è avvenuto tale pagamento** anticipato del saldo al fornitore poiché in tale istante sarebbe *“maturata la ragionevole certezza di un esito positivo del collaudo definitivo dei macchinari”*.

La recente [risposta n. 895/2021](#) ha nuovamente affrontato il tema e, dopo aver ribadito che nel caso di **contratto di appalto** il momento decisivo corrisponde a quello della **accettazione dell'opera**, ha tuttavia virato ancora sulla **dinamica finanziaria del corrispettivo**: ovvero, di nuovo, viene fatta assumere rilevanza ai fini dell'[articolo 109, commi 1 e 2, Tuir](#), al momento in cui il committente ha **pagato anticipatamente il saldo** al fornitore.

La rilevanza di tale istante verrebbe meno solo qualora a fronte del pagamento anticipato del saldo, il fornitore fosse stato tenuto a rilasciare al committente delle **fidejussioni a garanzia di eventuali violazioni contrattuali**; in questa circostanza, secondo l'Agenzia delle Entrate, il momento di effettuazione dell'investimento non corrisponderebbe più a quello del pagamento (anticipato) del saldo, bensì si ritornerebbe al **criterio di base** ossia al **momento dell'accettazione finale dell'opera**, poiché la presenza delle fidejussioni rende **non verificata la**

“**certezza**” dell’effettuazione dell’investimento.

Questa prospettazione desta ancora una volta **molte perplessità tecniche**, come già la dottrina ha colto e sottolineato, ed introduce nell’ambito del **principio di competenza economica** delle variabili di origine e natura esclusivamente **finanziaria**, che non hanno in verità alcuna voce in capitolo in questo contesto, come insegnano i principi contabili; inoltre, così facendo, si inserisce un grado di **discrezionalità valutativa** circa la portata di **eventuali garanzie contrattuali od extracontrattuali**, facendo accrescere **l’incertezza interpretativa** ed il rischio di contezioso.

Peraltro, negli stessi giorni l’Amministrazione Finanziaria ha pubblicato sul tema in questione un ulteriore documento interpretativo – la [risoluzione 77/E/2021](#) – in cui ha fornito utili chiarimenti in materia di “**accettazione tacita**” delle opere nel caso di **contratti di appalto**, e degli effetti che si riflettono sempre in tema di individuazione del **momento di effettuazione dell’investimento** ai fini del concorso dello stesso alla fruizione delle forme di agevolazione vigenti (nel caso, si trattava del super ammortamento).

La fattispecie si riferisce alla circostanza in cui **l’accettazione dell’opera** consti **senza una sua formalizzazione**.

Richiamando la giurisprudenza in materia, l’accettazione dell’opera può avvenire da parte del committente anche “*per facta concludentia di una volontà incompatibile con la mancata (accettazione tacita) secondo quanto stabilito nell’articolo 165 cod. civ., comma 2 e 3*”.

Si tratta allora di individuare il momento in cui il committente esprime, attraverso appunto dei **comportamenti concludenti**, la propria **volontà di accettare l’opera**, o comunque una volontà **non compatibile con un’accettazione condizionata** o con il **rifiuto** della stessa.

Deve perciò trattarsi non di una semplice presa di possesso dell’opera, ma del fatto che la ricezione della stessa avvenga “**senza riserve**”, e perciò **senza aver contestato vizi**, difformità e senza neppure riservarsi **verifiche successive**.

È **onere del committente produrre documenti** in grado di supportare il verificarsi dell’anzidetta accettazione tacita, fra cui a titolo esemplificativo:

- le **scritture contabili** da cui risulti l’iscrizione dell’investimento ed il suo ammortamento;
- gli **scambi di corrispondenza** ed ogni altro documento commerciale o tecnico;
- le **fatture relative a utenze e consumi** riferiti all’impiego dell’opera.

Non passa inosservato il fatto che la risoluzione non compie, correttamente, **alcun riferimento**, in tema di “accettazione tacita”, **al pagamento anticipato del saldo**, come pure la giurisprudenza di Cassazione a cui la stessa si richiama al fine di fornire gli spunti interpretativi nel caso specifico.

È quindi auspicabile che la deriva finanziaria riportata nelle succitate Risposte ad interpellanti rimanga circoscritta a quei limitati casi, e che non assuma alcuna diversa rilevanza, per le anzidette ragioni tecniche facilmente comprensibili.

## CONTENZIOSO

---

### **Omesso esame e inammissibilità del ricorso in Cassazione**

di Caterina Bruno



Il vizio di **omesso esame** circa un **fatto decisivo** per il giudizio che è stato **oggetto di discussione** tra le parti ha sostituito, modificandola, la previsione di cui al previgente **motivo di impugnazione** per cassazione **dell'articolo 360 n. 5) c.p.c.** che, anteriormente alla modifica ad opera del **D.L. 83/2012**, statuiva la possibilità di **impugnare la sentenza di appello** “*per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio*”.

La **modifica normativa**, volta a limitare l'accesso all'ultimo grado di giudizio ai soli **vizi di legittimità**, circoscrive il **controllo sulla motivazione** che può affliggere la sentenza di merito impugnata ai soli fatti che risultino decisivi e che siano stati oggetto di **discussione tra le parti**.

L'**obiettivo della novella** è quella di **limitare sconfinamenti** nel giudizio di fatto **inammissibili** in sede di legittimità.

L'**articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c.**, nella sua attuale formulazione, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'**omesso esame** di un **fatto storico, principale** o **secondario**, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di **discussione tra le parti** e abbia **carattere decisivo**, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato **un esito diverso della controversia**.

Ciononostante, sovente la **Corte di Cassazione** si è trovata di fronte alla necessità di ribadire la portata e l'applicabilità della **censura di cui all'articolo 360 n. 5) c.p.c.**, ad esempio chiarendo che l'omesso esame di **elementi istruttori** non integra, di per sé, **il vizio di omesso esame** di un fatto decisivo qualora **il fatto storico**, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le **risultanze probatorie** esaminate (**Cassazione, Sezioni Unite n. 8053/2014**).

Sotto altro profilo la Cassazione ha inteso chiarire che questo vizio **può integrarsi** solamente in presenza dell'omessa **valutazione di una questione di fatto**, non potendo essere oggetto di censura **l'omesso esame di una questione giuridica**.

È tale, ad esempio, l'omessa valutazione dei **fatti costitutivi** del diritto controverso.

Ad esempio **la natura giuridica**, privatistica o pubblicistica, di un bene **non è un fatto**, ma una qualificazione giuridica, una valutazione alla stregua di **criteri giuridici**.

Essendo **le questioni di diritto estranee** all'ambito di applicazione **dell'[articolo 360, comma 1, n. 5\), c.p.c.](#)**, per "fatto" decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti si intende "un **preciso accadimento** o una **precisa circostanza** in senso **storico-naturalistico**" (Cassazione, n. 21152/2014), un dato materiale, un **episodio fenomenico** rilevante (Cassazione, Sezioni Unite n. 5745/2015).

Analogamente **non costituiscono "fatti"**, il cui omesso esame possa cagionare il vizio ex **[articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c.](#)** **le argomentazioni o deduzioni difensive** (Cassazione, n. 14802/2017); **gli elementi istruttori**; una moltitudine di fatti e circostanze, o il "**vario insieme dei materiali di causa**" (Cassazione, n. 27415/2018).

Di recente la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 1049/2022**, ha richiamato l'attenzione anche sulle **conseguenze in termini di condanna** che la statuizione di **inammissibilità del ricorso** promosso può comportare, quali il **raddoppio del versamento del contributo unificato** previsto dall'**[articolo 13, comma 1-quater, D.P.R. 115/2002](#)**.

Nella fattispecie all'esame della Corte la contribuente lamentava con il proprio ricorso di legittimità **l'omessa considerazione** da parte della CTR delle **risultanze di una perizia asseverata** prodotta in giudizio idonea a dimostrare la riconducibilità alla categoria catastale A/7 dell'immobile oggetto di accertamento di una **maggiore rendita catastale** da parte dell'Ufficio che lo aveva riquilibrato come A/8.

Orbene, i giudici di legittimità dopo aver ribadito che la **perizia stragiudiziale** costituisce un **mero argomento di prova** e non un "fatto" decisivo per il giudizio ai sensi dell'**[articolo 360 n. 5\) c.p.c.](#)**, ha ritenuto che la ricorrente, **sotto l'apparente deduzione del vizio** di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio **mirasse**, in realtà, ad una non consentita **rivalutazione dei fatti storici** operata dal giudice di merito. Per tale ragione la Corte ha **dichiarato inammissibile il ricorso** e condannato la ricorrente oltre che alla **refusione delle spese di lite**, anche al **versamento del doppio** del contributo unificato a cagione della **proposizione di un ricorso inammissibile**.

La *ratio* di tale norma è **sanzionatoria** e **compensativa**: sotto il **profilo sanzionatorio** l'obiettivo è di **scoraggiare le impugnazioni dilatorie** o pretestuose; sotto il **profilo compensativo** tramite il versamento del doppio del contributo unificato si vogliono **ristorare i costi** del vano funzionamento **dell'apparato giudiziario** o della vana erogazione delle limitate risorse a sua disposizione (Cassazione, n. 5955/2014).

## ACCERTAMENTO

---

# **Apertura di borse in sede di accesso: le conclusioni delle Sezioni Unite**

di Lucia Recchioni



Con l'attesa sentenza n. 3182, pubblicata ieri, 2 febbraio, le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione** si sono espresse sulla controversa rilevanza del **consenso** ai fini della **legittimità** dell'**apertura di borse** rivenute in sede di accesso.

Una società impugnava l'**avviso di accertamento** emesso dall'Agenzia delle entrate a seguito degli **elementi raccolti nel corso di una verifica** svolta nei locali della società, più precisamente **rinvenuti** all'interno di una **valigetta dell'amministratore**.

Il ricorso, giunto in Cassazione, veniva **rimesso alle Sezioni Unite**, per approfondire se, in caso di **apertura** della **valigetta** reperita in sede di accesso, la **mancanza dell'autorizzazione di cui all'articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972** possa essere superata dal **consenso** prestato dal titolare del diritto.

Giova innanzitutto ricordare che, ai sensi del richiamato [articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972](#) "è in ogni caso **necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale**".

Nel caso in esame, tuttavia, l'**amministratore delegato** aveva messo a disposizione dei verificatori il contenuto della valigetta **a seguito di semplice richiesta di questi ultimi**; tali documenti venivano quindi utilizzati dagli Uffici per **rideterminare i valori delle rimanenze** di magazzino.

Le **Sezioni Unite**, alla luce di quanto prospettato, hanno individuato quindi i parametri costituzionali di riferimento negli [articoli 13 e 14 Cost.](#): se la borsa fosse stata rinvenuta

“addosso” alla persona, avrebbe assunto rilievo l'[articolo 13 Cost.](#), sull'**inviolabilità della libertà personale**, mentre, se, come nel caso di specie, la borsa viene **rinvenuta all'interno dei locali**, la norma di riferimento è l'[articolo 14 Cost.](#), sull'**inviolabilità del domicilio**, il cui **comma 3** espressamente prevede quanto segue: **“gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali”**.

Tenuto conto di quanto esposto, e in virtù della formulazione dell'[articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), le Sezioni Unite hanno quindi qualificato l'autorizzazione del **procuratore della Repubblica** necessaria solo nei casi di **apertura coattiva** e **non anche nei casi in cui il contribuente abbia prestato il suo libero consenso (non coartato o forzato, perché, ad esempio, indotto con la minaccia di conseguenze sfavorevoli)**.

Ai fini della valida espressione del consenso all'apertura della borsa, **non è inoltre necessario che il contribuente sia stato informato della sussistenza di una previsione di legge** che, in caso di sua opposizione, consente l'apertura coattiva solo **previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica**.

## ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

### ***Il consiglio di stato legittima gli studi dentistici sottoforma di Srl*** di Riccardo Conti di MpO & Partners



Lucrezia Saletti, Commercialista. Aeroporto Roma Fiumicino. Martedì ore 09:15.

***“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 legittimità dell'esercizio dell'attività odontoiatrica sottoforma di società di capitale, e nello specifico di s.r.l, rappresenta una tematica di difficile interpretazione che da tempo anima il dibattito all'interno del mondo dentale. Ora però, con **la sentenza n.5756/2021**, il Consiglio di Stato ha tolto qualsiasi dubbio, ribadendo **la liceità dell'esercizio di quest'attività anche per le s.r.l.** Per meglio comprendere come si è giunti a tale conclusione, è utile ripercorrere da un punto di vista cronologico il complesso iter normativo che interessa l'attività odontoiatrica e i possibili modelli societari cui è possibile ricorrere per lo svolgimento di tale attività.

Com'è noto, con la **legge 1815 del 1939** è stato introdotto nel nostro paese il divieto di esercitare le professioni protette in forma societaria. Tra le professioni c.d. protette rientrava, e rientra ancora oggi, l'attività professionale di odontoiatra, la quale, istituita dal nostro ordinamento attraverso la **legge n.409/1985**, viene esercitata *“da coloro che sono in possesso del diploma di laurea in odontoiatria e protesi dentaria e della relativa abilitazione all'esercizio professionale, conseguita a seguito del superamento di apposito esame di Stato”*.

L'abrogazione del divieto di adottare la forma societaria ai fini dell'esercizio delle attività professionali protette avviene formalmente nel 2011, con l'emanazione della **legge n.183**, anche nota come **legge di stabilità** che, all'art. 10, ammette *“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”*. Lo stesso art. 10 istituisce nel nostro ordinamento, ai fini dell'esercizio delle professioni protette, le c.d. **società tra professionisti** (Stp), le quali non costituiscono un modello societario a sé stante bensì si tratta di organizzazioni che possono utilizzare tutti i modelli societari previsti dal nostro ordinamento (società di capitali, società di persone e cooperative) che soddisfino determinati requisiti, tra cui:

- l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci;
- l'iscrizione obbligatoria della società ad un albo professionale;
- compagine sociale composta da soci professionisti e **no**, purché il numero e la

partecipazione dei soci professionisti al capitale della società sia tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle decisioni e nelle deliberazioni;

- l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società avvenga solo da parte dei soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta.

Tuttavia, l'insieme delle disposizioni sopra menzionate appare in evidente contrasto con quanto effettivamente verificatosi all'interno del settore dentale nel periodo che va dal 1939 al 2011. Infatti, in questi 72 anni, la maggior parte delle prestazioni odontoiatriche (estrazioni dentali, cure ortodontiche, ablazioni del tartaro ecc.), sono state erogate mediante **la forma giuridica di s.r.l.** Sorge spontaneo domandarsi come è possibile che queste società esercitassero l'attività odontoiatrica quando ciò era vietato.

La risposta è da ricercare nell'oggetto del divieto, il quale riguardava l'esecuzione **diretta** della prestazione da parte di un soggetto giuridico. Di fatto nulla e nessuno ha mai vietato la costituzione di una società di servizio o di mezzi in ambito sanitario, come d'altronde in qualsiasi altro ambito. Per questo motivo queste società, meglio note come **s.r.l. odontoiatriche**, seppur non iscritte all'albo professionale, esercitavano e continuano tutt'oggi ad esercitare l'attività odontoiatrica, previo rilascio dell'autorizzazione sanitaria prevista dal D.lgs. 502/1992, delegando l'esecuzione della prestazione ad uno o più soci professionisti, i quali, regolarmente iscritti all'albo ed in possesso dei requisiti necessari, *direttamente* prestano la propria opera nei confronti della paziente.

Continua a leggere qui:  
<https://mpopartners.com/articoli/consiglio-stato-legittima-studi-dentistici-sotto-forma-srl/>

## IMPRENDITORIA E LEADERSHIP

---

### ***Startup e gestione delle risorse umane***

di **Luisa Capitanio** – Imprenditrice, consulente di strategia e organizzazione per PMI

Le persone fanno la differenza. Le persone costituiscono un *asset* fondamentale dell'impresa. È grazie alle persone, alle loro competenze, al loro coinvolgimento nel progetto di crescita, di sviluppo e affermazione dell'impresa, che essa può affermarsi ed avere successo sul mercato.

La gestione delle risorse umane, un corollario di attività mirate a selezionare, fidelizzare, motivare, professionalizzare, trattenere, è una componente strategica per tutte le aziende, di qualsivoglia dimensione o età.

Ecco un elenco di attività nella gestione delle risorse umane che possiamo definire *mission critical*, anche per una *startup*:

1. **La selezione:** se la fase di ricerca dei potenziali candidati può essere affidata ad un ente esterno, la scelta finale del candidato giusto è preferibile che la facciano – insieme – HR *manager* e responsabile di funzione del comparto nel quale la persona selezionata verrà inserita. È necessario indagare e approfondire le competenze tecniche; è però altrettanto importante cogliere e fare emergere le competenze trasversali, tanto importanti quando la persona dovrà ricoprire un ruolo di *leadership*, ma altrettanto importante anche nei ruoli subordinati.
2. **Onboarding:** una modalità per l'*onboarding* di successo è quella di affidare il processo di inserimento della nuova risorsa ad un *tutor*. Che non significa soltanto insegnarle velocemente il lavoro che dovrà svolgere, ma guidarla nella comprensione della cultura e delle dinamiche organizzative. Inoltre, il *tutor* favorirà l'integrazione della risorsa: ad esempio coinvolgendola nelle riunioni, aiutandola a conoscere tutti i processi aziendali (indipendentemente dal ruolo assegnato), introducendola agli altri colleghi, facendole incontrare clienti e fornitori.
3. **Condividere strategia e cultura organizzativa:** caro imprenditore, comunica in modo trasparente il piano strategico della tua *startup* alle persone, stimolandole a dare il proprio contributo e rivederla periodicamente insieme a te. Inoltre, invitare le persone a mappare la cultura organizzativa, partendo da visione, missione e valori e lavorando insieme per tracciare i comportamenti, i rituali, le regole, il processo decisionale che caratterizzano la vostra quotidianità, fa crescere la consapevolezza e fa emergere il bisogno di cambiamento, di miglioramento.
4. **Delegare e favorire la delega:** se è vero che i problemi nascono vicino a chi li gestisce e che proprio lì vicino nascono anche le soluzioni, lavorare sulla delega è *condicio sine qua non* per fare crescere e diventare autonoma la propria organizzazione. Delegare significa assegnare obiettivi e agire un controllo non coercitivo ma di supporto,

revisione, affiancamento. Calendarizzare momenti di verifica dello stato avanzamento rispetto all'obiettivo, non stigmatizzando l'errore ma accogliendolo come passaggio utile alla crescita e all'autonomia, farà sentire le persone accompagnate e supportate, mai sole.

5. **Formare:** Per quanto esperte, competenti, formate quando entrano in un nuovo contesto lavorativo le persone si immergono in un mondo tutto nuovo. Prodotti, servizi, tecnologie, metodi e processi non sono mai gli stessi anche se si proviene dallo stesso settore. Dunque, organizzare un piano formativo pianificandolo nel tempo, aumenta la chiarezza rispetto agli obiettivi di contributo che l'azienda ha nei confronti della persona e – cosa fondamentale – dovrà trovare coerenza tra i reciproci fabbisogni e le reciproche aspettative.
6. **Costruire la politica retributiva e i percorsi di carriera:** la politica retributiva, al giorno d'oggi, non riguarda più soltanto la RAL o il "netto in busta" ed è assolutamente anacronistico immaginare di elargire aumenti di stipendio on demand, come usava in passato. Oggi i sistemi premianti possono includere altre variabili come bonus, pacchetti *welfare*, formazione specializzante, *stock option*, flessibilità di orario, flessibilità di luogo e chissà cos'altro... Ciò che non va lasciato al caso, ma progettato con attenzione è il sistema delle retribuzioni e della carriera, prevedendo momenti di verifica e aggiornamento. Gestendo queste attività in modo proattivo anziché reattivo, permette di mantenere un buon clima, favorisce una sana competizione e – soprattutto – elimina all'origine le false aspettative.
7. **Pianificare il passaggio generazionale dei ruoli:** si tratta di un punto nodale, che merita la giusta attenzione. Tenere aperte le selezioni indipendentemente dal fabbisogno contingente, incontrare costantemente potenziali candidati, definire attentamente i metodi per la condivisione e trasmissione della conoscenza, i termini temporali di affiancamento tra *senior* e *junior*, tra veterani e nuovi entranti.
8. **Costruire piani di benessere lavorativo:** gestire le risorse umane significa anche avere cura del loro benessere lavorativo. Creare ambienti di lavoro che favoriscano la libera espressione, la creatività, la crescita delle relazioni, il dinamismo, il passaggio di informazioni fa sentire le persone importanti e parte di un tutto. Cosa dicono i giovani oggi? "You only live once". Il fenomeno YOLO è un segnale incontrovertibile che l'attenzione alla salute fisica e psichica è una *commodity*, un beneficio scontato. Ciò che le persone vanno sempre più cercando sono i luoghi di lavoro dove l'equilibrio tra la vita personale e sociale ed il lavoro è un valore.

Le *startup*, come tutte le aziende, crescono moltissimo per merito delle persone.

Quando sono coinvolte, valorizzate e responsabilizzate costituiscono un potentissimo viatico per il riconoscimento e la fidelizzazione degli *stakeholder* esterni.

I clienti si fidelizzano, i fornitori si affeziono, l'azienda guadagna, prospera e costruisce su solide basi il proprio futuro.

